



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **TradeVision Europe s.r.o.**

sídlem Nábřeží SPB 650/70, 708 00 Ostrava - Poruba

zastoupená daňovým poradcem Ing. P. K.

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 40167/18/5300-22442-707666,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně v žalobě doručené Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 26. 11. 2018 navrhovala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil odvoláním napadené rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 1. 2017, č. j. 50383/17/3203-50524-809559. Tímto prvostupňovým dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 ve výši 238 392 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 47 678 Kč. Důvodem pro doměření DPH bylo neuznání žalobkyní nárokových odpočtů daně na vstupu z plnění, která jí měla v rozhodném zdaňovacím období poskytnout společnost MOTO Jeans s.r.o., a to proto, že žalobkyně podle shodného závěru obou daňových orgánů neprokázala, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění, ze kterých odpočet nárokovala.
2. Žalobkyně v prvním žalobním bodě namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože z něj není zřejmé, jak žalovaný vyhodnotil jednotlivé důkazy a jejich vzájemnou souvislost. Zejména není patrné, proč důkazy předložené žalobkyní nebyly uznány jako pravdivé či věrohodné, a jakými důkazy žalovaný podložil svá tvrzení, že se deklarovaná plnění neuskutečnila. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že vypořádání jejích námitek by bylo formalismem a že odůvodnění nemusí obsahovat hodnotící úvahu správního orgánu. Žalobkyně má za to, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč je správce daně považoval za nedostatečné. Této své povinnosti žalovaný ani prvostupňový správce daně podle žalobkyně nedostáli. Samotné konstatování závěru, že žalobkyně nárok na uplatnění odpočtu neprokázala, žalobkyně nepovažuje za hodnocení důkazů tak, jak to má na mysli zákon číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V této souvislosti žalobkyně poukázala na § 92 odst. 5 daňového řádu, podle kterého je povinností správce daně prokázat, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Žalovaný však nic takového nečiní, neprokazuje, pouze konstatuje, že žalobkyně neprokázala, aniž by uvedl, co neprokázala a proč.
3. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně vytkla žalovanému nesprávné hodnocení důkazů. Žalobkyně zdůraznila, že předložila všechny doklady, které jsou předmětem účetnictví i daňové evidence podle zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Jedinou vadou dokladů je podle ní uvedení nesprávného (starého) sídla dodavatele, které neodpovídalo tehdejšímu zápisu v obchodním rejstříku, což by vzhledem k ostatním správným údajům uvedeným na dokladech (IČ a DIČ) nemělo být důvodem pro označení dokladů za nesprávné či nezpůsobilé k záúčtování, resp. nezpůsobilé ke splnění základní funkce účetnictví. Podle žalobkyně je zásadní, že není pochyb o tom, kdo doklady vystavil. Dále konstatovala, že plnění byla řádně doložena účetními doklady i svědeckými výpověďmi, faktury jsou zaplacené a dle svědectví paní K. byly všechny daně uhrazeny. Uskutečnění plnění a dodání služeb pak podle žalobkyně potvrdil také svědek K. vyslechnutý v odvolacím řízení. Podle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje

42/2018

se pochybnosti správce daně „točí“ na různém označení uskutečněného plnění, které jeden svědek nazývá „firma v kostce“, jeden „informační systém“, jeden „systém pro výběrová řízení“ s tím, že navíc zřejmě došlo k nesprávné interpretaci pojmu „výběrová řízení“ ze strany správce daně. Nešlo totiž o účast žalobkyně na výběrovém řízení, ale o systém sledování vypisovaných veřejných zakázek a „zautomatizované“ vyplňování potřebných dokumentů a příloh do těchto výběrových řízení konečného odběratele CS DATA s.r.o., který se účastnil ročně nejméně několika desítek výběrových řízení a jeho odběrateli byly mimo jiné i státní orgány jako finanční úřad, Policie ČR apod. Žalobkyně dále poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie ve věci neutrality daně z přidané hodnoty, a to zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, ze kterého plyne, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.

4. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně protestuje proti omezenému rozsahu daňové kontroly ze strany správce daně a namítá, že daňové orgány měly své závěry na vstupu zohlednit i v dani na výstupu. K argumentu žalovaného, že má povinnost odvést daň podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, žalobkyně poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 664/04, podle kterého při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve správné výši. V této souvislosti žalobkyně opětovně zdůraznila, že jak na straně MOTO JEANS s.r.o., tak na straně žalobkyně, byla daň uhrazena a výsledkem postupu žalovaného, který vyloučil odpočet, ale ponechal daň na výstupu, je „okradení“ žalobkyně o 270 tis. Kč.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za přezkoumatelné. Za nedůvodné považuje také námitky směřující proti hodnocení důkazů. V této souvislosti zdůraznil, že ani svědek K., který měl podle sdělení žalobkyně práce provádět, nebyl schopen předmět plnění konkretizovat ani neuvedl, jaké konkrétní osoby na zakázce pracovaly. Ve vztahu k námitkám týkajícím se daně na výstupu žalovaný odkázal na § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a na výklad k tomuto ustanovení uvedený v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
6. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, že je projednatelná a přípustná, nařídil k projednání věci ústní jednání, jehož se zúčastnili zástupce žalobkyně a pověřená zaměstnankyně žalovaného, kteří setrvali na svých stanoviscích.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
8. Rozhodující skutečnosti zjišťoval krajský soud z obsahu správního spisu. Podává se z něj, že žalobkyně coby čtvrtletní plátce DPH podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014, ve kterém uplatnila nárok na odpočet. Dne 20. 1. 2016 obdržel správce daně informace od správce daně místně příslušného společnosti MOTO Jeans s.r.o., ve kterém je uvedeno podezření, že plnění, která měla společnost MOTO Jeans

42/2018

s.r.o. podle daňových dokladů číslo 14002, 14003, 14004, 14005, 14006 a 14007 poskytnout žalobkyni v 1. čtvrtletí 2014, se neuskutečnila. Tyto pochybnosti byly odůvodněny tím, že z předmětných daňových dokladů není zřejmý předmět a rozsah plnění a společnost MOTO Jeans s.r.o. nemá personální zajištění pro poskytování deklarovaných služeb. Správce daně zahájil se žalobkyní dne 1. 2. 2016 daňovou kontrolu DPH mimo jiné za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, kterou zaměřil právě na odpočty uplatněné žalobkyní z plnění, jež jí měla v rozhodném zdaňovacím období poskytnout společnost MOTO Jeans s.r.o. Konkrétně se jednalo o daňový doklad číslo 14004 vystavený na cenu za plnění označené jako „konzultace VŘ na IS 10/2013“, číslo 14002 vystavený na cenu za plnění označené jako „konzultace – VŘ na IS 8/2013“, číslo 14003 vystavený na cenu za plnění označené jako „poradenství na IS 9/2013“, číslo 14005 vystavený na cenu za plnění označené jako „konzultace ERP 2/2014“, číslo 14006 vystavený na cenu za plnění označené jako „konzultace na IS 11“ a číslo 14007 vystavený na cenu za plnění označené jako „implement ERP“. Zástupkyně žalobkyně při zahájení daňové kontroly uvedla, že se žalobkyně zabývala poradenstvím v oblasti informačních technologií a marketingu, a to dodavatelským způsobem, kdy přeprodávala nakoupené služby. Dále uvedla, že ona vedla pouze externě účetnictví, konkrétní ekonomickou činností se zabýval pan K. Správce daně vyslechl v procesním postavení svědka A. K., který uvedl, že pracoval pro žalobkyni jako externí dodavatel a z pohledu obratu byla hlavním dodavatelem žalobkyně společnost MOTO Jeans s.r.o. a odběratelem pak CS Data, s.r.o. Činnost svědka spočívala v provádění konzultací v IT a marketingu. Svědek uvedl, že prováděl veškerou obchodní činnost za žalobkyni. Zastupováním žalobkyně jej pověřil jednatel M. K dotazu správce daně ohledně fakturace od společnosti MOTO Jeans s.r.o. svědek uvedl, že byl požádán panem K. a paní K., zda mohou přefakturovat přijaté služby od MOTO Jeans s.r.o. Svědek se dále vyjádřil k osobě pana K. a uvedl, že je jednou z řídících osob odběratele CS Data, s.r.o., bylo s ním vše domlouváno a vystupoval jak za MOTO Jeans s.r.o., tak i za CS Data, s.r.o. Cena za plnění zůstávala stejná jako na přijatých dokladech od MOTO Jeans s.r.o., neměl možnost ji ovlivnit. Podle svědka byly práce uvedené na přijatých daňových dokladech provedeny, vše zařizoval pan K. K dotazu správce daně na plnění u faktury číslo 14002 svědek uvedl, že se zřejmě jednalo o výběrové řízení na informační systém pro CS Data, s.r.o., nevěděl však, jaké firmy se výběrového řízení účastnily ani v jaké ceně byla zakázka, ale určitě to bylo nad 4 mil. Kč. Svědek osobně nebyl u žádného předávání.

9. Z výzvy správce daně datované 11. 3. 2016 krajský soud zjistil, že správce daně sdělil žalobkyni pochybnosti o uskutečnění plnění od dodavatele MOTO Jeans s.r.o. podle dokladů číslo 14002, 14003, 14004, 14005, 14006 a 14007 a vyzval ji k prokázání, že se v případě plnění uvedených na přijatých dokladech jednalo o přijatá zdanitelná plnění způsobilá k odpočtu DPH na vstupu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, dále že byly vystaveny dodavatelem na nich uvedeným a že se jedná o daňové doklady podle § 26 a násl. zákona o DPH. V odůvodnění výzvy ze dne 11. 3. 2016 správce daně mimo jiné uvedl, že na daňových dokladech vystavených MOTO Jeans s.r.o. je uvedena u této společnosti adresa, na které tato společnost v rozhodné době nesídlila a že datum uskutečnění zdanitelného plnění je na fakturách evidovaných u společnosti MOTO Jeans s.r.o. odlišné oproti údajům na fakturách předložených žalobkyní. Dále poukázal na výpověď svědka K., který přestože sám uvedl, že za žalobkyni prováděl veškerou činnost, konkrétní podmínky plnění (kdo fyzicky služby poskytoval, v jakém rozsahu byly práce provedeny a jaká byla jejich časová náročnost) mu nebyly známy. Žalobkyně v reakci na výzvu v dopise ze dne

42/2018

24. 3. 2016 uvedla, že podmínka stanovená v § 73 zákona o DPH byla splněna a přijatá plnění byla fakturována společností CS DATA s. r. o., která je také uhradila. Navrhla k důkazu svědecké výpovědi V. K., který práce prováděl a H. K. H. K. ve výpovědi uvedla, že byla v roce 2014 jednatelkou společnosti MOTO Jeans s.r.o., ve které mimo jiné vykonávala činnosti, které souvisely s informačními technologiemi. Práce pro žalobkyni uvedené na fakturách fyzicky prováděla s okruhem svých známých. Práce předával pan K. a přebíral pan K. Dále svědkyně uvedla, že do srpna 2014 byla rovněž jednatelkou a zaměstnankyní společnosti CS Data, s.r.o. a dělala zde mzdovou účetní, manažera ISO a měla na starosti servis výpočetní techniky. Po předestření dokladů vystavených pro společnost CS Data, s.r.o. svědkyně k dotazu správce daně, zda byly práce dle dokladů provedeny, uvedla, že pokud byly faktury zaplacený, pak asi ano. K dotazům ohledně konkretizace plnění na dokladech, ať již se jednalo o doklady vystavené společností MOTO Jeans s.r.o. žalobkyni nebo žalobkyní společnosti CS Data, s.r.o. svědkyně uvedla, že k nim není schopna konkrétně nic říct (krom konstatování, že žalobkyně pro ně pracovala). Svědkyně nicméně potvrdila, že práce fakturované společností MOTO Jeans s.r.o. žalobkyni provedeny byly, předpokládá, že faktury byly uhrazeny a že společnost MOTO Jeans s.r.o. z přijaté úhrady přiznala a uhradila daň. Souhrnně je jí známo, o jaké práce se jednalo, firma MOTO Jeans s.r.o. připravovala firmu v kostce, tzn. systém řízení, systém odměňování. Správce daně dále vyslechl v procesním postavení svědka V. K., který uvedl, že pro MOTO Jeans s.r.o. vykonával stovky dokumentů, nedovede je již konkretizovat, protože si je nepamatuje. Čím se společnost MOTO Jeans s.r.o. zabývala, svědek netušil. Svědek uvedl, že si nevzpomíná na žádný obchodní vztah, který by za MOTO Jeans s.r.o. uzavíral. K jednání za MOTO Jeans s.r.o. jej pověřila paní K., a to k doručení nějakých dokumentů a flash disků, příp. DVD, příp. jiných nosičů. Svědek si nevzpomněl na všechny případy, kam písemnosti a nosiče doručoval, ale minimálně na jeden případ si vzpomněl s tím, že se jednalo o předání paměťového nosiče panu K. Konkrétní podrobnosti, kdy a kde to bylo, si již svědek nevybavil. Na otázku správce daně, zda svědek ví, co bylo na paměťovém nosiči, svědek odpověděl, že tam byly některé dokumenty, které zpracovával on a paní K. tam přidávala nějaké další. Svědek si již nepamatoval, konkrétně, které dokumenty zpracovával on ani si nepamatoval, které dokumenty tam přidávala paní K. Svědek uvedl, že nepracoval na základě žádného smluvního vztahu, jednalo se o přátelskou výpomoc, nevěděl, kdo vystavoval faktury za MOTO Jeans s.r.o. ani kdo zadával podklady pro vystavování faktur. Správce daně předložil svědkovi k nahlédnutí kopie daňových dokladů získaných od MOTO Jeans s.r.o. s otázkou, kdo vystavil tyto doklady, kdo je podepsal a kdo fyzicky prováděl práce uvedené na těchto dokladech. Svědek uvedl k fakturám číslo 14002 a 14003, že netuší, kdo je vystavil, podepsal ani kdo fyzicky prováděl práce na nich uvedené. K jednotlivým předloženým dokladům svědek uvedl, že neumí konkretizovat práce, případně si nevzpomíná, netuší, kdo zadával požadavky na provedení prací, předpokládá, že to byl někdo od žalobkyně a uvedl, že z dokladu vyplývá, že práce byly provedeny pro žalobkyni. Z obsahu protokolu o výsledku svědka se dále podává, že svědek V. K. uvedl, že je natolik rozrušen, že není schopen odpovídat a vznesl výhrady proti obsahu protokolu, neboť správce daně podle něj zcela účelově protokoloval pouze některá jeho vyjádření. Své závěry shrnul správce daně v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole, která byla projednána se žalobkyní dne 10. 1. 2017. Správce daně konstatoval, že žalobkyní navrhované důkazní prostředky, tedy svědecké výpovědi K. a K. neodstranily jeho pochybnosti o tom, zda se plnění uvedená na dokladech fakticky

42/2018

uskutečnila, a to přesto, že oba svědci potvrdili, že práce byly provedeny. Nedokázali však konkretizovat, čeho se práce týkaly a nebyli ani schopni doložit žádné podklady pro fakturované služby. Jejich vyjádření bylo pouze v rovině obecných tvrzení, která bez dalšího nemůžou prokázat skutečné provedení služeb. Správce daně zdůraznil, že paní K. jednala jak za MOTO Jeans s.r.o., tak za odběratele žalobkyně CS Data, s.r.o., jelikož byla v obou těchto obchodních korporacích jedinou jednatelkou. Po skončení daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobkyni v návaznosti na neuznané odpočty daní ve výši 238 392 Kč a dále jí uložil povinnost zaplatit penále.

10. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém uplatňovala obsahově shodné námitky jako následně v žalobě. Především zdůrazňovala, že transakce byly řádně doloženy účetními doklady i svědectvími, faktury jsou zaplacený a všechny daně uhrazeny. Dále poukázala na to, že pokud správce daně vyloučil plnění na vstupu, měl je vyloučit také na výstupu. Správce daně v rámci odvolacího řízení zopakoval výsledky V. K. Svědek mimo jiné uvedl, že se zakázka pro žalobkyni se týkala „firmy v kostce“, tj. „veškeré možné dokumenty, které se týkají fungování a provozu firmy“. Svědek si nevzpomněl, kdo předával výstupy jeho činnosti odběrateli a uvedl, že dělal i práce pro jiného odběratele. Svědek potvrdil, že v roce 2014 prováděl práce pro MOTO Jeans s.r.o., z nichž se některé týkaly žalobkyně. Na dotaz, o jaké práce se jednalo, uvedl, že se jednalo mimo jiné o stovky listin, smluv, směrnic, manuálů, poučení a organizačních struktur, které vytvářel i v elektronické podobě. O odvolání rozhodl žalovaný shora uvedeným způsobem. V odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neprokázala uskutečnění plnění uvedených na přijatých dokladech a neprokázala tedy, že uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, k čemuž byla vyzvána. Nárok na odpočet daně nelze podle žalovaného uznat pouze na základě předloženého dokladu, byť by byl bezchybný, ale pouze na základě skutečného přijetí zdanitelného plnění v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu. Svědecké výpovědi vyhodnotil žalovaný jako nekonkrétní, žádný ze svědků neuvedl, o jaká plnění na jednotlivých daňových dokladech se jednalo, co bylo podkladem pro jejich provedení, ani co znamenají zkratky uvedené v předmětu plnění jednotlivých faktur. Nelze proto učinit závěr, jaké konkrétní služby byly žalobkyni poskytnuty a v jakém rozsahu, což měla žalobkyně prokázat. Sporné doklady nesplňují podle žalovaného s ohledem na označení předmětu a rozsahu plnění náležitosti daňového dokladu dle § 26 zákona o DPH a provedenými výpověďmi nebyly pochybnosti odstraněny. Žalovaný uzavřel, že z uvedených důvodů nebylo možné nárok na odpočet daně uznat. Žalovaný se také samostatně vypořádal s námitkou týkající se daně na výstupu z totožných plnění, ohledně kterých nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet na vstupu. Žalovaný nejprve s odkazem na stanovisko Generálního finančního ředitelství ze dne 20. 4. 2011 uvedl, že rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. daně daně za daně zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah, nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) apod. Dále žalovaný odkázal na § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, podle kterého je správci daně povinná přiznat a zaplatit daň jakákoli osoba, která vystaví doklad, na němž uvede daň s tím, že tato povinnost se vztahuje i na vystavení daňového dokladu, aniž by byl podložen reálně uskutečněným zdanitelným plněním. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala, že

42/2018

fakticky došlo k uskutečnění plnění, není proto osobou povinnou přiznat a zaplatit daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, ale protože vystavila daňový doklad vůči jinému subjektu, na kterém uvedla daň, stala se ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH osobou povinnou daň přiznat a zaplatit. Žalovaný vyslovil souhlas s prvostupňovým správcem daně, že povinnost přiznat daň vznikla z titulu, že žalobkyně na předmětných dokladech uvedla daň.

11. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (bod III. žaloby). Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, protože z něj není podle jejího názoru zřejmé, jak žalovaný vyhodnotil jednotlivé důkazy a jejich vzájemnou souvislost, že není patrné, proč důkazy předložené žalobkyní nebyly uznány jako pravdivé či věrohodné, a jakými důkazy žalovaný podložil své tvrzení, že se deklarovaná plnění neuskutečnila. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je zejména takové odvolací rozhodnutí, u nějž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. V přezkoumávané věci se však o takovou situaci nejedná. Žalovaný uvedl, z jakých úvah vycházel a podrobně vysvětlil, jak se vypořádal s tvrzeními a důkazními návrhy žalobkyně, které ostatně všechny provedl. Krajský soud porovnal obsah všech vyjádření žalobkyně v daňovém řízení založených ve správním spise, včetně odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, s odůvodněním napadeného rozhodnutí a neshledal žádnou odvolací námitku žalobkyně, kterou by žalovaný alespoň implicitně nevypořádal. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný v bodě 63 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„vypořádání se s námitkami by bylo formalismem a že odůvodnění nemusí obsahovat hodnotící úvahu správního orgánu“*, tak krajský soud v označeném bodě napadeného rozhodnutí žádný takový závěr nenalezl. Žalobkyně v žalobě ani neuvedla, na které její konkrétní námitky žalovaný nereagoval, nicméně jak bude níže vyloženo, tak žalovaný vysvětlil žalobkyni své pochybnosti, pro které po ní požadoval prokázání nároku na odpočet jiným způsobem (zejména body 45 a 49 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a z jakých důvodů žalobkyně své břemeno podle jeho závěru neunesla, včetně toho co konkrétně nebylo prokázáno (zejména body 43 a 62). Ostatně i z žaloby je zřejmé, že žalobkyně pochopila nosné důvody napadeného rozhodnutí. Jinou věcí je, zda jsou závěry žalovaného správné, což však není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, ale jeho věcného posouzení, ke kterému se krajský soud vyjádří níže.
12. V dalším žalobním bodě žalobkyně namítla nesprávné hodnocení důkazů (bod IV. žaloby). Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že předložila všechny doklady, které jsou předmětem účetnictví i daňovou evidenci a také, že řádně doložila uskutečnění transakcí, a to účetními doklady a svědeckými výpověďmi. Zdůraznila, že daň byla uhrazena. Žalovanému především vytkla, že daňové doklady zpochybnil na základě nesprávného údaje o adrese sídla dodavatele a dále že po ní požadoval prokázat, kdo konkrétně práce prováděl. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017. S námitkou nesprávného hodnocení důkazů pak úzce souvisí námitka, že žalovaný neprokázal důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Úvodem hodnocení tohoto žalobního bodu krajský soud připomíná, že podle odůvodnění napadeného rozhodnutí byla důvodem pro neuznání odpočtů ze sporných plnění skutečnost, že žalobkyně faktické uskutečnění příslušných deklarovaných zdanitelných plnění neprokázala. K rozsahu prokazovaných skutečností krajský soud uvádí, že okruh

skutečností prokazovaných v daňovém řízení vždy odpovídá obsahu příslušné hmotněprávní normy, kterými jsou v případě odpočtů DPH na vstupu § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátcem oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet prokazuje daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Krajský soud nepovažuje za příléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňovému subjektu nelze upřít nárok na odpočet DPH pouze proto, že není prokázán konkrétní dodavatel sporného plnění. Krajský soud ponechává stranou, že předestřená právní otázka týkající se prokázání konkrétního dodavatele (plátce DPH) byla předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou dostupná na www.nssoud.cz), ale v přezkoumávané daňové věci nespatořovaly daňové orgány problém pouze v deklarovaném dodavateli, ale v tom, zda se plnění vůbec uskutečnila. To ostatně vysvětlil k totožné odvolací námitce žalovaný již v bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém uvedl, že „to, že nebylo zjištěno, kdo práce konkrétně prováděl, podpořilo pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.“ I v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, o které se žalobkyně opírá, je přitom zdůrazněno, že z hlediska DPH je rozhodné (mimo jiné), zda bylo plnění fakticky uskutečněno (viz bod 40 odůvodnění, který dokonce žalobkyně v rámci citovaných pasáží v žalobě zvýraznila). Krajský soud k tomu dodává, že pokud není prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého nárokuje daňový subjekt odpočet daně na vstupu, je to samo o sobě důvodem pro odepření tohoto uplatňovaného nároku, aniž by se bylo třeba dále zabývat zaplacením faktur, či uhrazení daně ze strany dodavatele žalobkyně.

13. Také k otázce, kdo je povinen uskutečnění zdanitelného plnění prokázat, tj. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a jeho případným přenosem, existuje rozsáhlá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Její závěry lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen tvrdit a prokazovat veškeré právně významné skutečnosti (tj. v rozsahu § 72 a § 73 zákona o DPH), tj. včetně faktické uskutečnění zdanitelného plnění, což primárně plní především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Žalobkyně v žalobě namítá, že tuto povinnost splnila a nesouhlasí se závěrem žalovaného, který podle ní doklady zpochybnil na základě nesprávné adresy sídla dodavatele na nich uvedené. Tato námitka však neodpovídá odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný pochybnosti o přijatých plnění zrekapituloval v bodech 28 a 45 napadeného rozhodnutí a kromě nesprávné adresy sídla dodavatele zde také označil dále rozpory v datech uskutečnění zdanitelného plnění v dokladech žalobkyně a společnosti MOTO Jeans s.r.o., nedostatečné označení rozsahu a předmětu zdanitelných plnění na daňových dokladech (konkrétně „konzultace VŘ na IS 10/2013“, „konzultace – VŘ na IS 8/2013“, „poradenství na IS 9/2013“, „konzultace ERP 2/2014“, „konzultace na IS 11“ a „implement ERP“) a svědeckou výpověď A. K., ze které nebylo zjištěno, co bylo předmětem plnění uvedených na daňových dokladech, jakož i kým a v jakém rozsahu byla provedena. Krajský soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že bylo označeno dostatek konkrétních skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového

řádu, čímž došlo k přednesení důkazního břemene na žalobkyni. Za stěžejní považuje krajský soud především nedostatečně vymezený předmět a rozsah plnění na daňových dokladech. Je pravdou, že žádný právní předpis nestanoví explicitně, jak má být předmět a rozsah zdanitelného plnění na daňovém dokladu specifikován, v soudní judikatuře však již byl konstatován logický závěr, že jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňových dokladech natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 165/2006 nebo ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 – 25). Právě o takový případ se v přezkoumávané věci nepochybně jedná, když ze shora uvedeného způsobu označení zdanitelného plnění na sporných daňových dokladech není vskutku vůbec seznatelné, o jaké plnění se jednalo. Stejně tak ob stojí v konfrontaci se žalobními námitkami závěr žalovaného, že žalobkyni se ani dalšími důkazy nepodařilo faktické uskutečnění zdanitelných plnění prokázat. Žalovaný v bodech 27 až 34 podrobně popsal zjištění, která učinil z jednotlivých výpovědí svědků (K., K. a K.), jakož i to, jakým způsobem provedené důkazy hodnotil. Žalobkyně přitom v žalobě nijak konkrétně na skutková zjištění a závěry žalovaného nereaguje. K její námitce, že se žalovaný výhradami žalobkyně nezabýval, se nemůže krajský soud blíže vyjádřit, protože žalobkyně neuvedla žádné konkrétní námitky, které by nebyly vypořádány. Pouze pro úplnost krajský soud zdůrazňuje, že podle obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí správce daně, či žalovaný své pochybnosti „netočili“ na různém označení uskutečněného plnění, jak se nesprávně uvádí v žalobě, ale za podstatné považovali, že ani jeden ze svědků nebyl schopen vysvětlit, v čem konkrétně spočíval předmět plnění, což platí i o těch svědcích, kteří jej měli fakticky zajišťovat (K., K.). Lze uzavřít, že žalobní námitky směřující proti hodnocení důkazů nejsou způsobilé jakkoliv zpochybnit či vyvrátit skutkové závěry žalovaného o tom, že svědecké výpovědi neprokázaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na sporných dokladech a svědci neposkytli žádné konkrétní informace, které by odstranily pochybnosti správce daně a které by objasnily, o jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu se jednalo. Na věci nic nezměnil ani opakovaný výslech svědka K. provedený v odvolacím řízení, který měl podle žalobních tvrzení potvrdit uskutečnění plnění a dodání služeb. Jak správně uvedl žalovaný, tak svědek pouze potvrdil, že dodavatel MOTO Jeans s.r.o. provedl služby pro žalobkyni, avšak ani on nebyl schopen konkretizovat předmět plnění a neuvedl, jaké osoby konkrétně pracovaly na zakázce. I zde platí, že žalobkyně pouze tvrdí, že svědek K. potvrdil uskutečnění plnění a dodání služeb, aniž by reagovala na způsob, jakým se s doplňující výpovědí tohoto svědka vypořádal žalovaný a z jakých důvodů výpověď tohoto svědka nepovažoval za dostačující k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění.

14. V posledním žalobním bodě se žalobkyně domáhá toho, aby v případě, kdy jí nebude uznán nárok na odpočet daně na vstupu, bylo ze shodných důvodů vyloučeno také plnění na výstupu, a to s poukazem na princip daňové neutrality. Krajský soud nijak nepopírá, že požadavek žalobkyně, aby neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění se projevilo jak na vstupu, tak na výstupu, se může jevit jako pochopitelný a neměl by mu bránit ani rozsah daňové kontroly. Nicméně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně byla povinna DPH přiznat a zaplatit podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (*ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období – poznámka krajského soudu*), protože vystavila doklad, na němž uvedla daň. Žalobkyně

v žalobě nezpochybnila, že daňové doklady, na jejichž základě jí byla stanovena DPH na výstupu, vystavila a uvedla na nich daň, pouze polemizovala s právním názorem správce daně ohledně výkladu dotčeného zákonného ustanovení a o jeho aplikaci na poměry žalobkyně. Byť ani v tomto směru nelze upřít argumentaci žalobkyně jistou logiku, tak její výklad není v souladu se soudní judikaturou, která se již dotčeným ustanovením zabývala a ve které byl také vysvětlen jeho smysl a účel. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, formuloval závěr, podle kterého daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty s tím, že pro doměření daně není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo. Uvedený závěr opřel Nejvyšší správní soud především o ustálenou judikaturu Soudního dvora EU, podle které je na základě článku 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky Stroy trans EOOD, odst. 29, Stadeco odst. 26, Schmeink & Cofreth, odst. 53, nebo ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky Stadeco, odst. 28, Schmeink & Cofreth, odst. 57 a 61, Stroy trans EOOD, odst. 32). Uvedené výklady SDEU ve spojení s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu považuje krajský soud za přesvědčivé a neshledal důvod vykládat dotčené zákonné ustanovení pro účely tohoto soudního přezkumu jinak. Ve shodě se žalovaným tak krajský soud uzavírá, že pro aplikaci citovaného ustanovení bylo v projednávané věci rozhodující, že to byla žalobkyně, která vystavila daňové doklady a účtovala příjemcům faktur ceny za poskytnuté služby včetně DPH. Splnění této rozhodující podmínky pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v rozhodném znění bylo tedy prokázáno, a proto žalobkyni vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu, a to bez zřetele k tomu, zda bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

15. Krajský soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla negativní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
16. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a protože žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovaný náhradu nákladů nepožadoval, nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení žádnému z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava 18. září 2019

JUDr. Monika Javorová

Shodu s prvopisem potvrzuje

