



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Třebechovická lékárna, s. r. o.**, IČO 60109840
sídlem Pitrova 1319, 503 46 Třebechovice pod Orebem
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šnajbergem
sídlem Václavské náměstí 807/64, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2017, č. j. 37240/17/5300-22443-711745,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) vydanému dne 25. 5. 2016 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně

doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 100 000 Kč, zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokovaného odpočtu daně. Finanční orgány po provedené daňové kontrole dospěly k závěru, že žalobce sice obdržel plnění deklarované na předloženém daňovém dokladu, studii nazvanou Zhodnocení provozu lékárny v r. 2011 a vytvoření strategie pro rok 2012. Neprokázal však, že uvedené plnění mu poskytl deklarovaný dodavatel – společnost SANERI s.r.o. (dále jen „SANERI“). Žalobce tak nesplnil podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce namítl, že předložil všechny relevantní důkazy k prokázání vzniku předmětného zdanitelného plnění. Jiné důkazy nemá, neboť většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR, přičemž zabavená dokumentace nebyla následně vrácena vcelku. Policie ČR zabavila rovněž počítač pana PharmDr. M. M., jednatele žalobce, který byl následně vrácen poškozený. Další důkazní prostředky tak musí být v držení Policie ČR.
4. Podle žalobce správce daně a žalovaný opomíjí důkazní prostředky, které jim žalobce předložil. Pokud by je řádně hodnotili, museli by dojít k závěru, že předmětné zdanitelné plnění bylo poskytnuto, a to společností SANERI. Žalobce zdůraznil, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu může v daňovém řízení k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. Konkrétně žalobce poukázal na vystavený daňový doklad, který byl řádně uhrazen na bankovní účet společnosti SANERI. Dalším článkem uceleného důkazního řetězce je řádně vyhotovené dílo v podobě studie. Nejedná se tak pouze o podklady formálního charakteru, předložené důkazní prostředky prokazují vztah finančního plnění a poskytnutí reálného protiplnění.
5. Žalobce nesouhlasí s hodnocením výsledku paní H. B., jednatelky společnosti SANERI v době vystavení předmětného daňového dokladu, ze strany žalovaného. Stejně tak nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle něž se jeho jednatel doznal k zaviněnému porušení právních předpisů. Podle žalobce nic takového neučinil, navíc dělat závěry o vině a trestu přísluší pouze trestnímu soudu. Za přiznání pochybení nelze dle žalobce považovat ani skutečnost, že dne 5. 9. 2013 podal jeho jednatel dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, v jehož rámci byl zahrnut také předmětný daňový doklad. Jednatel žalobce tak učinil z důvodu „daňové opatrnosti“, především s ohledem na souběžně konané policejní šetření, které bylo vedeno proti společnosti SANERI. Dodatečné daňové přiznání navíc bylo podáno před datem 3. 4. 2014, tedy před zahájením daňové kontroly u žalobce.
6. Žalobce dále vysvětluje, z jakého důvodu jednal v souvislosti s předmětnou zakázkou s panem J. S., kterého pokládal za zprostředkovatele služeb poskytovaných společností SANERI. Nesoulad ve struktuře společnosti SANERI nemůže být přičítán k tíži žalobce. Žalobce při zjišťování relevantních informací o poskytovatelích předmětného zdanitelného plnění vyvinul maximální úsilí, které bylo možné v dané situaci předvídat. Žalobce neměl povinnost (ani právo) řešit vnitřní strukturu společnosti SANERI. Podle názoru žalovaného by mělo uzavírání jakýchkoliv smluv provázet prověřování druhé

smluvní strany a pořizování dokumentace o všech krocích, rozhovorech či činnostech. Dle žalobce je ale takový postup zcela vyloučený v rámci běžného obchodního styku. Pokud by dodržel postup navrhaný žalovaným, zakládalo by to dokonce právo poškozené smluvní strany domáhat se žalobou náhrady újmy za porušení práva na ochranu soukromí, popřípadě narušení nekalé soutěže. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu lze přitom za přijetí dostatečných opatření považovat například to, že se dodavatel před vstupem do obchodních vztahů s pořizovatelem přesvědčí o jeho důvěryhodnosti (prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti). Žalobce je tedy názoru, že jednal s péčí řádného hospodáře.

7. Navíc podle judikatury Ústavního soudu i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na dokladech (což ovšem není tento případ), je třeba umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.
8. Správce daně byl zároveň dle názoru žalobce při zahájení daňové kontroly ovlivněn probíhajícím trestním stíháním jeho jednatele. Při hodnocení skutkových okolností následně vycházel zejména z důkazů získaných od orgánů činných v trestním řízení a nezabýval se skutečným stavem věci. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu si přitom daňové orgány musí být vědomy specifik důkazu protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz v souladu s dalšími důkazy získanými v daňovém řízení. Výslech obviněného je totiž prostředkem obrany obviněného, který tak může uvádět i nepravdu. Zároveň platí, že správce daně se nejprve musí pokusit znovu získat výpovědi svědků a veškeré relevantní důkazy. Důkazy získané v trestním řízení si správce daně může vyžádat pouze v případě, že tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit.
9. Žalobce dále namítl, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňovému subjektu vyjádřil. Správce daně a žalovaný dle názoru žalobce tuto povinnost nesplnili.
10. Žalobce konečně také namítl, že žalovaný odmítl předvolat navržené svědky Mgr. P. F., Mgr. M. B. a Ing. F. B., čímž žalobci upřel právo na předložení všech relevantních důkazních prostředků k potvrzení jím tvrzených skutečností.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Pokud existence zdanitelného plnění nebyla zpochybněna, zabývá se správce daně naplněním dalších podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jednou z těchto podmínek pak je prokázání uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu. Zároveň platí, že břemeno tvrzení a důkazní nese daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví. Správce daně v posuzovaném případě prokázal existenci takových pochyb, naopak žalobce své důkazní břemeno neunesl.

12. K poukazu žalobce na to, že většina jeho podkladů byla zabavena Policií ČR, žalovaný uvedl, že předmětná tvrzení zůstávají v obecné rovině a nejsou žádným způsobem doložena. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že správce daně se důkazy získané v trestním řízení musí nejprve pokusit znovu získat v řízení daňovém a že důkazy získané v trestním řízení si správce daně může vyžádat pouze v případě, kdy tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit. Žalovaný v této souvislosti odkázal na vymezení podmínek, za kterých jsou výpovědi a jiné dokumenty z trestního řízení použitelné v daňovém řízení, obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Tyto podmínky byly v posuzované věci splněny. Žalobce zároveň netrval na opakování výsledků svědků z trestního řízení v daňovém řízení a jejich výpovědi korespondují s dalšími důkazy získanými v průběhu daňového řízení.
13. K osobě pana S. žalovaný zdůraznil, že mu minimálně v rozhodné době nebylo přiřitatelné jednání společnosti SANERI. Pan S. nebyl zahrnut v organizační struktuře společnosti SANERI, zároveň neexistoval žádný řetězec pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárního orgánu společnosti SANERI k osobě pana S. Žalobce neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích mohl domnívat, že v době předání zdanitelného plnění bylo její jednání přiřitatelné deklarovanému dodavateli. Nesoulad ve struktuře společnosti SANERI sice nemůže být přikládán k tíži žalobce, žalobce je nicméně povinen tvrdit a prokázat, od jaké osoby předmětné zdanitelné plnění převzal do své dispozice a na základě čeho se legitimně domníval, že jednání této osoby je přiřitatelné společnosti SANERI. Tuto skutečnost žalobce nebyl schopen prokázat.
14. Výpověď pani B., tehdejší jednatelky společnosti SANERI, žalovaný posoudil jako nicneříkající ve vztahu k žalobcem deklarované transakci. Na tomto závěru žalovaný trvá. Paní B. byla na pozici jednatele SANERI uvedena pouze formálně, o činnosti společnosti SANERI neměla sebemenší povědomí, žalobce vůbec neznala a pouze plnila úkoly a pokyny dané R. P. Jedná se o skutečnosti, které zásadně zpochybňují dodání předmětu plnění deklarovaným dodavatelem. To samé platí o skutečnostech zjištěných z výsledku pana P.
15. Žalovaný má za to, že i při hodnocení výpovědi pana M. získané v trestním řízení je zřejmé, o jaké skutečnosti se žalovaný opíral. Z vyjádření pana M. k obvinění z hlediska daně z příjmu právnických osob plyne, že do daňového přiznání k DPPO za rok 2011 týkajícího se žalobce neoprávněně zahrnul jako daňově uznatelný výdaj plnění na základě fiktivní faktury č. 110100041. Pan M. zároveň uvedl, že plnění proběhlo nebo si jej udělal žalobce sám. Takové doznání si nelze vyložit jinak, než že toto plnění musela zákonitě poskytnout osoba odlišná od osoby uvedené na předmětném fiktivním dokladu nebo si jej udělal daňový subjekt sám. Z protokolu ze dne 23. 7. 2013 pak vyplývá, že pan M. úmyslně zahrnul do daňových přiznání k DPPO jako daňově uznatelné výdaje, a tedy logicky i do daňových přiznání k DPH jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, fiktivní faktury – daňové doklady od různých dodavatelů, mj. i od společnosti SANERI. S ohledem na uvedené není logicky možné dojít k závěru, že předmětné zdanitelné plnění poskytla právě společnosti SANERI. Na tomto faktu nemůže nic změnit ani tvrzení pana M., podle něž si myslel, že se jednalo o „daňovou optimalizaci“ a že je podstatné, že veškeré fakturované činnosti byly provedeny a stát nebyl krácen.

16. K neprovedení některých z žalobcem navržených důkazů žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, v němž řádně zdůvodnil, z jakých důvodů tyto důkazy neprovedl.
17. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž dále polemizoval s jeho závěry. Nad rámec argumentace obsažené v žalobě zde žalobce namítl, že správce daně nemohl řádným způsobem unést své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti svých pochybností. Tvrzené pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů totiž založil výhradně na důkazech získaných z trestního spisu, nikoliv na své vlastní vyhledávací činnosti. Porušil tak zásadu bezprostřednosti a zásadu součinnosti. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57, podle nějž důkazy mající původ v trestním řízení nemohou být jedinými rozhodujícími důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.

IV. Ústní jednání

18. Během jednání, které se uskutečnilo dne 30. 10. 2019, zástupce žalobce připustil, že je v určité „důkazní tísní“ pokud jde o prokázání toho, že žalobce přijal deklarované plnění právě od společnosti SANERI. Zdůraznil však, že žalobce s panem S. jednal v dobré víře. Od společnosti SANERI si jeho prostřednictvím objednal studii. Tuto studii následně obdržel, a to včetně faktury, kterou řádně uhradil. Studie byla pro žalobce prokazatelně hospodářsky přínosná. Žalobce zároveň předložil správci daně celou řadu důkazů, které prokazují uskutečnění deklarovaného plnění. Je ovšem možné, že existují i další důkazy, k nimž však žalobce nemá přístup v důsledku postupu orgánů činných v trestním řízení. Správce daně se dle zástupce žalobce snaží najít důvod k tomu, aby mohl vybrat DPH od povinného subjektu, kterým by měla být společnost SANERI (ta je nekontaktní a své daňové povinnosti nesplnila). Proto přenáší daňovou povinnost na žalobce, ačkoliv společnost SANERI obdržela odměnu za poskytnuté plnění. Žalobce je tedy „trestán“ za neplnění daňových povinností jiným subjektem, což je dle judikatury Nejvyššího správního soudu nepřipustné (*pozn. soudu – zástupce žalobce konkrétně odkázal na rozsudek, který neoznačil celou spisovou značkou, patrně měl na mysli rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63*). Případné nekalé praktiky na straně společnosti SANERI či pana S. nemohou jít k tíži žalobce.
19. K dotazu soudu týkajícímu se trestního řízení, v němž je stíhán pan M. a pan S., zástupce žalobce uvedl, že již bylo rozhodnuto soudem prvního stupně, nyní probíhá odvolací řízení. Zástupce žalobce se opakovaně pokoušel nahlédnout do trestního spisu, ten je však v natolik špatném stavu, že z něj žalobce není schopen získat listiny, které potřebuje. Na dotaz, zda se z něj takto snažil získat nějaké konkrétní listiny, které hodlal využít v nyní posuzované věci, zástupce žalobce uvedl, že mu šlo spíše o to zjistit, co všechno je vlastně v trestním spise zahrnuto.
20. Žalovaný zdůraznil, že žalobci byla doměřena daň, neboť neprokázal, že by přijal předmětné plnění od deklarovaného dodavatele. V podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.

22. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
23. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda má žalobce nárok na odpočtu daně, který má základ v daňovém dokladu vystaveném společností SANERI, s uvedeným předmětem plnění zhodnocení provozu lékárny v r. 2011 a vytvoření strategie pro rok 2012. Žalobce si na základě uvedeného daňového dokladu č. 110100041, evid. č. 111200116, v rámci daňového přiznání k DPH za prosinec 2011 nárokoval odpočet daně ve výši 100 000 Kč (základ daně 500 000 Kč).
24. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 5. 9. 2013 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, v němž zvýšil základ daně z příjmů o 500 000 Kč na základě předmětné faktury, daňového dokladu č. 110100041. V rámci vyhledávací činnosti prováděné před zahájením daňové kontroly poté správce daně nahlédl do trestního spisu, z nějž zjistil, že PharmDr. M. M. je stíhán pro dílčí skutky pokračujícího zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Pan M. byl obviněn z toho, že jako jednatel žalobce a dalších obchodních společností po předchozí dohodě s Ing. J. S. úmyslně zahrnul do daňových přiznání k DPPO jako daňově uznatelné výdaje a do daňových přiznání k DPH jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně fiktivní faktury – daňové doklady od různých dodavatelů, mj. i od společnosti SANERI (u této společnosti se jednalo právě o doklad č. 110100041). Předmětem plnění dle těchto faktur měla být např. marketingová podpora, vytváření strategií, průzkumy trhu, zhodnocení projektů, reklamní činnost, různé analýzy a strategická poradenství. Do protokolu o výsledku obviněného pan M. uvedl, že pokud se týká DPPO, tak dozrává, co je mu kladeno za vinu. Celou záležitost bral jako běžnou daňovou optimalizaci, nedomníval se, že se jedná o něco nezákonného. Co se týče DPH, tak se pan M. domnívá, že státu nemohla vzniknout žádná škoda, protože daňová povinnost byla snížena na straně odběratelů o stejnou částku, o jakou byla zvýšena na straně dodavatelů.
25. Správce daně dne 3. 4. 2014 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2011. Při ústním jednání konaném dne 30. 10. 2014 pan M. k dotazu, zda potvrzuje svou výpověď uvedenou v protokolu o výsledku obviněného, popřel svoje doznání. Konstatoval, že se doznal pouze k tomu, že šly zpět nějaké provize (ve výši odhadem 90 až 95 % ze základu daně fakturovaných částek), faktura č. 110100041 nebyla fiktivní, deklarovaná plnění „v podstatě proběhla“. Konkrétně u žalobce (Třebechovické lékárny,

s.r.o.) se mu vrátilo cca. 450 000 Kč a tato částka měla být zahrnuta do základu daně z příjmů. Při popisu průběhu obchodní transakce pan M. uvedl, že jednal s panem S., kterému předal výstupy z lékárenského informačního systému a účetní data v elektronické podobě. Pan S. (případně někdo jiný) provedl porovnání dat s obecnými daty a vypracoval doporučení sortimentu v podobě studie v papírové formě (kterou žalobce předložil správci daně). Pan M. poté obdržel fakturu za studii, která byla proplacena. Potom došlo k předání finanční provize v hotovosti (tj. zmíněných 450 000 Kč), na přijatou provizi ale nebyl vystaven žádný příjmový pokladní doklad. Žalobce neobdržel ani od společnosti SANERI žádný doklad týkající se této provize.

26. Pan S. odmítl v daňovém řízení vypovídat jako svědek, neboť by jeho výpověď mohla být využita proti jeho osobě v trestním řízení. Společnost SANERI na výzvu správce daně k poskytnutí listin a věcí nereagovala. Správci daně se nepodařilo ani zjistit, zda z předmětného plnění přiznala a odvedla daň. Z odpovědi dožádaného správce daně toliko vyplynulo, že za rok 2011 společnost SANERI vykázala ve svém vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti v období září až prosinec 2 zaměstnance a její celkové osobní náklady za rok 2011 činily 85 760 Kč (což znamená, že zaměstnancům vyplácela minimální mzdu 8 000 Kč měsíčně).
27. Od společnosti GE Money Bank, a.s., u níž měla společnost SANERI vedený bankovní účet, správce daně zjistil, že předmětný účet byl založen dne 9. 8. 2011 a zrušen dne 8. 10. 2012. Na účet přicházely vysoké finanční částky v řádech statisíců až milionů Kč, které z něj obratem vybírala v hotovosti H. B. – včetně úhrady plnění dle daňového dokladu č. 110100041 ve výši 600 000 Kč (částka byla připsána ve prospěch účtu dne 16. 1. 2012, následujícího dne provedla paní B. klientský výběr hotovosti ve výši 654 000 Kč).
28. Správce daně dále získal od Policie ČR protokoly o výsledku svědkyně paní B. a obviněného R. P. Paní B. vypověděla, že jednatelkou společnosti SANERI se stala na žádost pana P., pro kterého to udělala z kamarádství, bez nároku na jakoukoliv odměnu. V souvislosti s podnikatelskou činností společnosti SANERI nikdy nikomu neudělila plnou moc a ona sama za společnost nevystavovala, nerazítkovala, ani nepodepisovala žádné faktury. Ve společnosti SANERI pouze na popud pana P. vybírala peníze z jejího bankovního účtu, vybrané peníze následně předávala panu P. K osobě jménem J. S. uvedla, že ji nezná. Nezná ani žalobce. K činnosti vyvíjené společností SANERI uvedla, že to bylo „něco se stavebnictvím“.
29. Pan P. vypověděl, že nabídl paní B., že by mohla dělat práci spočívající ve „zprostředkování práce subdodavatelům a třetím stranám“. Dále jí sdělil, že je třeba k tomu mít obchodní společnost, paní B. se tak stala majitelkou a jednatelkou společnosti SANERI. S panem S. se zná od poloviny roku 2010, kdy se dohodli, že pan P. „zajistí“ několik společností, které budou „zprostředkovávat práci za smluvní provizi“. Hlavním úkolem pana P. bylo na základě pokynů pana S. vozit a přeposílat faktury a opatřovat je razítkem a podpisem za jednatele jednotlivých společností. Od pana S. dostával podklady, které následně předával panu B., který zpracovával a podával na finanční úřad daňová přiznání, vystavoval faktury atd. Ve chvíli, kdy přeposlal podklady od pana S. panu B., také vyrozuměl jednatele dodavatelských společností, že „je práce“. O tom, kdo a kdy práci konal, se již ale nezajímal. Nemá tedy ponětí, zda fakturované práce byly zajištěny přímo na fakturách uvedenými dodavateli, nebo jinými subjekty. U společnosti SANERI se nicméně domnívá, že práce byly zajištěny někým jiným, patrně panem S., protože paní B. „na to nemá mozek“. Tok peněz popsal tak, že finanční prostředky, které byly

odběrateli (tj. i žalobcem) zaslány na účty dodavatelů (tj. i společnosti SANERI) předával po odečtení provize panu S. Podnět k výběru hotovosti z účtu dostával od pana S., on sám jej předával jednatelům dodavatelských společností.

30. Správce daně zaslal dne 24. 9. 2015 žalobci výzvu k odstranění pochybností. Konstatoval, že má pochybnosti o tom, zda žalobce předmětný nárok na odpočet DPH uplatnil v souladu s § 72 a násl. zákona o DPH. Konkrétně měl pochybnosti o tom, že toto plnění bylo žalobci fakticky poskytnuto, že bylo poskytnuto právě dodavatelem SANERI a že žalobce toto plnění použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 uvedeného zákona. Své pochybnosti podrobně odůvodnil (výzva má celkem 8 stran), mimo jiné s odkazem na výše shrnuté poznatky.
31. Žalobce na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 15. 10. 2015. Podle správce daně však žalobce neodstranil jeho pochybnosti specifikované ve výzvě ze dne 24. 9. 2015. Správce daně proto dne 25. 5. 2016 (poté, co žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a poskytl mu prostor vyjádřit se k tomuto výsledku), vydal dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 100 000 Kč.
32. Žalovaný následně zamítl odvolání podané žalobcem proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru. Ztotožnil se přitom s názorem správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzeným skutečnostem a neprokázal splnění zákonem stanovených podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný pouze, na rozdíl od správce daně, nijak nerozporoval, že žalobce doložil faktické přijetí předmětného plnění. Zároveň se žalovaný blíže nezabýval otázkou, zda žalobce použil toto plnění pro uskutečňování své ekonomické činnosti (k tomu viz např. str. 11-19 a 24-25 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně podrobně rozebírá obsah zpracované studie a srovnává ji s dalšími obdobnými studiemi zpracovanými společností SANERI pro sesterské společnosti žalobce, přičemž dospívá k závěru, že studie vlastně nemá žádnou vypovídací hodnotu, a tak se jeví být účelově vytvořeným důkazním prostředkem pro potřeby případného dokazování před správcem daně). Žalovaný uvedl, že by k hodnocení dané otázky přistoupil pouze v případě, že by žalobce splnil všechny další požadavky dané zákonem o DPH, což se ale nestalo. Žalobce totiž nesplnil jiný základní požadavek stanovený zákonem o DPH, a to požadavek prokázat, od koho ve skutečnosti předmětné plnění přijal.
33. Krajský soud souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle něž žalobce neprokázal, že plnění uvedené na předloženém daňovém dokladu bylo fakticky poskytnuto deklarovaným dodavatelem.
34. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
35. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, 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 fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).

36. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
37. V nyní posuzované věci správce daně zjistil četné skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost daňového dokladu předloženého žalobcem. Žalobce například podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, v němž zvýšil základ daně z příjmů o 500 000 Kč na základě předmětné faktury. Jednatel žalobce, pan M., v trestním řízení částečně doznal svou vinu ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, byť pouze ve vztahu k DPPO. Také ve vztahu k DPH však přiznal, a to již v daňovém řízení, že fakturovaná cena za předloženou studii byla výrazně nadhodnocená (450 000 Kč z ceny se mu vrátilo zpět v podobě „provize“). Z výpovědi paní B. vyplynulo, že její jednatelství ve společnosti SANERI bylo pouze formálního charakteru. Podle výpovědi pana P. předloženou studii fakticky zpracoval někdo jiný než společnost SANERI, nejspíše pan S., který však v rozhodném období nebyl v žádném formálním vztahu k dané společnosti atd. (v podrobnostech viz výše body 24-29).
38. Krajský soud tedy konstatuje, že zasláním výzvy správce daně k odstranění pochybností dne 24. 9. 2015 přešlo důkazní břemeno na žalobce. Zároveň platí, že pochybnosti správce daně se žalobci v následném řízení odstranit nepodařilo. Žalobce prokazoval poskytnutí předmětného plnění deklarovaným dodavatelem zejména poukazem na skutečnost, že vystavená faktura byla řádně uhrazena na bankovní účet společnosti SANERI, a dále předložením vyhotoveného díla v podobě zpracované studie nazvané

Zhodnocení provozu lékárny v r. 2011 a vytvoření strategie pro rok 2012. S ohledem na shora popsaná zjištění však tyto skutečnosti samy o sobě zcela jistě nestačí k prokázání tvrzení žalobce o tom, že předmětné plnění fakticky poskytla společnost SANERI.

39. Krajský soud zároveň nepřisvědčil žalobci, že by požadavky finančních orgánů, aby doložil svá tvrzení dalšími důkazy, byly excesivní (srov. shrnutí argumentace žalobce v bodě 6 rozsudku). Nelze obecně říct, jaká opatření při uzavírání obchodních vztahů jsou ze strany daňových subjektů dostatečná k tomu, aby v případném následném daňovém řízení dokázaly unést své důkazní břemeno stran deklarovaného zdanitelného plnění. Vždy záleží na konkrétních okolnostech každé jednotlivé věci. Vzhledem k tomu, jak vážné pochybnosti panují o věrohodnosti žalobcem předloženého dokladu v nyní posuzované věci, nebylo nepřiměřené požadovat po něm doložení dalších důkazů. Žalobce tak není „trestán“ za neplnění daňových povinností jiným subjektem, jak namítal při soudním jednání, ale je postihován ze neunesení důkazní břemene ve vztahu k jedné ze zákonem stanovených podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, na který žalobce v této souvislosti odkázal, na nyní posuzovanou věc nedopadá. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku zabýval případem, v němž se daňový subjekt dle závěrů finančních orgánů účastnil řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém měl nebo mohl vědět. Nic takového v nynější věci finanční orgány netvrdí.
40. K námitce žalobce, podle níž jiné důkazy nemá, neboť většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR, krajský soud (shodně s žalovaným) konstatuje, že předmětná tvrzení zůstávají v obecné rovině a nejsou žádným způsobem doložená. Stejně tak nemůže na hodnocení věci soudem nic změnit obecné tvrzení žalobce uplatněné při soudním jednání, podle něž je možné, že existují i další důkazy, ale žalobce se k nim nemůže dostat, protože trestní spis týkající se související věci je ve velmi špatném stavu. K dotazu soudu, zda se z předmětného trestního spisu žalobce snažil získat nějaké konkrétní listiny, které hodlal využít v nyní posuzované věci, zástupce žalobce odpověděl záporně.
41. Neobstojí ani námitky, kterými žalobce brojil proti použití důkazů získaných z trestního řízení v řízení daňovém (viz výše body 8 a 17). Ve vztahu k těmto námitkám žalovaný příhodně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle něž listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem. Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků. Krajský soud konstatuje, že tyto podmínky byly v nyní posuzované věci splněny. Žalobce ostatně ani konkrétně nenamítá, že by tomu bylo jinak. Žalobce neuvádí nic o tom, že by například nemohl být přítomen výsledku svědkyně v trestním řízení, na jejíž výpověď správce daně odkazuje, nebo že by její výpověď byla v rozporu s důkazy provedenými v daňovém řízení atd.

42. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 krajský soud uvádí, že Nejvyšší správní soud zde navázal na závěry, které vyslovil ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a dále je rozvinul. Poukázal přitom jednak na skutečnost, že výslech obviněného je zároveň prostředkem jeho obhajoby, obviněný tak může uvádět i nepravdu, což může ovlivnit výpovědní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Dále konstatoval, že listina zachycující výpověď osoby v trestním řízení nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu. V nyní posuzované věci však nelze tvrdit, že by jediné rozhodující důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno, měly původ v trestním řízení. Neplatí ani, že by správce daně přehnaně a nekriticky spoléhal na protokoly o výpovědi obviněného. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností odkazoval například na výpověď jednatele žalobce učiněnou v daňovém řízení a na další důkazy, které neměly původ v trestním řízení. Tyto důkazy zároveň nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.
43. Žalobce dále namítl, že podle judikatury Ústavního soudu i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na dokladech, je třeba umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Krajský soud nerozumí tomu, z jakého důvodu by měla být daná judikatura relevantní pro nyní posuzovanou věc, jestliže žalobce (jak sám zdůrazňuje) nikdy ani netvrdil, že by skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na předloženém dokladu.
44. Důvodná není ani námitka, podle níž žalovaný tím, že odmítl předvolat navržené svědky Mgr. P. F., Mgr. M. B. a Ing. F. B., upřel žalobci právo na předložení všech relevantních důkazních prostředků k potvrzení jím tvrzených skutečností. Žalovaný řádně zdůvodnil, z jakých důvodů by byl výslech uvedených svědků nadbytečný. Konstatoval totiž, že žalobce tyto svědky navrhoval k prokázání přínosnosti studie Zhodnocení provozu lékárny v r. 2011 a vytvoření strategie pro rok 2012. Prokázání přínosnosti uvedené studie však není podstatou řešeného sporu. S tímto hodnocením krajský soud souhlasí, neboť žalovaný založil své rozhodnutí nikoli na posouzení otázky, zda žalobce použil předmětné plnění pro uskutečňování své ekonomické činnosti, ale toliko na tom, zda žalobce prokázal, od koho ve skutečnosti předmětné plnění přijal.
45. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal i s dalšími námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

VI. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Hradec Králové 6. listopadu 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu