



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **CPU TRADE, s.r.o.**, se sídlem Rokytova 4259/1, Brno, zastoupený JUDr. Radkem Kellerem, advokátem, se sídlem Jaselská 23, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2015, č.j. 23757/15/5300-21442-706367,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2015, č.j. 23757/15/5300-21442-706367, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7.7.2014, č.j. 2972818/14/3002-24801-711251, tak, že se daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období prosinec 2009 nedoměruje podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ve zbytku žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobci tak byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 143 a § 147 daňového řádu ve výši 1 947 886 Kč a stanoveno penále ve výši 389 577 Kč podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.

Správce daně ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a za předmětné zdaňovací období tak nebylo možné stanovit daňovou povinnost žalobce dokazováním dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Správce daně tedy přistoupil ke stanovení základu daně a daně prostřednictvím pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24.6.2014, č.j. 2811729/14/3002-05403-705868, podle správce daně žalobce neprokázal, že se předmětná plnění uskutečnila způsobem dle předložených dokladů a že zboží bylo v souladu s § 13 odst. 2 a § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobce dále neodstranil vytčené pochybnosti, neobjasnil veškeré skutečnosti prokazující uskutečnění plnění v tuzemsku a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH.

Žalovaný nesouhlasil se závěrem správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno tak, že by nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. V písemnosti ze dne 19.3.2015, č.j. 8419/15/5200-20442-700225, žalovaný konstatoval, že žalobce spolupracoval se správcem daně, že k jednotlivým plněním předkládal další důkazní prostředky, že předložil daňovou evidenci dle § 100 ZDPH, jejíž věrohodnost, správnost a úplnost dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně relevantním způsobem nezpochybnil; postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu tak žalovaný správci daně uložil doplnit řízení a odstranit jeho vady.

Správce daně tak učinil prostřednictvím úředního záznamu ze dne 27.4.2015, č.j. 2165883/15/3002-60563-705868. S výsledkem stanovení daně dokazováním seznámil žalovaný žalobce a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru a navrhnout doplnění dokazování, čehož žalobce využil. Žalovaný uzavřel, že žalobce svou důkazní povinnost neunesl, a s ohledem na skutečnost, že odvolání bylo důvodné toliko co do nezákonnosti stanovení daně podle pomůcek, kdy tato vada byla v odvolacím řízení odstraněna, ve zbytku napadené rozhodnutí potvrdil.

Závěry žalovaného, jakož i správce daně, nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že byly splněny všechny zákonné požadavky podle § 64 odst. 1 ZDPH pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce v této souvislosti namítá, že nárok na odpočet DPH lze vyloučit pouze v případě daňového podvodu či porušení zákazu zneužití práva. Správce daně měl doplnit odvolací řízení a předejít takové skutečnosti, z nichž vyplývá podvod na DPH, jakož i to, že žalobce o podvodu věděl či se zřetelem k okolnostem vědět mohl.

Žalobce uvádí, že předložil ucelený soubor písemností prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný jej však nehodnotil, pouze sdělil, že na dokladech za zboží a za přepravu je časový nesoulad v letech uskutečnění a že na nákladních listech chybí vazba, k jakým dokladům za zboží se přeprava vztahuje. Z rozhodnutí nelze dovodit, které doklady za zboží a přepravu trpí časovým nesouladem a případně jakým. Žalobce předložil listiny, ze kterých vyplývá, že zboží bylo přepravní nezávislou společností doručeno třetímu subjektu v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „EU“). Žalobce označil důkazy ke zjištění vlastníků účtů v bankách, z nichž mu byly hrazeny kupní ceny. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl. Stejně tak žalobce označil důkazy k přepravě zboží. Existenci zboží žalobce prokazoval též reklamacemi od některých obchodních partnerů, kterým údajně nedodané zboží ze zahraničí prodal.

S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU žalobce upozorňuje, že k posouzení oprávněnosti jeho nároku nelze využít skutečnosti týkající se jiných subjektů, o kterých daňový subjekt neví nebo nemůže vědět. V žádném z případů nebylo ze strany správních orgánů prokázáno, že údaje o obchodních případech jsou v účetnictví žalobce zaznamenány v rozporu se skutečností, nebo že existují vážné a důvodné pochyby o věrohodnosti předložených dokladů. Žalobce kromě listin předložil též výpisy z účtů, ze kterých vyplývá obdržení sjednané kupní ceny; v obchodní praxi se jedná o stěžejní doklad o realizovaném zdanitelném plnění. Co se týká nekontaktnosti obchodních partnerů či skutečnosti, že nepodali daňové přiznání, jde o okolnosti zcela mimo dispozici žalobce. Co se týká vytýkané neúplnosti dokladů o přepravě, žalobce uvádí, že jejich obsah nemohl ovlivnit, když byly vystaveny přepravcem či skladníkem.

Svou argumentaci žalobce rozhojnil v replice k vyjádření žalovaného, v níž odkázal na rozhodnutí žalovaného v jiné věci, kdy podle žalobce za stejného skutkového stavu žalovaný dospěl k odlišnému hodnocení důkazní situace.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňové, zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, přičemž odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že pro rozhodování o oprávněnosti nároku na odpočet DPH nebyla podstatná účast žalobce na podvodu na DPH. Otázka daňového podvodu se týkala toliko transakcí s obchodní společností DAIMOS CMC s.r.o., kdy žalovaný dospěl k závěru, že se nepodařilo prokázat existenci objektivních okolností svědčících o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH, proto v této části odvolání žalovaný žalobci vyhověl a osvědčil naplnění podmínek nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. ZDPH.

Žalovaný dále uvádí, že při hodnocení důkazů nepochybil, přičemž jeho závěry mají relevantní podklad ve správním spisu. Nárok na uplatnění odpočtu DPH ve smyslu § 72 ZDPH nelze dovodit pouze z toho, že daňový subjekt předloží správci

daně formálně bezvadné daňové doklady. Dokladem deklarovaný skutkový stav musí být v souladu se stavem faktickým. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který tyto doklady deklarují a správce daně tyto pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, daňový subjekt je povinen k prokázání svých tvrzení předkládat další důkazní prostředky. V projednávaném případě daňový subjekt svoji důkazní povinnost nesplnil.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Podstatou sporu je otázka, zda správní orgány prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů a v návaznosti na to posouzení, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH, a dále, zda žalobce prokázal oprávněné uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 ZDPH.

Argumentuje-li žalobce tak, že nárok na odpočet DPH lze vyloučit pouze v případě daňového podvodu či porušení zákazu zneužití práva, tak obecně platí, že v případech, kdy daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění způsobem uvedeným na předložených účetních dokladech, má možnost uplatnit nárok na odpočet daně, nejsou-li přítomny další skutečnosti, které přiznání tohoto nároku znemožňují. Takovými skutečnostmi mohou být účast daňového subjektu na daňovém podvodu či jednání spočívající ve zneužití práva. Zda došlo ke zneužívajícímu či podvodnému jednání, to s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu prokazuje správce daně. Jestliže však žalobce v posuzované věci namítá, že bylo na správci daně, aby případně doplnil odvolací řízení a přestřel takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvod na DPH, jakož i na to, že žalobce o podvodu věděl či se zřetelem k okolnostem vědět měl a mohl, k tomu zdejší soud zdůrazňuje, že otázkou podvodného jednání je možné se zabývat až poté, co je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, což však není nyní posuzovaným případem, kdy žalobce uskutečnění plnění neprokázal.

Otázkou účasti žalobce na podvodu se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval; jeho rozhodnutí stojí na jiných skutkových a právních důvodech, s nimiž žalovaný žalobce seznámil v průběhu odvolacího řízení písemností „Seznámení s odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího

řízení“ č.j. 19942/15/5300-21442-700225 (str. 8, str. 9, str. 12 – 13, str. 19, str. 22 – 23), v níž je uvedeno, že žalobce neprokázal dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě ani přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Proto je argumentace žalobce jeho dobrou vírou a nutností prokázat, že měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, stejně jako na odkaz žalobce na rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd.*, nepřipadná a míjející se s předmětem věci.

Z rozhodnutí žalovaného plyne, že v případě dodávek zboží slovenské společnosti ABACEL TRADE žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázal realizaci transakce dle předložených dokladů.

Podle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Podle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Z úředního záznamu ze dne 27.4.2015, č.j. 2165883/15/3002-60563-705868, ve spojení se zprávou o daňové kontrole ze dne 24.6.2014, č.j. 2811729/14/3002-05403-705868, vyplývá, že žalobcem předložené formální doklady o dodání zboží na Slovensko v období prosince 2009 společnosti ABACEL TRADE správce daně zpochybnil, neboť na základě mezinárodního dožádání zjistil, že místně příslušný správce daně nepotvrdil uskutečnění zdanitelného plnění dle předložených dokladů, ABACEL TRADE nekomunikuje a nepřebírá poštu, její registrace k DPH byla zrušena ke dni 31.5.2010. Z výpovědi P. D., který byl v rozhodné době jednatelem této společnosti, na Policii ČR vyplynulo, že žádnou činnost pro ABACEL TRADE nevykonával a není mu známo, že by tato společnost za jeho vedení nějakou činnost vykazovala, neboť mu v roce 2009 bylo nabídnuto, aby v této společnosti dělal jednatele, přičemž neměl vykonávat žádnou činnost. P. D. dále uvedl, že účetnictví nikdy neviděl a ani nevěděl, kdo ho vedl.

Pokud jde o žalobcem předložené doklady, tak podle správce daně na přepravních dokladech nebylo uvedeno, k jakým dokladům za zboží se přeprava vztahuje, odběratel uvedený na dokladech za zboží neodpovídá příjemci uvedenému na nákladních listech, nákladní listy nejsou potvrzené odběratelem. Na dokladu o převzetí zásilky je uvedena jako příjemce jiná společnost. Na dokladech za přepravu zboží nebylo uvedeno, kam přesně se doprava uskutečnila a komu bylo zboží předáno. Pokud jde o doklad o převzetí zásilky, ten je datován dnem 12.1.2010, přičemž na daňovém dokladu, k němuž se má vztahovat, je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 28.12.2009, na faktuře za dopravu je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 15.1.2010, na dokladech za zboží a za přepravu tedy nesouhlasí

datum uskutečnění plnění (zde soud v podrobnostech odkazuje na str. 15, 23 a 41 zprávy o daňové kontrole).

Vytýkal-li žalobce žalovanému a správci daně způsob hodnocení předložených listin a neprovedení navrhovaných důkazů, tak zdejší soud neshledal žádnou nesprávnost na hodnocení žalobcem předložených dokladů za situace, kdy správce daně přdestřel dostatečné pochybnosti o jejich průkaznosti. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádá pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

Výše shrnuté úvahy správce daně k uskutečněným plněním pro společnost ABACEL TRADE týkající se přepravních dokladů, faktur a nákladních listů ve spojení s výsledky mezinárodní výměny informací týkající se tohoto odběratele podle soudu neodporují ani pravidlům formální logiky ani zásadě volného hodnocení důkazů.

Pokud jde o neakceptování důkazních návrhů, tak ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu správce daně nejprve v průběhu daňové kontroly žalobce vyzval (výzva ze dne 19.6.2013, č.j. 2264339/13), aby prokázal s kým a jakým způsobem dojednával dodávky a ceny zboží, kdo objednával přepravu, kdo a kde dodávky přejímal, jakým způsobem žalobce navazoval obchodní vztahy se svými odběrateli a zda byly dodávky pojištěny. Žalobce k tomu dne 25.4.2014 ve svém vyjádření sdělil, že pokud je na fakturách uvedeno jako místo určení označení jiné společnosti (TAMION s.r.o. a DME, s.r.o. – F. F.), je tomu tak proto, že dostal od odběratele instrukci, že má zboží dodat do skladu této společnosti. Žalobce dále odkázal na svůj účet, na němž se nacházely platby od odběratele ABACEL TRADE. V reakci na písemnost „Seznámení s odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č.j. 19942/15/5300-21442-700225 zástupce žalobce k prokázání dodání zboží do jiného členského státu uvedl, že žádá o řádné doplnění dokazování výsledky případně místním šetřením přepraveců a osob, které zboží na Slovensku převzaly, například skladovatelů. Dále navrhl provést jako důkaz „svědectví“ Raiffeisen banky k prokázání skutečnosti, od koho byly připsány prostředky na účet žalobce, jakož i banky odesílatele k identifikaci osoby

s dispozičním právem k účtu, a ke zjištění skutečnosti, proč tato osoba žalobci finanční prostředky poukázala.

Žalobce dále navrhoval dokazovat „svědeckou výpověď“ společnosti DME, s.r.o., která zboží převzala od společnosti DPD (Direct Parcel Distribution CZ s.r.o.), přičemž žalobce žádal o ztotožnění této přepravy a jejích okolností u společnosti Direct Parcel Distribution CZ s.r.o. Dále navrhoval důkaz svědeckou výpověď svého skladníka, který zboží expedoval. Též žádal o „ztotožnění této přepravy a okolností přepravy“ u společností spedice Šumpich, K. Š. a TAMION s.r.o.

Žalobce dále uvedl, že z usnesení Policie ČR č.j. OKFK-4-863 vyplývá, že ALZA a.s. obchodovala s tímž odběratelem v rozsahu minimálně obdobném jako žalobce; žalobce tak žádal o „svědeckou výpověď“ této společnosti. Podle žalobce by takové svědectví nepřímě dokládalo, že odběratel skutečně vykonával obchodní činnost a celkově by podpořilo argumentaci žalobce, že s touto společností obchodoval a zboží jí dodal.

Žalovaný po shrnutí skutečností zjištěných správcem daně k deklarovanému odběrateli na Slovensku a pochybností správce daně ohledně údajů na předložených dokladech, k těmto návrhům uvedl, že návrhy na doplnění dokazování, zjištění identity příslušných osob, které na Slovensku zboží převzaly a zajištění jejich výsledků jsou nad rámec zákonných povinností správce daně. Upozornil, že povinnost prokázat oprávněné uplatnění osvobození od daně stíhá žalobce, který ji nesplnil; daňový subjekt má prokázat vše, co sám tvrdí. Z těchto důvodů žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na vyhledání a provedení dalších důkazních prostředků.

K tomu soud uvádí, že je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně, resp. žalovaný v daném případě dostál. S ohledem na to, že při prokázání dodání zboží do jiného členského státu a tím i nároku na osvobození od DPH leží důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie na plátcí, který zdanitelné plnění uskutečňuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2013, č.j. 5 Afs 63/2012-57, č. 2913/2013 Sb. NSS), byl žalobce povinen prokázat uskutečnění transakce s ABACEL TRADE, coby deklarovaným odběratelem v jiném členském státě. *„Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů... Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené*

skutečnosti zvolí.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

Za situace, kdy byly údaje na formálních dokladech správcem daně relevantním způsobem zpochybněny a jednatel deklarovaného odběratele v daném případě figuroval zjevně v pozici „bílého koně“, žalovaný nepochybil, pokud neakceptoval výše uvedené důkazní návrhy, z nichž některé byly natolik nekonkrétní (požadavek místního šetření u přepraveců a skladovatelů, a ztotožnění přepravy a okolností přepravy), že žalovaný k nim správně poznamenal, že se jedná o návrhy přesahující důkazní povinnost správce daně. Takto formulovanými návrhy žalobce de facto přenášel zpět důkazní aktivitu na správce daně, což je v rozporu s výše zmiňovaným rozložením důkazního břemena v daňovém řízení.

Pokud jde o návrhy na výslechy přejímajících „společností“, ALZA a.s. a skladníka žalobce uplatněné v roce 2015, tak ty nebyly navrhovány k okolnostem přejímky zboží deklarovaným dodavatelem, a stěží by tak mohly potvrdit, že společnost ABACEL TRADE zboží skutečně přijala, což je právě ta podstatná okolnost deklarované transakce, která byla zpochybněna. Není tak důvodná námitka, že žalovaný nesprávně nezohlednil důkazní návrhy žalobce.

Pokud jde o uskutečnění transakcí se společnostmi m13 production s.r.o., BREWARINA s.r.o. a EGOWAY spol. s r.o., tak k tomu z úředního záznamu ze dne 27.4.2015, č.j. 2165883/15/3002-60563-705868, ve spojení se zprávou o daňové kontrole vyplynulo, že podle správce daně žalobce neprokázal, že použil předmětná plnění pro svoji ekonomickou činnost v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH.

Podle § 72 odst. 1 ve spojení s § 73 odst. 2 ZDPH (ve znění do 31.12.2009) má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však za určitých podmínek dává možnost plátcovi daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně

bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71).

Pokud jde o dopravu a podnájem skladu v prosinci 2009 od m13 production s.r.o., správce daně zjistil, že z dokladů o provedených přepravách není zřejmé, odkud a kam přesně se doprava uskutečňovala, a nesouhlasí počty jízd uvedené na dokladech o přepravách a na fakturách. Dále uvedl, že na některých dokladech o provedených přepravách je uvedena odlišná cena než na fakturách. Uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů dále nebylo potvrzeno požadovaným místně příslušným správcem daně. Tento daňový subjekt vykazuje přijatá a uskutečněná plnění téměř ve stejné výši, datovou schránku nepoužívá a písemnosti jsou mu doručovány fikcí.

V reakci na výzvu žalovaného k vyjádření v odvolacím řízení žalobce žádal, aby žalovaný ve spolupráci s předmětným dodavatelem a Raiffeisen bankou zjistil, komu byly připsány prostředky z účtu žalobce, identifikoval osobu, která měla dispoziční právo k účtu, a dále aby zjistil, proč od žalobce tyto prostředky obdržel a za jaká plnění. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že pakliže se nejedná přímo o jednatele tohoto dodavatele, není zřejmé, jak by tato osoba mohla přispět k objasnění zjištěných skutkových nesrovnalostí, a z tohoto důvodu tomu návrhu žalobce nevyhověl.

Pokud jde o plnění přijatá v prosinci 2009 od BREWARINA s.r.o., tak v rámci dožádání místně příslušného správce daně této společnosti nebylo potvrzeno uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na předložených dokladech; bylo naopak zjištěno, že dodavatel sídlí na adrese, kde má sídlo více subjektů a na této adrese nepodniká, je nekontaktní, písemnosti jsou doručovány uplynutím lhůty a nezaplatil vykázanou daňovou povinnost mj. za období prosinec 2009. V rámci informací poskytnutých Policií ČR správce daně zjistil, že jednatelka této společnosti P. R. Ch. M. vyloučila, že by vykonávala funkci statutárního orgánu této společnosti. O dané společnosti nic nevěděla, ani to, že ji měla zastupovat. K formálním dokladům doloženým žalobcem správce daně uvedl, že jelikož přijaté zboží není identifikováno např. výrobními čísly z důvodu přijetí zboží na sklad a jeho následného výdeje ze skladu, nelze ztotožnit, zda na faktuře přijaté i faktuře vydané se jedná o jedno určité konkrétní zboží, neboť toto zboží mohlo již být na skladě dříve, nakoupeno od jiného dodavatele či pořízeno jiným způsobem. Někdy jsou výrobní čísla uvedena pouze na dodacích listech k vydaným fakturám na příjemkách a na přijatých fakturách výrobní čísla uvedena nejsou. Není tedy zřejmá spojitost s určitým konkrétním zbožím na přijaté faktuře a na faktuře vydané.

V reakci na výzvu žalovaného k vyjádření v odvolacím řízení žalobce namítal, že kdyby zboží nenakoupil, nemohl by jej ani následně prodat. Správní orgány by tedy měly doložit původ prokazatelně prodaného zboží, jestliže jej zpochybňují. Žalovaný

k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokázal, že dotčená plnění přijal od deklarovaného dodavatele, přičemž vyjádření jednatelky této společnosti, jakož i zjištění dožádaného správce daně, zpochybňují věrohodnost předložených listinných podkladů. Žalobce měl sám objasnit a doložit, s kým vedl obchodní jednání a zda se jednalo o osobu oprávněnou k jednání za tuto společnost.

Konečně, pokud jde o plnění, jež měla být v prosinci 2009 přijata od společnosti EGOWAY spol. s r.o., místně příslušný správce daně tohoto dodavatele žalobce nepotvrdil uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na předložených dokladech, neboť společnost EGOWAY spol. s r.o. toto plnění neobdržela od dodavatele deklarovaného na fakturách - společnosti Liotta s.r.o. Správce daně dále uvedl, že žalobce k většině přijatých faktur předložil příjemku na sklad, průvodku (zaúčtování), úhrady, někdy doklad o přepravě, fakturu vydanou, někdy i úhrady vydaných faktur, přičemž na předložených fakturách je uveden název zboží, počet kusů a cena, ovšem bez uvedení výrobních čísel nebo jiné identifikace; k několika málo fakturám byly předloženy příjemky zboží na sklad s uvedením konkrétních výrobních čísel, přičemž není zřejmé, kde žalobce tato čísla získal. Správce daně zdůraznil, že někdy jsou výrobní čísla uvedena pouze na dodacích listech k vydaným fakturám, na příjemkách a na přijatých fakturách výrobní čísla uvedena nejsou; není tak zřejmá spojitost s určitým konkrétním zbožím na přijaté faktuře a na faktuře vydané. Podle správce daně nelze ztotožnit, zda na faktuře přijaté i faktuře vydané se jedná o jedno určité konkrétní zboží. Správce daně v souvislosti s dodávkami od společnosti EGOWAY spol. s r.o. odmítl „místopřísežné prohlášení“ tehdejší jednatelky tohoto dodavatele, které ve svém vyjádření žalobce označil za klíčový důkaz, coby důkazní prostředek, neboť neuvádí konkrétní skutečnosti a nemůže prokázat faktické uskutečnění plnění.

Podle soudu se i v těchto případech správce daně dostatečně zabýval hodnocením všech důkazů a vyjádřil se k důkazním návrhům žalobce. S ohledem na uvedené skutečnosti zdejší soud uvádí, že správce daně prokázal relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní obchodní případy uskutečnily tak, jak prostřednictvím dokladů předestřel žalobce. Tyto skutečnosti správní orgány dostatečným způsobem identifikovaly, žalobci se je však nepodařilo vyvrátit. Uváděl-li žalobce, že správcem daně zjištěné skutečnosti ohledně jeho dodavatelů či odběratelů jsou okolnostmi zcela mimo jeho sféru, tak daňový subjekt musí být připraven v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlín, a to i ve vztahu k subjektu, který plnění poskytl (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9.12.2015 č.j. 3 Afs 163/2015-63).

K námitce, že žalobce existenci zboží prokazoval mimo jiné reklamacemi od některých obchodních partnerů, kterým „údajně nedodané zboží ze zahraničí“ prodal, tak se jedná o námitku zcela nekonkrétní, nadto se míjející s obsahem spisu. Žalobce neuvádí, kdy v průběhu daňového řízení uvedené reklamace dokládal a kterých společností se měly týkat; nadto soud ve správním spisu nenalezl žádnou písemnost, jíž by žalobce takové důkazní prostředky správci daně ve vztahu k transakcím s výše

specifikovanými společnostmi předložil, a takovou písemnost nekonkretizuje ani žalobce. Ani tato námitka tak není důvodná.

Nelze souhlasit ani s tvrzením, že žalovaný neuvedl, které konkrétní doklady za zboží a za přepravu trpí časovým nesouladem a jakým. Přestože u některých dílčích pochybností správce daně neidentifikoval (číselně) konkrétní doklady, jichž se tyto pochybnosti měly týkat (strana 43 zprávy o kontrole k dodávkám od společnosti EGOWAY spol. s r.o.), a nešlo-li o případ, kdy bylo zřejmé, že se pochybnosti mají týkat všech zpochybněných dokladů o obchodech s konkrétní společností ve všech zdaňovacích obdobích, nejedná se o skutečnost, mající za následek nepřezkoumatelnost závěrů o vzniklých pochybnostech.

K poukazu žalobce na připsání úhrad na jeho účet soud uvádí, že na uvedených závěrech o neunesení důkazního břemena žalobcem by nemohlo ničeho změnit ani prokázání zaplacení peněžní částky dodavateli za situace, kdy doklady byly výše uvedeným způsobem zpochybněny.

Jestliže správce daně zpochybnil průkaznost a úplnost formálních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, nelze z § 92 daňového řádu dále dovozovat, že by správce daně byl povinen skutkový stav dále zjišťovat a prokazovat jej za žalobce. V daném případě to byl žalobce, kdo neprokázal, že došlo k přijetí či uskutečnění plnění tak, jak tvrdil.

Pokud žalobce obecně namítal porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, dle něhož správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků (o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam), tak pokud tento žalobní bod žalobce nenaplnil žádnou konkrétní argumentací, tak se stejnou mírou obecnosti soud uvádí, že neshledal, že by postup správce daně a žalovaného byl v rozporu s citovaným ustanovením, čemuž svědčí obsah zprávy o daňové kontrole a úředního záznamu ze dne 27.4.2015, č.j. 2165883/15/3002-60563-705868, jejichž podstatný obsah byl výše zrekapitulován.

Odvolával-li se žalobce v replice na rozdílné postupy správce daně, tak i kdyby v minulosti došlo k odlišnému postupu správních orgánů než v nyní posuzované věci, bylo by možno se dovolávat pouze správní praxe dlouhodobé a ustálené, navíc zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je omezena mimo jiné dalšími zásadami, zejména zásadou legality.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi,

který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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 nejbližze 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.

V Brně dne 4. října 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu