



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **BACHL, spol. s r.o.**, se sídlem Evropská 669, Modřice, zast. Mgr. Jitkou Ivičičovou, advokátkou se sídlem Bořetická 4097/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2014, č.j. 26621/14/5000-14303-711661,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dvacet tři dodatečných platebních výměrů na DPH, která vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno – venkov, a to:

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3181997/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce července roku 2008, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 303.468 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 60.693 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3181998/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2008, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 303.468 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 60.693 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3181999/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce září roku 2008, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 303.468 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 60.693 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182000/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2008, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 65.208 Kč. Z částky doměřené daně vzniká odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 13.041 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182592/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce ledna roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 52.250 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 10.450 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182593/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce února roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 105.754 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 21.150 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182594/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce března roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 220.704 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 44.140 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182596/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce dubna roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 331.056 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 66.211 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182597/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce května roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 331.056 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 66.211 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182599/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce června roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým

byla doměřena daň ve výši 228.982 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 45 796 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182600/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce července roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 230.361 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 46.072 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182601/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 358.644 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 71.728 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182602/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce září roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 358.644 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 71.728 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182605/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce října roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 351.747 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 70.349 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182607/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 231.739 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 46.347 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182609/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2009, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 170.544 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 34.108 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182041/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 118.580 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 23.716 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182042/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce února roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 247.324 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 49.464 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182043/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce března roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 403.656 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 80.731 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182045/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce dubna roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 413.820 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 82.764 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182047/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce května roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 439.956 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 87.991 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182048/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce června roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 638.880 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 127.776 Kč.

Dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3182049/13/3005-24902-709745 za zdaňovací období měsíce července roku 2010, vydán dne 16. 10. 2013, doručen dne 16. 10. 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 470.932 Kč. Z částky doměřené daně vznikla odvolateli povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 94.186 Kč.

Žalobce uvedl, že vydání dodatečných platebních výměrů předcházela daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíce ledna až prosince roku 2010 a daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červenec až prosinec roku 2008 a leden až prosinec roku 2009, odůvodněná pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění mezi žalobcem a společností CHEMIX UNION – dodávky materiálu koplen (granulátu pro výrobu polystyrenu), který měla přepravovat společnost ALFAWAK s.r.o. se sídlem Brno, Rooseveltova 584/9, PSČ 602 00, IČO: 25512447. Tuto svou pochybnost správce daně opíral o informace získané od Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí a Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Jihomoravského kraje, SKPV OHK, ze kterých vyplynulo, že faktury za přepravu materiálu do závodu žalobce vystavené přepravníkem ALFAWAK společností CHEMIX UNION jsou fiktivní, protože přeprava neproběhla.

Ve vztahu k napadeným rozhodnutím žalobce zdůraznil princip neutrality vztahující se na zboží a služby koupené a prodané za účelem spotřeby v Evropské unii s tím, že se domáhá toho, aby právě tento princip byl na daný případ aplikován, neboť jestliže plnění poskytnutá žalobci společností CHEMIX UNION byla zatížena DPH a tato společnost ve svém daňovém přiznání DPH na výstupu ve vztahu k těmto plněním přiznala a daňovou povinnost splnila, není důvod pro to, aby dalšímu článku v řetězu – tj. žalobci – byla odepřena možnost uplatňovat adekvátně DPH na vstupu. Pro úplnost žalobce dodal, že jím vyrobené zboží z takto získaného materiálu bylo následně opět zatíženo DPH na výstupu, kterou žalobce řádně přiznal a odvedl. Jestliže tedy dodání zboží (materiálu) podléhalo DPH, dodavatelem CHEMIX UNION jakožto plátcem bylo v daňovém přiznání zohledněno, objednatel – žalobce uplatnil DPH na vstupu a následně odvedl DPH z vyprodukovaných výrobků, jejichž výrobě byl dodaný materiál použit, nejedná se v žádném případě o situaci označovanou jako Missing Trader či Carousel Fraud.

Žalobce poukázal na rozdílný přístup k plnění důkazní povinnosti, když nepřímé důkazy žalobce žalovaný neosvědčil, zatímco sám z nepřímých důkazů vycházel. Podle žalobce žalovaný zaměňuje prokázání fakticity plnění s prokázáním uskutečnění přepravy a zaměřuje dokazování pouze tímto směrem. Žalobce namítl, že nikdy nedeklaroval přijetí jakéhokoli plnění poskytnutého společností ALFAWAK, ani s touto společností do žádných smluvních vztahů nevstupoval. Neposkytl-li dopravce ALFAWAK službu společnosti CHEMIX UNION, nelze z toho vyvozovat závěr, že dodávka materiálu od CHEMIX UNION do závodu žalobce neproběhla. Oproti tomu, žalobce prokázal, že dodaný materiál zpracoval a díky dodávkám (které správce daně zpochybňuje) poskytl plnění podléhající DPH a tuto daň na výstupu řádně deklaroval a odvedl.

Žalobce dále namítl rozpor v tvrzeních žalovaného ohledně účetnictví žalobce, když žalovaný na jednu stranu konstatuje, že nemá pochybnosti o účetnictví, ale zároveň konstatuje, že faktický stav společnosti není v pořádku. Žalobce tvrdil, že nebyl s výpověďmi, ze kterých žalovaný toto dovozuje seznámen a žalovaný neuvedl, které konkrétní osoby měly takové tvrzení uvádět. Takové úvahy žalovaného rovněž kontrastují s jeho závěry ohledně účetnictví a jeho ověření auditorem. Žalovaný opomíjí, že výrobní proces se skládá z řetězu na sebe navazujících dějů. Žalobce poukázal na to, že splňuje přísné podmínky systému řízení kvality procesů při výrobě pěnového polystyrenu a prodeji celého sortimentu materiálů dle ISO 9001:2000.

K rozložení důkazního břemene žalobce namítl, že ne každá chyba v účetnictví způsobuje judikaturou požadovanou intenzitu pochybností správce daně. Žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně uvádí, že správce daně ani žalovaný v případě žalobce žádné pochybnosti ve vztahu k jeho účetnictví nevznikli a ani je nemají. Orgány finanční správy podle žalobce nedostály své povinnosti unést své důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění realizace dodání materiálu žalobci. Jejich závěr se opírá toliko o zjištění, že dodávku nerealizoval deklarovaný přepravce. Žalobce ovšem není povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu, v tomto případě svého dodavatele, který dodávku materiálu pro žalobce v souladu se sjednanou dodací podmínkou DDU („s dodáním, clo neplaceno“) zajišťoval.

Ohledně procesu nedostatků v procesu dokazování vedeném v předcházejícím řízení žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že žalovanému nabízel podrobné vysvětlení důkazních prostředků a žádal o osobní jednání, ale žalovaný usoudil, že důkazy není potřeba blíže vysvětlovat. Následně žalobce vytkl žalovanému, že závěr, že předmět zdanitelného plnění nemohl být odvolateli dodán, neboť předmět zdanitelného plnění neexistoval, nemá oporu v provedeném dokazování a vedlo ho k němu formalistické lpění na prokázání realizace přepravy do závodu žalobce.

Podle žalobce pokud nikdo neměl prospěch z toho, že by plnění bylo pouze deklarováno, ale nebylo uskutečněno, pokud státu byla odvedena DPH v plné výši, postrádá zpochybňování dodávky logický základ.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 21. 1. 2015 navrhl zamítnutí žaloby. Před vlastním vyjádřením se k jednotlivým námitkám žalovaný vyjádřil k obecným otázkám rozhodování o nároku na odpočet DPH, a to s odkazem na § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 sb., o dani

z přidané hodnoty, a na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a zdůraznil, že zákon o DPH nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Podle žalovaného kvalifikovaným vyjádřením pochybností správce daně ztrácí daňový doklad svou důkazní hodnotu dle zákona o DPH a je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nárok na odpočet způsobem dle daňového řádu. Důsledkem nesplnění důkazní povinnosti je neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

V souzené věci odkázal výslovně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011-130 a další rozsudky téhož soudu s tím, že z nich vyplývá povinnost daňového subjektu na výzvu správce daně prokázat jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, než předložením daňových dokladů. Podle žalovaného neunesl žalobce své důkazní břemeno. Z pouhého faktu vyrobení polystyrenových desek, doložení způsobu jejich výroby a z jejich následného prodeje nevyplývá, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech žalobce.

Ke konkrétním námitkám uvedl, že z výsledků Policie ČR a ze zjištění jiných správců daně vyplývá, že dodací listy a faktury byly vystavovány „pro forma“ před samotným dodáním zboží na základě ústní dohody a neexistují doklady o přepravě a faktickém předání zboží žalobci. K posudku Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně žalovaný uvedl, že nemohl prokázat faktické přijetí plnění a odkázal na zásadu volného hodnocení důkazů. Dále v otázce dopravy společností ALFAWAK odkázal žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí. Zároveň odkázal opětovně na rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, a to s odkazy na judikaturu. Závěrem k principu neutrality žalovaný uvedl, že k jeho narušení nedošlo, neboť pokud žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tak nelze uplatnit odpočet daně na vstupu. Naopak k porušení principu neutrality by došlo v případě přiznání neprokázaného odpočtu.

V replice žalobce poukázal na to, že žalovaný ve svém vyjádření nijak nezdůvodnil to, čím by měl být narušen princip daňové neutrality, byť byl řetězec dodavatelsko-odběratelských vztahů doplněn správcem daně o dodavatele společnosti CHEMIX UNION, a to včetně společností zajišťujících přepravu zboží, pokud bylo ve všech částech řetězce DPH řádně odvedeno.

Žalovaný ve vyjádření k replice konstatoval, že závěry žalobce jsou absurdní. Žalovaný odkázal na podstatu DPH, tedy zdanění „přidané hodnoty“, která je vytvářena v jednotlivých fázích obratu a zatěžuje proto jen hodnotu, která byla v té které fázi přidána k původní hodnotě. K dosažení neutrality daně existuje systém tzv. odpočtů daně, ke kterým žalovaný odkázal na národní i komunitární právní úpravu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uzavřel, že pokud žalobce neprokázal skutečné přijetí zdanitelných plnění, jak bylo deklarováno, nemá nárok na odpočet daně.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.

Z pohledu soudu se ve věci jedná primárně o spor o unesení důkazního břemene na straně žalobce, který je žalobcem rozvolněn do jednotlivých dílčích žalobních námitek, směřujících navíc do dílčích částí argumentace žalovaného. Řešení sporů o (ne)unesení důkazního břemene je součástí dnes již konstantní a dlouhodobé judikatury správních soudů. Ani otázka přednesená k posouzení v této konkrétní věci není po právní ani skutkové stránce novinkou. Podle ustanovení § 92 odst. 3 280/2009 Sb., daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (*k uvedenému srov. ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*). Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (*k uvedenému srov. ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, dle kterého správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*). Z uvedených srovnání je patrné, že rozložení důkazního břemene je v obou případech obdobné a ustanovení § 92 daňového řádu nepřineslo do rozložení důkazního břemene zásadní revoluci. Závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, jsou proto stále aplikovatelné. V souzené věci je základní otázkou prokazování nároků na odpočet DPH. Touto otázkou se správní soudy zabývají opakovaně a jsou předmětem bohaté judikatury jak Nejvyššího správního soudu, tak i soudů krajských (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, dle kterého „*Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) není důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil*“, případně rozsudek téhož soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, dle kterého nárok na odpočet DPH „*vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu*“). K fakticitě přijetí zdanitelného plnění se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 („*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“). Všechny uvedené rozsudky citoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 - 137, ve kterém citace uzavřel s tím, že „*Všem shora uvedeným výkladům je společné to, že za oprávněný nárok na odpočet DPH lze považovat nikoliv takový nárok, který je pouze doložen perfektním daňovým dokladem (je-li naplněna formální stránka nároku na odpočet daně), ale až nárok, je-li tento stvrzen také po stránce faktické. To znamená tehdy, jsou-li naplněny a prokázány jeho materiální znaky - tj. samotné hmotně-právní podmínky, na jejichž základě tento nárok vzniká (podmínky*

v ustanovení § 19 odst. 1 ZDPH). Oprávněným je nárok na odpočet DPH jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován), že plátce daně (zde stěžovatelka) skutečně přijal zdanitelná plnění (§ 2 ZDPH), že tato plnění byla uskutečněna jiným plátcem (§ 5 ZDPH) a že plátce, který je přijal (zde stěžovatelka) je použije při svém podnikání. “

Na nyní posuzovanou věc již dopadá zákon o dani z přidané hodnoty z roku 2004, nicméně ani to na rozložení důkazního břemene a podstatě prokázání tvrzení daňového subjektu nic podstatného nemění.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), popřípadě evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

Výše citovaná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (§ 72 a § 73) vyžadují, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi. Pokud je věrohodnost daňového dokladu zpochybněna, je povinen plátce nárok na odpočet a tedy uskutečnění zdanitelného plnění pro svoji ekonomickou činnost prokázat jiným způsobem. Je tomu tak proto, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. K tomuto závěru lze podpůrně odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79, z něhož vyplývá, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Dále např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. “.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce sice předložil formálně zcela bezvadné doklady prokazující obchodní transakce mezi žalobcem a společností CHEMIX UNION, avšak klíčovým zjištěním správce daně je to, že faktury a dodací listy pro žalobce vystavoval za společnost CHEMIX UNION její jednatel Ing. Š., a to **před** dodáním materiálu. Konečně faktury byly vystavovány na základě údajů uvedených v pro forma fakturách, ve kterých bylo uvedeno množství granulátu, které mělo být dodáno, cena a datum uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto údaje byly uváděny na základě ústní dohody s výrobním ředitelem žalobce. Dodací listy byly vystavovány v době před dodáním materiálu. Materiál se do výroby nevyskladoval, ale byl přebírán průběžně a váženy byly až hotové výrobky. Žádný z těchto závěrů správce daně žalobce nijak nezpochybnil.

Z pohledu soudu je proto s ohledem na shora uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu zcela zřejmé, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno předložením formálně perfektních daňových dokladů. Nicméně unesení prvotního důkazního břemene není rozhodující. Samotné formálně perfektní doklady neprokazují, že se účetní případ stal tak, jak je jimi deklarováno, pokud je zpochybněná faktická realizace plnění. Co více může odůvodnit podezření správce daně, že účetní případ nebyl realizován tak, jak je uváděno v daňových dokladech, než to, že správce daně zjistí, že dodavatel žalobce žádný materiál osobně nedodal, nezajišťoval k němu přepravu a že dokonce dodací listy a faktury byly vystavovány ještě předtím, než k jakékoliv dodávce došlo. Jestliže platí shora uvedené, tedy že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem, znamená to, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je tvrzeno, případně pokud nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

V souzené věci má zdejší soud ze správních spisů za jasně prokázané, že společnost CHEMIX UNION nikdy žalobci žádný materiál přímo nedodala. Žalobce nijak neprokázal, že plnění uskutečnila právě ta osoba, kterou za poskytovatele plnění označil a která byla uvedena v daňovém dokladu. Soud nijak nezpochybňuje ten fakt, že zboží objednané u společnosti CHEMIX UNION mohlo být žalobci dodáno subdodavatelem uvedené společnosti, ani nezpochybňuje to, že žalobce nebyl objednatelem dopravy a nebyl proto za ni odpovědný. Nicméně nic z toho nezbavuje žalobce povinnosti v případě pochybností správce daně, které v souzené věci byly naprosto zřejmé, odůvodněné a racionální, doložit to, že k uskutečnění daných transakcí došlo, tedy doložit faktické plnění, což v případě žalobce předpokládá doložení skutečného přijetí materiálu, a to od jím deklarovaného dodavatele (soud dodává, že alespoň od prokázaného subdodavatele). Nejvyšší správní soud v již shora citovaném rozhodnutí ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 – 137 uvedl, že *„prokázáním faktické stránky nároku na odpočet je třeba rozumět zejm. prokázání přijatých plnění co do jejich průběhu a výsledku - tj. jejich faktickou realizaci. To znamená prokázání toho, kdy tyto obchody byly fakticky realizovány (kdy mělo být zboží zaváženo, prováděny opravy a čištění),*

kým bylo zaváženo (jakým dopravcem, osobami), v jakém rozsahu a jakými prostředky (vozidly) uskutečněno, kdo byl jejich provozovatel, kdo byl této realizaci osobně přítomen, v jakém konkrétním termínu k těmto činnostem mělo docházet apod.“

Žalobce v průběhu celého daňového řízení nebyl schopen jasně a věcně vyvrátit pochybnosti správce daně. Především nebyl schopen prokázat, kdy byly ty které konkrétní dodávky materiálu pro žalobce realizovány. V této souvislosti je právě otázka dopravy významná, neboť je to zásadní indicie k tomu, zda, kdy a v jakém množství byly dodávky k žalobci realizovány. Soud na tomto místě pouze připomíná, že „*Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“ (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006 - 61, ze dne 15. 5. 2007).

Jestliže je z obsahu spisu zřejmé, že společnost CHEMIX UNION sama osobně žádné dodávky ve vztahu k žalobci nerealizovala, nabývají na významu další zjištění, která učinil správce daně, mimo jiné i způsob dopravy materiálu k žalobci. Jestliže správce daně namísto žalobce provedl zjištění, kdo byl fakticky skutečným dodavatelem žalobce, pak je zcela na místě, aby žalobce rozklíčoval dodávky, které byly prostřednictvím tohoto dodavatele realizovány. Klíčování jednotlivých dodávek prostřednictvím společnosti, která měla materiál žalobci dopravit je podle názoru soudu vhodné a fakticky v dané skutkové situaci jediné možné. Je sice pravdou, že žalobce nebyl objednatelem dopravy, ale právě jednotlivé dodávky jsou způsob, kterým mohl žalobce prokázat dodání materiálu, tedy právě tu fakticitu, po které správce daně volá. Realitou ovšem zůstává, že při odhalování řetězce dodávek BACHL<-CHEMIX UNION <- DEMONTA ELEKTRO bylo zjištěno, že společnost DEMONTA ELEKTRO měla realizovat část dodávek prostřednictvím společnosti GEIS a část prostřednictvím společnosti ALFAWAK, avšak u dodávek společností ALFAWAK bylo zjištěno, že se jedná o fiktivní úkony (což dosvědčuje i řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 62Af 103/2014). Jestliže bylo prokázáno, že žalobci nebyl dodán materiál jeho obchodním partnerem společností CHEMIX UNION, a dále bylo zpochybněno dodání možným subdodavatelem společností CHEMIX UNION, pak bylo pouze a jediné na žalobci, aby hodnověrně doložil, že mu byl materiál dodán tak, jak deklaroval ve svých daňových dokladech, a prokázal tak existenci zdanitelného plnění.

Žádná ze žalobcem konkrétně uváděných žalobních námitek nijak nevyvrací základní zjištění správce daně a žalovaného.

V případě tvrzené nutnosti zachovat princip neutrality zdejší soud konstatuje, že jakkoliv nezpochybňuje princip neutrality daně z přidané hodnoty, tak důraz na jeho zachování v žádném případě nemůže vést k tomu, že daňovému subjektu bude přiznán nárok na neprokázaný odpočet DPH jen na základě formálně bezvadných dokladů. Takový výklad by vedl ke zcela absurdním závěrům. Jestliže se žalobce dovolává zdanění plnění na výstupu u společnosti CHEMIX UNION, odkazuje zdejší soud na rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40, ve kterém tento soud jasně konstatoval, že „stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“ Skutečnost, že žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet, je důsledkem neunesení jeho důkazního břemene a ani samotný princip neutrality DPH na tom nemůže nic změnit. Zároveň by ale soud rád zdůraznil, že ve věci dodávek žalobci prostřednictvím společnosti ALFAWAK bylo rozhodnuto i o odpočtech DPH u společnosti DEMONTA ELEKTRO, a to tak, že jí nebyl přiznán nárok na odpočet (srov. řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 62Af 103/2014 viz www.nssoud.cz).

Podle názoru zdejšího soudu není důvodná ani námitka rozdílného přístupu k plnění důkazní povinnosti. Žalobce ve vztahu ke své důkazní povinnosti odkazuje na prokázání toho, že dodaný materiál zpracoval a díky dodávkám (které správce daně zpochybňuje) poskytl plnění podléhající DPH a tuto daň na výstupu řádně deklaroval a odvedl. Uvedené ale nijak neprokazuje to, že žalobci byl nějaký materiál dodán a už vůbec ne to, kdo mu ho dodal, tedy zda dodání materiálu odpovídá deklaraci v daňových dokladech. Jak již soud uvedl výše, žalobce musel být schopen prokázat dodání materiálu, např. prostřednictvím prokázání toho, kdo a kdy mu materiál přivezl. Žalobce však nebyl schopen dodání materiálu prokázat. Je sice pravdou, že ze zjištění, že dopravce ALFAWAK neposkytl službu společnosti CHEMIX UNION, nelze vyvozovat závěr, že dodávka materiálu od CHEMIX UNION do závodu žalobce neproběhla, zároveň z toho ale nelze ani vyvozovat, že dodávka proběhla. Skutečnost, že proběhla, kdy a v jakém množství, a zda dodávka odpovídala daňovým dokladům, žalobce nijak neprokázal.

Soud nemůže souhlasit s námitkou, že by správce daně, případně žalovaný neunesli své důkazní břemeno. Z obsahu správního spisu jasně vyplývá, že dne 16. 10. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, v jejímž průběhu správce daně výzvou ze dne 21. 11. 2012 jasně vyzval žalobce k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění mezi ním a společností CHEMIX UNION, ve které správce daně výslovně uvádí, že „*má v níže uvedených případech (viz tabulka na str. 3 a 4 této výzvy) pochybnosti ohledně faktického poskytnutí dodávek materiálu koplen deklarovaným plátcem daně...., a to vzhledem k níže*

uvedenému.“, a na dalších dvou stranách výslovně podrobně odůvodňuje své pochybnosti. Důvody pro své pochybnosti, které správce daně uvedl, jsou jasně formulované a mají oporu ve zjištěních Policie ČR, případně jiných správců daně, vč. obsahu samotného správního spisu. Rozhodně se závěry správce daně neopírají pouze o zjištění, že dodávku nerealizoval deklarovaný přepravce. Primárně se totiž opírají o to, že společnost CHEMIX UNION žalobci vůbec nic nedodala, což vyplývá ze zjištění Policie ČR. Podle názoru soudu, tak správce daně, na rozdíl od žalobce své důkazní břemeno unesl.

K procesu dokazování musí soud konstatovat to, že před správcem daně žalobce navrhl jako důkazní prostředky posudek znalce z oboru chemické technologie umělých hmot, zprávy auditora za roky 2007 až 2010 a výslech auditora, který je zpracovával. Podle názoru soudu nic z toho neprokazuje to, že by konkrétní materiál dodal žalobci konkrétní dodavatel tak, aby bylo možno prokázat fakticitu plnění dle žalobcem předložených daňových dokladů. Za této situace nespátřuje soud pochybení v procesu dokazování na straně správce daně. V podstatě shodné důkazy navrhl žalobce i v odvolání, tudíž závěr soudu je shodný i pro tuto fázi řízení.

Zároveň soud při vypořádání žalobních námitek musí konstatovat, že žalobce vytrhává určitá tvrzení správce daně, resp. žalovaného a na jejich základě staví parciální žalobní námítky bez zohledňování kontextu celého rozhodnutí. Pro souzenou věc je proto zcela zbytečné, aby soud pokračoval v polemikách žalobce ohledně tvrzení uvedených v bodu 3 na str. 8 žaloby. Na tomto místě považuje soud za dostatečné konstatovat, že skutečnost, že účetnictví žalobce po stránce listin ob stojí, neznamená, že prokazuje fakticitu dodávek, které správce daně zpochybnil. Zároveň nelze očekávat, že pro zpochybnění konkrétních dodávek je nutné zpochybňovat účetnictví žalobce jako celek, pokud se v ostatních případech buď fakticita plnění prokáže, nebo o ní nejsou pochybnosti ze strany správce daně.

Jestliže žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 ve věci sp. zn. 5 Afs 65/2013, ze kterého cituje následující: „*Nejvyšší správní soud nesdílí závěr žalovaného a potažmo městského soudu stran aplikace ust. § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, a to pouze na případy, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, nikoli však na případy, kdy náležitosti obsahuje, tyto však jsou nesprávné, resp. nepravdivé. Nelze totiž rozumně dovodit, proč by bylo lze v rámci dokazování doplnit zcela chybějící údaje, zatímco by tak nemohlo být učiněno pro případ nahrazení nesprávného údaje údajem správným, majícím podklad v řádně vedeném dokazování stran takového údaje, v němž důkazní břemeno zcela jistě stihá subjekt tvrdící (a prokazující) skutečnosti od formálního stavu na dokladu odlišné.*“, pak nelze vůbec dovodit relevanci k souzené věci. Žalobce sice uvádí, že nabízel žalovanému podrobné vysvětlení důkazních prostředků, avšak s uvedeným nemá citovaný rozsudek nic společného. Právní otázka v citované věci se týkala závěru Městského soudu v Praze, že nezbývá, než konstatovat, že jestliže i z kontextu celé konstrukce ustanovení § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že daňový doklad, který neobsahuje určitou náležitost, je možno nahradit dokazováním, pak tato norma se skutečně dotýká jenom těch případů, kdy daňový doklad z jakýchkoliv důvodů některou z předepsaných náležitostí neobsahuje. Nedopadá proto na situace, kdy daňový doklad předepsané skutečnosti obsahuje, leč jsou uvedeny nepravdivě, a to ze strany toho, kdo ten doklad vystavil. Nejvyšší správní soud pouze dovodil, že daňový subjekt může v procesu dokazování korigovat nesprávné údaje daňového dokladu, což zdejší soud ani správce daně v souzené věci nijak nepopírali. Z obsahu správního spisu však nevyplývá, že by žalobce

jakkoliv korigoval nebo doložil to, že mu byl materiál od společnosti CHEMIX UNION kdy dodán.

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný, který měl v řízení plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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 u Nejvyššího správního soudu. 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 31. srpna 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu