



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce „X“**, se sídlem „X“, zastoupeného **Alešem Popelkou, advokátem**, se sídlem třída Míru 92, 530 02 Pardubice, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **31. 7. 2015, č. j. 25146/15/5300-21443-706986**,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu na základě faktury č. B15/2010 – dodávka Cu katod dodavatelem „Y“, IČO: „X“ (dále též „Y“; k této společnosti srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. **4 Afs 178/2015** – 47, týkající se obchodů „Z“ se společností „Y“ ve shodném zdaňovacím období, tj. v září 2010).

Společnost „Y“ nebyla se svým správcem daně součinná a neplnila povinnosti plátce daně, v podaném daňové přiznání za zdaňovací období září 2010 nevykázala žádné

uskutečněné ani přijaté zdanitelné plnění. Tyto skutečnosti byly (nutno dodat dostatečným /k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 61, bod 35/) důvodem vzniku pochybností správce daně, které správce daně popsal ve výzvě k odstranění pochybností vydané dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“ či „zákon o správě daní a poplatků“), dne 24.11.2010 pod č. j. 199570/10/248912604440.

Postup k odstranění pochybností byl ukončen se závěrem, že žalobce neodstranil pochybnosti, které mu byly sděleny výzvou vydanou dle § 43 ZSDP (od 1. 1. 2011 bylo postupováno dle § 89 ve spojení s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“), a neprokázal, že se předmětné přijaté plnění uskutečnilo v souladu s údaji uvedenými na předloženém daňovém dokladu, tedy neprokázal, že došlo k dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani uvedenou na předmětném daňovém dokladu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětné zdaňovací období, dále též „ZDPH“ či „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Správce daně dne 9. 10. 2012 sepsal úředním záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 336316/12/248591607330, s nímž seznámil (viz protokol o ústním jednání č. j. 351964/12/248591607330) žalobce a stanovil mu 15 denní lhůtu pro vyjádření či podání návrhu na pokračování v dokazování. Žalobce podal dne 23. 10. 2012 návrh na pokračování v dokazování. Správce daně dne 9. 11. 2012 (protokol č. j. 377619/12/248591607330) zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období září 2010 v rozsahu neodstraněných pochybností ohledně přijatého plnění na základě výše uvedeného daňového dokladu. Zahájení daňové kontroly vyvolalo účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu a ode dne 10.11.2012 počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu.

Avšak ani po provedení důkazů označených žalobcem v rámci návrhu na pokračování v dokazování nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o tom, zda zdanitelné plnění, které žalobce dokládal daňovým dokladem č. B15/2010, bylo fakticky poskytnuto společností „Y“, jak tento daňový doklad deklaroval. Naopak skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly pochybnosti správce daně ještě prohloubily. V průběhu dokazování správce daně zhodnotil všechny žalobcem předložené důkazy (evidenci, daňové a jiné doklady, výpovědi jednatelů žalobce O.J. a J.J.), provedl výslechy P.N. (tlumočník „Y“), statutárních orgánů „Y“ (A.K., C.K., P.B., E.S.), dále ověřil (dotaz na Ředitelství silnic a dálnic, mezinárodní výměna informací) pohyb vozidla, které mělo dovést předmětné zboží (Cu katody) do provozovny žalobce. Žádný z předložených důkazů nerozptýlil pochybnosti správce daně vyjádřené v již zmíněné výzvě k odstranění pochybností. Naopak ze svědeckých výpovědí statutárních orgánů „Y“ vyplynulo, že tyto osoby fakticky nezajišťovaly obchodní vedení společnosti. Jednatel P.B. (jednatel od 16. 3. 2010 do 30. 3. 2010) nedokázal sdělit jména dodavatelů ani odběratelů „Y“, sám žádné nové smlouvy neuzavíral, převzal společnost s „běžícími smlouvami“, existujícími dodavateli a odběrateli. „Y“ označil za prostředníka mezi dodavateli a odběrateli, za zboží platil dodavatelům až poté, co mu odběratelé převedli peníze. Obchodní podíl ve společnosti z důvodu nemoci převedl dne 22.6.2010 na pana E.S. (jednatel od 30. září 2010 do 1. července 2011), který při výslechu požádaným správcem daně uvedl, že „Y“ nevykonával v září 2010 žádnou obchodní činnost. Navíc z výpisu z elektronického systému výkonového zpoplatnění vybraných komunikací v České republice, který se týkal vozidla s

maďarskou registrační značkou „X“ (které mělo dne 2. 9. 2010 dovést Cu katody do provozovny žalobce), bylo zjištěno, že toto vozidlo bylo na území České republiky dne 2. 9. 2010, kdy ve 2 hod. 29 min. přejelo hranice ze Slovenska a jelo směrem na Brno-jih, kde ve 3 hod. 8 min. opustilo sledovanou komunikaci. Z tohoto je zřejmé, že uvedené Cu katody byly žalobci dodány přímo z jiného členského státu.

Žalobce tak dle správce daně nevyvrátil pochybnosti správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně právním deklarovaným žalobcem dokladem č. B15/2010, na základě kterého žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období září 2010. Uvedený doklad vzhledem ke zjištěným skutečnostem nebylo možno považovat za důkaz, který by prokazoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH, neboť údaje na něm uvedené neodpovídají skutečnosti.

Dle správce daně veškeré zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že společnost „Y“ představovala pouze formální článek obchodního řetězce, jehož jménem byly vystavovány daňové doklady na tuzemská plnění za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží z jiného členského státu, a to s cílem neodvést daň při tomto pořízení a následném dodání odběrateli. Byla totiž prokázána přeprava předmětného zboží (CU katody) maďarským přepravním z jiného členského státu přímo žalobci, přičemž společnost „Y“ v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění nevykázala, tudíž daň z pořízení zboží z jiného členského státu i z předmětného žalobcem deklarovaného přijatého zdanitelného plnění odvedena nebyla. Formální pozice jednatele společnosti „Y“ (faktury dle jednatele společnosti vystavoval tlumočník, ten se též staral „o příchozí faktury“) pak dle správce daně usvědčuje žalobce z toho, že ke sjednávání obchodu docházelo jinak, a proto je zřejmé, že žalobce nebyl o účelového obchodního řetězce zapojen náhodně.

Po projednání zprávy o daňové kontrole byla **žalobci platebním výměrem** ze dne 9.6.2014, č. j. 1033465/14/2801-24803-609005, **vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 34.452 Kč**. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutí ze dne 31. 7. 2015, č. j. 25146/15/5300-21443-706986, zamítl a rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu a namítal, že „*daňové řízení, na základě kterého byl vydán platební výměr, bylo nezákonné*“, přičemž „*nezákonnost*“ spatřoval žalobce „*v tom, že správce daně vedl vytykácí řízení a následně postup k odstranění pochybností po dobu dvou let*“, tedy nepřiměřeně dlouho, což odporuje základním zásadám daňového řízení a porušuje právo žalobce na projednání věci bez zbytečných průtahů garantované Listinou základních práv a svobod. Žalovaný se dle žalobce „*dopustil nezákonnosti také tím, že užil k odstranění pochybností zcela nevhodný institut, v rámci kterého nebylo objektivně možné pochybnosti a tvrzené rozpory správce daně odstranit*“, neboť dle žalobce měla být hned v roce 2010 zahájena daňová kontrola. Důkazy pořízené mimo daňovou kontrolu tak byly dle žalobce „*pořízeny nezákonně*“ (prvá skupina námitek).

Dále žalobce namítal, že daň byla stanovena po uplynutí lhůty pro její stanovení, neboť lhůta začala běžet dne 25. 10. 2010 a daň byla pravomocně stanovena dne 4. 8. 2015 (druhá námitka).

Konečně žalobce nesouhlasil s žalovaným, že nebylo prokázáno, že dodavatelem Cu katod byla společnost „Y“. Žalobce též popřel, že byl článkem řetězce společností vytvořeného za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží. Hodnocení důkazů ze strany žalovaného je dle žalobce „zcela účelové“. Pokud žalovaný vytýká žalobci, že jednání tlumočníka „Y“ pana N. nelze přičítat společnosti „Y“, činí tak dle žalobce „nesprávně, neboť pro to nemá žádný důvod ani podklad“. Žalobce „neměl důvod nijak blíže ověřovat oprávnění pana N. jednat za společnost „Y“S“, neboť „„Y“ nikdy nezpochybnila platnost provedených transakcí“. Obdobně žalobce nepovažuje za problematické to, že předmětná dodávka nebyla realizována na základě písemné smlouvy, neboť jednotlivé dodávky byly realizovány na základě rámcové smlouvy, dílčí písemné smlouvy nebylo třeba uzavírat (třetí skupina námitek). Žalobce je přesvědčen, že nijak nepochybil.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi (žalobní námitky jsou opakováním námitek odvolacích), odkázal na jeho odůvodnění a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalované rozhodnutí a dospěl k závěru, že **ž a l o b a n e n í d ů v o d n á**.

K první skupině námitek je třeba uvést, že byť i nepřiměřená délka daňového řízení (vytýkácího řízení, popř. postupu k odstranění pochybností) zásadně nemůže způsobit nezákonnost procesního postupu či rozhodnutí z řízení vzešlého (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 – 45, bod 25). Obdobně lhůty pro vydání rozhodnutí (pokud jsou obecně závazným právním předpisem stanoveny) jsou pouze lhůtami pořádkovými a jejich překročení samo o sobě nemůže vést k závěru o nezákonnosti procesního postupu či rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41). Námitky tohoto druhu mohl žalobce uplatnit v jiných řízeních. Soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností (být zákon konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nemělo by docházet k průtahům) je žaloba podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s. se pak žalobce mohl domáhat vydání rozhodnutí ve věci samé (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 10 Afs 30/2014 – 35, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). Žádnou z výše uvedených žalob ovšem žalobce nepodal a v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu již námitky tohoto druhu nejsou relevantní. Pro úplnost je možno uvést, že od roku 2010 do září roku 2013 žalobce nenamítal, že by v řízení docházelo k průtahům, stížnost na údajné průtahy

podal žalobce až dne 5. 9. 2013. Sám přitom v podání ze dne 16. 1. 2014 hodnotil věc „jako značně rozsáhlou a komplikovanou“ a žádal správce daně o poskytnutí téměř dvouměsíční lhůty k vyjádření ke kontrolnímu zjištění.

Žalobce má pravdu v tom, že postup k odstranění pochybností má sloužit „především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2 Afs 174/2014 - 31). To ovšem v daném případě správce daně učinil, jak plyne z narativní části tohoto rozsudku. Lze stručně zopakovat, že dne 24. 11. 2010 zahájil správce daně u žalobce vytýkací řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010, a to oznámením výzvy vydané dle § 43 ZSDP. Vytýkací řízení zahájené a dále vedené v roce 2010 ve smyslu ustanovení § 43 ZSDP nebylo do 31. 12. 2010 ukončeno, proto bylo po účinnosti daňového řádu s ohledem na § 264 odst. 1 daňového řádu postupováno dle § 89 a § 90 daňového řádu, neboť se jednalo o institut vytýkacímu řízení svou povahou nejbližší. Postup k odstranění pochybností byl ukončen se závěrem, že žalobce neodstranil pochybnosti, které mu byly výzvou sděleny, a neprokázal tak nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, uplatněný na základě již výše zmíněného daňového dokladu. Správce daně dne 9. 10. 2012 sepsal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 336316/12/248591607330, s nímž seznámil žalobce (protokol o ústním jednání č. j. 351964/12/248591607330). Následně žalobce dne 23. 10. 2012 podal návrh na pokračování v dokazování, přičemž správce daně taktéž dospěl k závěru, že je na místě pokračovat v dokazování, a proto dne 9. 11. 2012 (protokol č. j. 377619/12/248591607330) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 v rozsahu dosud neodstraněných pochybností. Žalobou napadené rozhodnutí pak bylo vydáno po provedené daňové kontrole, žalobci nebyla upřena žádná práva. Ostatně na dotaz soudu při jednání dne 27. 4. 2016, jaké konkrétní právo chtěl využít v průběhu řízení, které předcházelo vydání platebního, a využít ho nemohl, žalobce uvedl, že o žádném konkrétním právu neví a upřesnil, že jeho výtky směřují především vůči délce řízení. Nepřiměřená délka řízení (i kdyby nepřiměřená skutečně byla) však, jak již bylo uvedeno výše, nezákonnost rozhodnutí ve věci samé způsobit nemůže (může se však jednat o nesprávný úřední postup, přičemž ten, jemuž byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda, má právo na její náhradu /srov. § 13 zák. č. 82/1998 Sb./).

Lze tedy uzavřít, že i kdyby soud přisvědčil žalobci, že procesní postup zvolený správcem daně (vytýkací řízení, postup k odstranění pochybností a následná daňová kontrola) nebyl optimální, neměla by tato skutečnost vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť jak bylo uvedeno výše, žalobce měl možnost využít všechna procesní práva. Pokud jde o použitelnost důkazů získaných v průběhu vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, pak je třeba zdůraznit, že důkazy byly získány v souladu s příslušnými ustanoveními ZSDP a daňového řádu. Skutečnost, že se tak nestalo v průběhu daňové

kontroly, neměla na jejich zákonnost (použitelnost) žádný vliv, neboť dokazovat (provádět důkazy) lze i v průběhu vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností.

Dle názoru soudu byl navíc postup správce daně racionální a jeho délka odpovídala okolnostem projednávané věci (skutková složitost, nutnost mezinárodního dožádání apod.). Ačkoliv se postup k odstranění pochybností (nejprve se jednalo o vytýkácí řízení) v tomto případě sestával z více úkonů (včetně výslechu svědků), tyto úkony (činěné v přiměřených lhůtách) sledovaly zákonem aprobovaný cíl - odstranění konkrétních pochybností vyjádřených ve výše zmíněné výzvě, jejíž zákonnost žalobce nezpochybnil. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že některé úkony byly provedeny ještě v době účinnosti ZSDP, tedy v době, kdy správce daně nemohl na vytýkácí řízení navázat daňovou kontrolou, byť dosud nebylo na místě ani vydání platebního výměru (zákon č. 280/2009 Sb. již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností - na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb. - vydáním rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu). V projednávaném případě tedy nastaly zcela specifické okolnosti, kdy správce daně i po nabytí účinnosti daňového řádu činil úkony navazující na vytýkácí řízení v rámci postupu k odstranění pochybností. Poté, co správce daně seznámil žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností, žalobce podal návrh na pokračování v dokazování (§ 90 odst. 2 daňového řádu) a žalovaný v souladu se zákonem zahájil daňovou kontrolu. Až na základě výsledku všech těchto postupů (popsaných ve zprávě o daňové kontrole) byl vydán předmětný platební výměr. Nejednalo se tedy ze strany správce daně o exces, jak naznačuje žalobce v žalobě.

Lichá je i námitka, že daň byla stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Z procesního hlediska se projednávaná věc řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, za jehož účinnosti žalobce podal daňové přiznání a správce daně zahájil vytýkácí řízení, resp. po 1. 1. 2011 daňovým řádem. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*“ Podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků „*[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.*“ Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu „*[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.*“ Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, potvrdil, že právní úprava obsažená v § 264 odst. 4 větě první a druhé daňového řádu je v souladu s ústavním pořádkem. Žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010, tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně počala běžet od konce příslušného zdaňovacího období (tedy od 30.9.2010) a za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Dne 9. 11. 2012 (tedy za účinnosti daňového řádu) však byla zahájena daňová kontrola a nastaly tak účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu, dle kterého byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena

daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Lhůta pro stanovení daně tak nemohla uplynout dříve než 9. 11. 2015, žalobou napadené rozhodnutí však nabylo moci práva již dne 4. 8. 2015. V podrobnostech soud odkazuje na bod 110 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Prisvědčit nemohl soud ani třetí skupině námitek. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda žalobce prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti¹ o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat (být byl doložen daňovým dokladem), pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (podpůrně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 30.6.2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).

Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z

¹ Správce daně přitom není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. Afs 24/2007, 9 Afs 30/2008, 1 Afs 39/2010, popř. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, a ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343. Z citované judikatury nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33). Vedle již citované judikatury lze poukázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013, sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12 a ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13).

Soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně (v podrobnostech – pokud jde o zmíněné pochybnosti - odkazuje soud na body 61 až 68 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) a neprokázal, že společnost „Y“ dodala žalobci výše zmíněné Cu katody, tedy že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je popsáno v daňovém dokladu č. B15/2010. Soud souhlasí s žalovaným, že společnost „Y“ představovala pouze formální článek obchodního řetězce, jejímž jménem byly vystavovány daňové doklady na tuzemská plnění, za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží z jiného členského státu, s cílem neodvedení daně při tomto pořízení a následném dodání odběrateli, neboť byla prokázána přeprava předmětného zboží (CU katody) maďarským přepravecem z jiného členského státu přímo žalobci a společnost „Y“ v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění nevykázala, tudíž daň z pořízení zboží z jiného členského státu i z předmětných daňovým subjektem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění odvedena nebyla. I jednatel „Y“ P.B. (jednatel od 16. 3. 2010 do 30.3.2010, avšak obchodní vedení společnosti zjevně nezajišťoval /v podrobnostech odkazuje soud na bod 88 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí/, přičemž fakturaci prováděl tlumočnick) potvrdil, že „Y“, která

neměla zaměstnance či obchodní prostory, nevykonávala v září 2010 žádnou obchodní činnost. Sám žalobce žádné konkrétní důkazy dokumentující předmětný obchodní případ nepředložil, zejména nepředložil písemnou smlouvu, CMR, nepředložil však ani objednávku, e-mail či fax s fakturou a ani certifikát k předmětné dodávce, ačkoliv předložení těchto listin jednatel žalobce (J.J.) přislíbil (v podrobnostech soud odkazuje na bod 97 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Je přitom povinností daňového subjektu mít důkazy dokumentující obchodní spolupráci a uplatňovaná zdanitelná plnění, na jejichž základě je možné prokázat, že ke zdanitelnému plnění došlo, a to přesně tak, jak je tvrzeno na daňových dokladech (shod. srov. bod 72 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015-47). Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka N., odkazuje soud na příslušné hodnocení žalovaného pod body 73 a 74 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Soud též nesouhlasí s žalobce v tom, že „neměl důvod ověřovat oprávnění pana N. jednat za společnost „Y“, neboť v obchodním styku je neobvyklé, aby za českou obchodní společnost jednal tlumočník (zde pan P.N.).

Okolnosti předmětného obchodního případu byly natolik specifické, že je vyloučeno, aby u tak zkušeného obchodníka, jakým žalobce nepochybně je, nevyvolaly podezření, že se jedná o podvod na DPH ve smyslu judikatury výše citované. Zejména je třeba zopakovat, že konkrétní podmínky obchodu sjednávala osoba neoprávněně vystupující za společnost „Y“ (pravděpodobně tlumočník P.N.), nebyla uzavřena písemná smlouva s předem dohodnutými podmínkami (ačkoliv se jednalo o dodávku značné hodnoty), úhrada za zboží byla požadována na účet vedený v bance na Slovensku, byť příjemcem platby měla být společnost se sídlem v České republice („Y“), zboží bylo dovezeno nákladním automobilem s cizí registrační značkou a řidič byl cizinec, a to vzdor tomu, že dodavatelem měla být společnost se sídlem v České republice („Y“). Skutečnosti výše uvedené měly u žalobce vést ke zvýšené opatrnosti a k důkladnému prověření dodavatele a osob, které vystupovaly jeho jménem, zvláště když sám žalobce uvedl, že s Cu katodami běžně neobchodoval. Soud proto uzavírá, že žalobce věděl, resp. musel vědět, že předmětné plnění je zasaženo podvodem. Přesto se do tohoto řetězce žalobce zapojil a následně zboží (přepravované ze Slovenska přes Českou republiku) dodal (opět) na Slovensko, a to maďarskému státnímu příslušníkovi (K.T.) používajícímu švédské VAT ID (řetězec vypadal takto: osoba v jiném členském státě - „Y“ /CZ/ - „X“ /CZ/ - K.T. /SE/; společnost „Y“ neodvedla daň ani z pořízení zboží z jiného členského státu /dle § 25 v návaznosti na § 16 a § 108 odst. 1 písm. d ZDPH/, ani z dodání zboží žalobci /§ 21 odst. 3 písm. b v návaznosti na § 13 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. a ZDPH/). Soud proto nemohl přisvědčit žalobci, že „nijak nepochybil“ a že je žalobou napadené rozhodnutí „nezákonné a nesprávné“.

Lze tedy uzavřít, že žádná ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

V Pardubicích dne 4. května 2016

Jan Dvořák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová