



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **NEVERA s.r.o.**, IČ 29069009
sídlem Borská 2805/79, 301 00 Plzeň
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2018, č. j. 34060/18/5300-22444-710968,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2018, č. j. 34060/18/ 5300-22444-710968 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 11. 2016, č. j.

1959207/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 695 087 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 139 017 Kč, č. j. 1960263/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 362 053 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 72 410 Kč, č. j. 1960287/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období září 2011 ve výši 1 003 564 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 200 712 Kč, č. j. 1960314/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 486 915 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 97 383 Kč, č. j. 1960344/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 1 223 445 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 244 689 Kč, č. j. 1960379/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 73 696 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 14 739 Kč, č. j. 1961420/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období září 2012 ve výši 1 525 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 305 Kč, č. j. 1961487/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období leden 2013 ve výši 257 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 51 Kč, č. j. 1961528/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období únor 2013 ve výši 1 786 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 357 Kč, č. j. 1961538/16/2301-51522-402467, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období březen 2013 ve výši 675 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 135 Kč, a rozhodnutí ze dne 13. 9. 2019, č. j. 1677025/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období leden 2012 ve výši 31 920 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 6 384 Kč, č. j. 1679749/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období březen 2012 ve výši 43 840 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 8 768 Kč, č. j. 1680071/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období duben 2012 ve výši 513 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 102 Kč, č. j. 1680259/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období květen 2012 ve výši 614 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 122 Kč, č. j. 1680434/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období červen 2012 ve výši 1 573 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 314 Kč, č. j. 1680519/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 1 324 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 264 Kč, č. j. 1680571/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 243 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 248 Kč, č. j. 1680641/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 2 891 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 578 Kč, č. j. 1680741/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 28 614 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 5 722 Kč, č. j.

1680842/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 70 978 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 14 195 Kč, č. j. 1681004/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období duben 2013 ve výši 35 485 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 7 097 Kč, č. j. 1681130/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období květen 2013 ve výši 36 097 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 7 219 Kč, č. j. 1681183/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období červen 2013 ve výši 3 935 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 787 Kč, č. j. 1681191/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2 543 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 508 Kč, č. j. 1681197/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 3 419 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 683 Kč, č. j. 1681204/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období září 2013 ve výši 3 670 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 734 Kč, č. j. 1681209/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 3 594 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 718 Kč, č. j. 1681212/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 34 855 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 6 971 Kč, č. j. 1681217/17/2301-51522-402467, kterým bylo rozhodnuto o odvolání o doměření daně za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 1 290 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 258 Kč.

II.

Žaloba a její doplnění

2. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí bylo oznámeno po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 1 až 3 daňového řádu. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „ZDPH“) a § 92 odst. 5 písm. c) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobce přijatá zdanitelná plnění svým dodavatelům FL a Minin uhradil a tato použil pro svou další ekonomickou činnost. Žalovaný konstatoval, že nerozporuje poskytnutí zdanitelných plnění žalobcem pro jeho odběratele, ale nebyly odstraněny pochybnosti, kdo tyto práce provedl pro žalobce. Ale zástupce dodavatelů žalobce provedení prací pro žalobce potvrdil (paní J.Š.). Žalovaný postupoval v rozporu s platnou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, když nevzal v potaz, že žalobce spolupracoval s předmětnými zpochybňovanými dodavateli dlouhodobě, a tedy se nedopustil žádné obchodní neopatrnosti, leč jsou po něm požadována prokázání skutečností, jež žalobce nemohl po dlouhé době již sám zpětně ověřit. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, když v rozporu s důkazy žalobce, který prokázal, že ubytoval pracovníky svých dodavatelů, uzavřel, že žalobce neprokázal ekonomickou činnost, k níž přijal zdanitelná plnění – ubytovací služby. V žalobě bylo odkázáno na rozsudky č. j. 2 Afs 60/2011-100, sp. zn. II. 664/04 a sp. zn. II. ÚS 2096/07. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a uložil

žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

3. V doplnění žaloby ze dne 18. 10. 2018 žalobce dále uvedl, že daňová řízení ohledně jeho odběratelů skončila bez problémů, tedy zdanitelná plnění přijatá od žalobce byla jeho odběratelům uznána v souladu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 ZDPH. Naproti tomu podobná plnění přijatá jinými daňovými subjekty od dodavatelů žalobce byla též zpochybněna správci daně, tedy problém tkví evidentně nikoli u žalobce, ale u jeho dodavatele. Tyto skutečnosti lze snadno ověřit vyžádáním daňových spisů dodavatele a odběratelů žalobce.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. K námitce žalobce, že napadené rozhodnutí bylo oznámeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že tato situace ve zde posuzovaném případě nenastala. Sám žalobce v žalobě citoval ust. § 148 odst. 1 až 3 daňového řádu, kdy z těchto ustanovení je zcela zřejmé, že lhůta pro stanovení daně zakotvená v ust. § 148 daňového řádu v době oznámení napadeného rozhodnutí neuplynula.
5. Daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období byla zahájena dne 19. 8. 2014 dle protokolu č. j. 1510361/14/2301-05403-4048854. Tímto dnem byla dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu tříletá lhůta pro stanovení daně přerušena a začala běžet od tohoto dne znovu, jelikož byla splněna podmínka, že daňová kontrola musí být zahájena před uplynutím lhůty za předmětné zdaňovací období (lhůta pro stanovení daně za nejstarší zdaňovací období, červenec 2011, by uplynula až dne 25. 8. 2014, za ostatní zdaňovací období potom následně 25. 9. 2014 apod.). Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 8. 2014 a nová tříletá lhůta tedy začala běžet od 20. 8. 2014 (viz ust. § 33 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na ust. § 148 odst. 2 daňového řádu se potom lhůta pro stanovení daně prodlužuje ještě o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (tedy oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru). Období posledních 12 měsíců připadlo na období od 20. 8. 2016 do 21. 8. 2017 (poslední den lhůty 20. 8. 2017 připadl na neděli – dle ust. § 33. odst. 4 daňového řádu *případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den*). Dle uvedeného je tedy zřejmé, že pokud k oznámení dodatečných platebních výměrů došlo dne 30. 11. 2016, došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, a lhůta pro stanovení daně byla tedy prodloužena o jeden rok, tzn. z 21. 8. 2017 na 21. 8. 2018. Odvoláním napadená rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutím o doměření daně se týkala také dodatečných platebních výměrů ze dne 30. 11. 2016, tudíž ani tato rozhodnutí nebyla oznámena po lhůtě. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 8. 2018, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně. S ohledem na uvedené tedy nelze přisvědčit námitce žalobce, že napadené rozhodnutí bylo oznámeno po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 1 až 3 daňového řádu. Žalovaný tedy považoval tuto námitku za nedůvodnou.
6. K námitce žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH a § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu, žalovaný tvrdil, že v rozporu s předmětnými ustanoveními nepostupoval a že se jedná o značně obecné tvrzení, ze kterého není seznatelné, v čem konkrétně žalobce rozpor s uvedenými

ustanoveními spatřuje. Žalovaný dále zdůraznil, že z napadeného rozhodnutí i spisového materiálu je zcela zřejmé, že se žalobci především nepodařilo tvrzené skutečnosti prokázat způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, a z toho důvodu pak nebylo možné přiznat žalobci nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 a § 73 ZDPH.

7. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí a jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR, každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Co se týče povinnosti důkazní, z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, nicméně Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu tíží správce daně důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně přitom musí obsahovat všechny náležitosti stanovené dle ust. § 29 odst. 1 ZDPH, tedy mj. dle písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, a dle písm. b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění. Správce daně tedy může vyjádřit pochybnosti mj. ohledně toho, zda deklarované plnění uskutečnila právě osoba uvedená na dokladu. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá. Povinnost daňového subjektu prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele vyplývá též z ust. § 72 odst. 3 ZDPH. Po přenesení důkazního břemene na daňový subjekt je tedy věcí daňového subjektu vyvrátit pochybnosti správce daně, resp. prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tzn. včetně deklarovaného dodavatele. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.
8. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 9. 2018, č. j. 5 Afs 106/2017-30, je dle žalovaného zřejmé, že žalobce předložením šetřených dokladů unesl prvotní důkazní břemeno, ale k tomu, aby mu byl nárok na odpočet daně přiznán, bylo nutné prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli a že byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Jak již žalovaný uvedl v bodě [77] napadeného rozhodnutí, žalobci se nepodařilo prokázat faktické uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, jelikož neodstranil pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů uvedených na šetřených dokladech, čímž nesplnil podmínku vyplývající z ust. § 73 odst. 1 ZDPH a nebyl tedy oprávněn k odpočtu DPH dle ust. § 72 odst. 1 ZDPH, kdy tyto skutečnosti jednoznačně vyplývají z provedeného hodnocení

důkazních prostředků a jsou zachyceny v napadeném rozhodnutí.

9. Na základě provedených svědeckých výpovědí a předložených důkazních prostředků nebylo možné věrohodně osvědčit, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli. K otázce prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH z plnění za ubytovací služby, tedy zda byla deklarovaná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, žalovaný již v napadeném rozhodnutí uvedl, že z dokladů předložených správci daně nebylo možné zjistit jména ubytovaných osob, nebylo možno ověřit, zda se jednalo o zaměstnance žalobce, a v některých případech nebylo možné zjistit, kde bylo ubytování poskytnuto. Žalobce ani na výzvu správce daně během daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení nedoložil žádné nové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost nároku na odpočet z dokladů za ubytování v souladu s ust. § 72 a ust. § 73 ZDPH. Pokud žalobce v žalobě uváděl, že prokázal, že ubytoval pracovníky svých dodavatelů, a že tedy žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, když uzavřel, že žalobce neprokázal ekonomickou činnost, k níž přijal předmětná zdanitelná plnění, tento závěr žalobce zůstal pouze v rovině tvrzení. Ze spisového materiálu i z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobci se nepodařilo prokázat, že by předmětné ubytovací služby byly použity v rámci jeho ekonomické činnosti. S ohledem na uvedené tedy nebylo možné přiznat žalobci nárok na odpočet DPH, jelikož splnění podmínek vyplývajících z ust. § 72 a § 73 ZDPH neprokázal.
10. K námitce žalobce stran jednání žalovaného v rozporu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu zůstal žalobce opět pouze v rovině obecného tvrzení a žalovanému nebylo zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl žalobce k závěru, že se žalovaný takového jednání dopustil. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný příp. správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, kdy toto je zřejmé z hodnocení provedených důkazů v napadeném rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole. Stejně tak je zřejmé, že jednání správce daně ani žalovaného nebylo v rozporu s ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
11. Výše uvedené potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, kde byla řešena problematika daně z příjmů, nicméně žalovaný byl přesvědčen, že závěry vyplývající z citovaného rozsudku, se kterými se plně ztotožnil, jsou plně aplikovatelné i na zde posuzovaný případ.
12. S ohledem na výše uvedené tedy žalovaný uzavřel, že žalobci se nepodařilo prokázat, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli, tudíž se mu nepodařilo prokázat splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet dle ust. § 72 a 73 ZDPH, a nárok na odpočet mu nemohl být přiznán. Žalobce neunesl své důkazní břemeno ani v souvislosti s ubytovacími službami, když nebyl schopen prokázat, zda tyto služby byly poskytovány v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že žalovaný nepostupoval v rozporu s ust. § 72 a 73 ZDPH, když žalobci nárok na odpočet DPH nepřiznal, jelikož to byl právě žalobce, který měl tvrzené skutečnosti prokázat, on tak neučinil, a tedy neunesl své důkazní břemeno stran naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.
13. Se závěrem žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s platnou judikaturou, se žalovaný neztotožnil. Žalobce v žalobě odkazoval pouze na dvě rozhodnutí, kdy obě považoval žalovaný za nepřiléhavá, jelikož rozhodné skutečnosti jsou v citovaných rozhodnutích odlišné. Žalobce v žalobě odkazoval na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 60/2011-100

(pravděpodobně myšlen rozsudek č. j. 2 Afs 60/2011-94 ze dne 27. 3. 2012), ze kterého citoval, že je třeba brát v potaz princip dobré víry při vystavování a přijetí daňových dokladů, k čemuž žalovaný uvedl, že tento rozsudek vychází ze značně odlišných skutkových zjištění, a je proto na posuzovaný případ nepřiléhavý, neboť zkoumání dobré víry je předmětem případů, kdy je posuzován nárok na odpočet daně při zapojení do řetězce transakcí zasaženého podvodem na DPH. Ve zde řešené věci správce daně nekonstatoval, že by se mělo jednat o podvod na DPH, ale nárok na odpočet daně byl žalobci odepřen z důvodu, že věrohodným způsobem nebylo prokázáno, že předmětná zdanitelná plnění byla fakticky přijata od deklarovaných dodavatelů, resp. že přijaté ubytovací služby byly použity v rámci ekonomických činností.

14. Z napadeného rozhodnutí je pak zřejmé, že po žalobci nebyly požadovány skutečnosti, které doložit nemohl nebo k jejichž předložení neměl povinnost. Po žalobci bylo požadováno jen doložení skutečností, které sám tvrdil ve svých daňových přiznáních, a správce daně a žalovaný tak postupovali zcela v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Dále je z napadeného rozhodnutí zřejmé i to, jaké jiné důkazy měl žalobce k prokázání svých tvrzení doložit (viz např. bod [30] až [32] a bod [49] napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce argumentoval tím, že je třeba brát v potaz princip dobré víry při vystavování a přijetí daňových dokladů, nebylo žalovanému zřejmé, v čem konkrétně žalobce dobrou víru spatřoval, skutečnost, že s předmětnými zpochybňovanými dodavateli spolupracoval dlouhodobě, pouze sama o sobě k osvědčení dobré víry žalobce nepostačuje.
15. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, měl žalovaný dále za to, že ani ve zde posuzovaném případě nelze osvědčit dobrou víru žalobce, když platby byly prováděny v hotovosti a o uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli neexistují žádné věrohodné důkazy (viz bod [45] a [77] napadeného rozhodnutí). Žalobcem předložené výdajové pokladní doklady jsou pouze účetními doklady, kterými není prokázáno, kdo konkrétně práce prováděl, kdy je prováděl aj. Na předložených výdajových pokladních dokladech je u podpisu příjemce nečitelná paraфа, není zřejmé, kdo hotovost přijal, není věrohodným způsobem prokázáno, že žalobce za dodávky platil skutečně společnosti FL. Ani výdajové pokladní doklady tak nelze bez dalšího osvědčit za věrohodný důkaz o tom, že žalobce přijal zdanitelná plnění od společností FL a Minin, a že přijal zdanitelná plnění v uvedené výši. Ani existence plateb za přijatá zdanitelná plnění není podmínkou dostačující, ani nutnou pro uplatnění nároku na odpočet daně.
16. Dále žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. II. 664/04 a sp. zn. II. ÚS 2096/07 (pravděpodobně myšlen nálezn Ústavního soudu ČR sp. zn. II. 664/04 a sp. zn. III. ÚS 2096/07), přičemž žalovaný považoval daná rozhodnutí za nepřiléhavá. Skutkové okolnosti prvně citovaného rozhodnutí byly zcela odlišné od zde řešeného případu, jelikož ve zde řešeném případě se jednalo právě o situaci, kdy z předložených dokladů nebylo zřejmé, kým byla skutečně deklarovaná zdanitelná plnění dodána, a žalobce neprokázal, jakým způsobem byly předmětné ubytovací služby použity v rámci jeho ekonomických činností (viz např. bod [77] napadeného rozhodnutí). Ve zde posuzovaném případě byl žalobce opakovaně vyzýván k doplnění důkazů na podporu svých tvrzení (viz např. bod [72] napadeného rozhodnutí) a nelze zde v žádném případě hovořit o tom, že by snad správce daně vycházel z „presumpce zavinění“, tak jak tomu bylo v druhém citovaném rozhodnutí. Žalovaný byl přesvědčen, že postupoval zcela v souladu s ustálenou soudní i správní praxí, a tedy že nepostupoval v rozporu ani s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR, kterou žalobce nenamítal. Vzhledem k uvedenému

považoval žalovaný tuto žalobní námitku za zcela nedůvodnou.

17. K námitce žalobce, že po něm bylo požadováno prokázání skutečností, jež nemohl po dlouhé době zahájení daňové kontroly od dotčených zdaňovacích období již sám zpětně ověřit, žalovaný již v napadeném rozhodnutí uvedl, že povinnost daňového subjektu k zajištění důkazů pro svoje tvrzení trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Jak již bylo uvedeno výše v tomto vyjádření, lhůta pro stanovení daně před oznámením napadeného rozhodnutí neuplynula, a zákonná důkazní povinnost žalobce tedy stále trvala, tudíž si měl žalobce ve svém zájmu zajistit dostatek důkazů, kterými by byl schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Žalovaný tedy považoval i tuto námitku žalobce za nedůvodnou.
18. V avizovaném doplnění žalobce uvedl, že problém tkví evidentně nikoliv u žalobce, ale u jeho dodavatelů, k čemuž žalovaný odkázal na bod [84] a [85] napadeného rozhodnutí, kde již žalovaný uvedl, že žalobce sám se nemůže své důkazní povinnosti zprostit s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, a že vyhledávací povinnost správce daně v žádném případě nenahrazuje povinnost žalobce tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Dále žalovaný uvedl, že otázka plnění či neplnění daňových povinností dodavatelů žalobce nebyla předmětem předmětné daňové kontroly, která se týkala daňových povinností žalobce ve věci DPH za předmětná zdaňovací období. Žalovaný k tomu dodal, že je to právě žalobce, který uplatňuje nárok na odpočet daně, a je to tedy žalobce, který musí prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli a že byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, tak jak to vyplývá z ust. § 72 a § 73 ZDPH. Z uvedeného je zcela zřejmé, že je to právě žalobce, který nese důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, a že předmětem vedené daňové kontroly bylo stanovení daňové povinnosti žalobce ve správné výši a nikoliv plnění daňových povinností dodavatelů žalobce. S ohledem na uvedené považoval žalovaný tuto žalobní námitku pro zde posuzovaný případ za zcela irelevantní.

IV.

Replika

19. Žalovaný se dle žalobce nevypořádal s argumenty uvedenými v žalobě. K tvrzení žalovaného, že žalobcem uváděné judikáty nejsou případné na danou věc, žalobce v replice uvedl, že daňová kontrola byla zahájena s časovým odstupem po uplynutí zdanitelných plnění, jichž se kontrola týkala. Skutečnosti stran svých dodavatelů byly pro žalobce obtížné k prokázání. Přesto proběhly svědecké výpovědi jak zástupců dodavatelů, tak i odběratelů, tedy práce jako takové prokázány byly. Vzhledem k dlouhodobosti spolupráce žalobce s oběma dodavateli nemohlo ze strany žalobce jít o žádnou jeho obchodní neopatrnost. Naopak zdanitelná plnění od svých dodavatelů přijal žalobce v dobré víře a takto přijatá zdanitelná plnění použil pro svou ekonomickou činnost. Princip dobré víry měl být tedy respektován. Místo toho vycházeli správce daně i žalovaný z jakési „presumpce viny“ na straně žalobce, který se mohl „udokazovat“, leč provedené důkazní prostředky nebyly shledány důkazy a správce daně i žalovaná neustále trvali na své již předem vykonstruované tezi.
20. Skutečnosti neověřitelné v daňovém řízení mohly být přezkoumány přímo provedením důkazů daňovými řízeními u dodavatelů, jež proběhla, a žalovaný ani správce daně se těmito závěry nehodlali v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu zabývat.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

21. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

22. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

23. Soud neshledal žalobu důvodnou.
24. Jestliže žalobce rozporuje skutkové závěry správce daně, když v žalobě zcela obecně uvádí, že *„Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH a § 92 odst. 5 písm. c) a d) DR, když nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobce přijatá zdanitelná plnění svým dodavatelům FL a Minin ubradil a tato použil pro svou další ekonomickou činnost. Žalovaný konstatoval, že nerozporuje poskytnutí zdanitelných plnění žalobcem pro jeho odběratele, ale nebyly odstraněny pochybnosti, kdo tyto práce provedl pro žalobce. Ale zástupce dodavatelů žalobce provedení prací pro žalobce potvrdil (paní J.Š.)“*, pak soudu nezbyvá než konstatovat, že jde o žalobní tvrzení, které nijak nezpochybňuje správnost na logičnost klíčových rozhodovacích důvodů správních orgánů, které jsou podrobně popsány v odůvodnění jejich rozhodnutí. Žalovaný jasně vysvětlil, z jakých konkrétních důvodů nepovažoval výpověď paní Š. za věrohodnou. Pokud se soud v obecné rovině zabývá danými závěry a jejich podklady, pak má za to, že jsou plně srozumitelné a na projednávanou věc přílehavě dopadají. Pokud žalobce měl za to, že konkrétní skutečnosti uvedené správními orgány správné nejsou, bylo na něm, aby v žalobě přdestřel skutkovou verzi reality, která by závěry správních orgánů zpochybňovala, ničeho takového však neučinil a ustrnul ve zcela obecné formulaci žalobní námitky. Je třeba si uvědomit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a je výhradně na žalobci, aby v podané žalobě vymezil konkrétní důvody, které činí rozhodnutí správního orgánu nezákonným. Pokud jsou žalobní body formulovány vágně, nemohou si správní soudy důvody podané žaloby domýšlet.
25. Ani samotné tvrzení, že žalobce *„spolupracoval s předmětnými zpochybňovanými dodavateli dlouhodobě“* není způsobilé nijak zvrátit závěr správních orgánů o tom, že předmětné transakce neproběhly tak, jak bylo deklarováno v účetnictví žalobce, když správní orgány daný závěr opírají o komplexní hodnocení řady důkazních prostředků, jež provedl žalovaný v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, a které žalobce nijak relevantně nezpochybňuje.
26. Není rovněž pravdou, že *„žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, když v rozporu s důkazy žalobce, který prokázal, že ubytoval pracovníky svých dodavatelů, uzavřel, že žalobce neprokázal ekonomickou činnost, k níž přijal zdanitelná plnění – ubytovací služby.“* Je nutné zdůraznit, že žalobce i přes výzvu učiněnou v rámci ústního jednání

konaného dne 3. 6. 2015 nedoložil žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, komu bylo ubytování poskytnuto, případně kdy k ubytování došlo. Závěr správních orgánů o tom, že žalobce neprokázal zahrnutí částky na ubytování do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, plně obстоjí.

27. K tvrzení žalobce, že „žalovaný pochybil, když nezohlednil, že daňová řízení ohledně odběratelů žalobce skončila bez problémů, tedy že výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů byly žalobcovým odběratelům uznány v souladu § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 ZDPH“, je nezbytné uvést, že předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí týkající se konkrétních zdaňovacích období, konkrétního daňového subjektu za konkrétní skutkové a právní situace, tudíž soud nemůže přihlížet k jiným (hypotetickým) řízením. Soud opakovaně zdůrazňuje, že závěry správních orgánů v nyní projednávané věci považuje za zcela logické a správné.
28. Pokud se jedná o námitku, že „napadené rozhodnutí žalovaného bylo oznámeno po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 – 3 DR“, pak soud uvádí, že se plně ztotožňuje s argumentací žalovaného stran této otázky, jež je obsažena ve vyjádření k žalobě. Žalovaný uvedl, že „Daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období byla zahájena dne 19. 8. 2014 dle protokolu č. j. 1510361/14/2301-05403-4048854. Tímto dnem byla dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu tříletá lhůta pro stanovení daně přerušena a začala běžet od tohoto dne znovu, jelikož byla splněna podmínka, že daňová kontrola musí být zahájena před uplynutím lhůty za předmětné zdaňovací období (lhůta pro stanovení daně za nejstarší zdaňovací období, červenec 2011, by uplynula až dne 25. 8. 2014, za ostatní zdaňovací období potom následně 25. 9. 2014 apod.). Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 8. 2014 a nová tříletá lhůta tedy začala běžet od 20. 8. 2014 (viz ust. § 33 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na ust. § 148 odst. 2 daňového řádu se potom lhůta pro stanovení daně prodlužuje ještě o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (tedy oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru). Období posledních 12 měsíců připadlo na období od 20. 8. 2016 do 21. 8. 2017 (poslední den lhůty 20. 8. 2017 připadl na neděli – dle ust. § 33 odst. 4 daňového řádu připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den). Dle uvedeného je tedy zřejmé, že pokud k oznámení dodatečných platebních výměrů došlo dne 30. 11. 2016, došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, a lhůta pro stanovení daně byla tedy prodloužena o jeden rok, tzn. z 21. 8. 2017 na 21. 8. 2018. Odvoláním napadená rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutím o doměření daně se týkala také dodatečných platebních výměrů ze dne 30. 11. 2016, tudíž ani tato rozhodnutí nebyla oznámena po lhůtě. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 8. 2018, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně.“ Soud se seznámil s obsahem správního spisu a jednotlivé kroky správce daně týkající se lhůty pro vyměření daně vskutku proběhly tak, jak uvádí žalovaný, prekluzi práva stanovit daň tak v projednávané věci nedošlo.

VIII.

Náklady řízení

29. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly a nepožadoval jakoukoli jejich náhradu, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 12. 11. 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu