



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobkyně ONLINE INVEST CZ, s. r. o., IČO: 288 48 900, zastoupené Milanem Břeněm, advokátem, náměstí Míru 58/47, 568 02 Svitavy, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2014, č. j. 30585/14/5200-20443-711514,**

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 :

I.

Žalované rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 11. 2014, č. j. 30585/14/5200-20443-711514, byly potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 7. 5. 2014, č. j. 841324/14/2801-24803-607304, č. j. 843392/14/2801-24803-607304 a č. j. 844004/14/2801-

24803-607304, kterými byla žalobkyni po provedené daňové kontrole vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen a duben 2013.

Z daňového spisu je patrné, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích měsíce února, března a dubna roku 2013 uplatňovala nárok na odpočet daně z pořízení zboží „*inject Paper Regular 80-120 g/m2, 6,5 EUR/kg*“ (dále též „předmětné zboží“ či „fotopapír“), které deklarovala přijatými fakturami vystavenými společností SVAHA, s. r. o., Chudenická 1059/30, 102 00 Praha 10, DIČ: CZ28283902 (dále jen „společnost SVAHA“). Nákup předmětného zboží spolu s nákupem a prodejem řepkového oleje žalobkyní byl předmětem daňové kontroly (daň z přidané hodnoty /dále též „DPH“/) za uvedená zdaňovací období. Z formálních dokladů získaných prvostupňovým správcem daně během daňové kontroly plyne, že předmětné zboží mělo být prodáváno v řetězci, do kterého byly kromě žalobkyně a společnosti SVAHA zapojeny též následující společnosti:

- General Invest Credit Corporation, s. r. o., Kolónia 542, 905 01 Senica, DIČ: SK2021413988 (dále jen „G. I. C. C.“),
- CORAX, spol. s r. o., Mládežnická 1/1948, 373 16 Dobrá Voda u Českých Budějovic, DIČ: CZ60837152 (dále jen „CORAX“),
- FLORIDA, s. r. o., T. G. Masaryka 93, 562 01 Ústí nad Orlicí, DIČ: CZ46504061 (dále jen „FLORIDA“),
- SPEKTRUM CZ, a. s., Vodičkova 791/41, 112 09 Praha 1 – Nové Město, DIČ: CZ25258575 (dále jen „SPEKTRUM“),
- PEROUT CZ, spol. s r. o., U Pekarky 484/1a, 180 00 Praha 8 – Libeň, DIČ: CZ47540591 (dále jen „PEROUT“),
- A & K Praha, s. r. o., K Lažance 612, 164 00 Praha 6 – Nebužice, DIČ: CZ26492008 (dále jen „A & K“),
- NOVÁK – papír, s. r. o., Stradonice 139, 440 01 Louny, DIČ: CZ25479831 (dále jen „NOVÁK“),
- SHARK TEAM, s.r.o., Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha, DIČ: CZ27421244 (dále jen „SHARK“).

Uvedené zboží bylo nakoupeno společností FLORIDA v průběhu let 2010 až 2012 od společností NOVÁK, A & K a SHARK a následně přeprodáno společnosti G.I.C.C. na Slovensko a společnosti CORAX, která papír rovněž dodala na Slovensko společnosti G. I. C. C., viz níže uvedené schéma.

SPEKTRUM-->NOVÁK

A & K --> FLORIDA--> CORAX--> G.I.C.C.--> SVAHA--> žalobkyně
SHARK

Dle žalobkyní předložených dokladů měl pohyb předmětného zboží probíhat tak, že zboží bylo slovenskou společností G. I. C. C. dodáno v průběhu měsíce února a března roku 2013 do České republiky společností SVAHA, která měla zboží dále prodat žalobkyni. Společnost G. I. C. C. přitom, jak vyplývá z odpovědi na mezinárodní dožádání, podala za zdaňovací období měsíce února a března roku 2013 nulové daňové přiznání a nepodala souhrnné hlášení, nevykázala tedy dodání do jiného členského státu. Společnost SVAHA, která má virtuální sídlo, za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 i přes výzvy místně příslušného správce daně nepodala přiznání k DPH a neodvedla tedy DPH z prodeje zboží žalobkyni.

V daňovém řízení byl dále (mimo jiné) vyslechnut jednatel společnosti CORAX J.K., který uvedl, že společnost CORAX zajišťovala dopravu předmětného zboží ze Slovenska na základě pokynů žalobkyně, společnost SVAHA svědkovi nebyla známa. Dle žalovaného je tak zřejmé, že přepravu předmětného zboží od společnosti G. I. C. C. ze Slovenska do skladu společnosti CORAX v areálu Planá u Českých Budějovic objednala žalobkyně, která rovněž nesla náklady spojené s přepravou, nikoli společnost SVAHA, jak tvrdí žalobkyně. Žalovaný v této souvislosti též poukázal na to, že údaje o datech uskutečnění zdanitelného plnění uvedené v žalobkyní předložených přijatých fakturách nekorespondují s údaji uvedenými v předložených přepravních dokladech (a s výpovědí jednatele společnosti CORAX), podle kterých mělo dojít pouze ke dvěma dodávkám zboží, a to dne 12. 3. 2013 a 7. 2. 2013. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobkyní deklarované platby (za předmětné zboží) společnosti SVAHA měly navíc probíhat převážně v hotovosti (v některých případech šekem), přičemž byly prováděny po částech tak, aby odpovídaly limitům pro hotovostní platby stanoveným zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Platby přitom neměly být prováděny z vlastních zdrojů žalobkyně, nýbrž z půjček poskytnutých žalobkyni J.P., který byl zaměstnán jako obchodní zástupce v jedné ze společností ve výše popsáném řetězci (společnost FLORIDA) a je současně manželem jednatelky této společnosti. Rovněž částky poskytované žalobkyni věřitelem byly rozloženy tak, aby vyhovovaly podmínkám stanoveným zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

Po důkladném zhodnocení provedených důkazů žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že fakturované dodávky zboží byly provedeny právě tak, jak bylo deklarováno předloženými fakturami, resp. nebylo prokázáno, že předmětné zboží bylo dodáno společností SVAHA, která je jako dodavatel na fakturách uvedena, neboť přepravu předmětného zboží ze Slovenska objednala a hradila sama žalobkyně (nikoli společnost SVAHA) a z mezinárodních nákladních listů a výpovědi jednatele společnosti CORAX vyplývá, že společnost SVAHA nepřebírala uvedené zboží ve skladu v Plané u Českých Budějovic. Dodávky předmětného zboží navíc byly uskutečněny dne 7. 2. 2013 a 12. 3. 2013, nikoli ve dnech, které jsou jako dny uskutečnění zdanitelného plnění uvedeny na předložených fakturách vystavených společností SVAHA. Žalobkyně tak dle žalovaného nenaplnila podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“) a konkretizované judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí citoval) pro uznání nároku na odpočet daně a tento nárok mu tedy nevznikl. Dle žalovaného z provedeného dokazování plyne, že společnost SVAHA byla do uvedených obchodních transakcí „vsunuta“ pouze formálně za účelem možnosti uplatnit nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů formálně vystavených touto společností, aniž by však tato společnost fakticky prováděla

uvedená plnění. Nad rámec uvedeného právního hodnocení pak **žalovaný též poukázal na absenci ekonomické podstaty uskutečněných plnění,** když žalobkyně v popsáném případě pořídila několik let starý fotopapír, který skladováním a přesuny dále ztrácel na hodnotě a který byl obtížně prodejný již v době nákupu, aniž by měla zajištěny konkrétní odběratele tohoto zboží, na jehož pořízení si musela půjčit značné finanční částky. **Takové chování je v tržním prostředí krajně nestandardní a nasvědčuje tomu, že zboží bylo v uvedeném řetězci postupně přeprořádáno pouze za účelem získání odpočtu DPH a žádný z článků tohoto řetězce se nesnažil předmětné zboží dodat ke konečné spotřebě.**

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti žalovanému rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutími prvostupňového správce daně jeden celek), **podala žalobkyně žalobu.** V ní nejprve obecně namítla (bod I žaloby, druhý odstavec shora), že žalované rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s „*právními předpisy*“ a „*v rozporu se zjištěným skutkovým stavem*“, že se žalovaný „*dopustil nesprávného právního hodnocení skutkového stavu a nesprávné aplikace právních předpisů na skutkový stav věci a zejména jistě libovůle při hodnocení důkazů*“ atd. Takto obecná konstatování však nelze vůbec považovat za žalobní body, kterými by se mohl správní soud zabývat. Jak setrvale judikuje Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS), žalobce je v žalobě povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán, popř. soud vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami a s konkrétní vazbou na relevantní části spisového materiálu. Jinými slovy nelze jako žalobní bod akceptovat lakonické konstatování žalobkyně, že žalované rozhodnutí je nezákonné, věcně nesprávné, skutkový stav nedostatečně zjištěn (popř. činěna skutková zjištění, která z provedených důkazů neplynou), věc nesprávně posouzena, námitky a důkazní návrhy žalobce řádně nevypořádány, není-li v žalobě specifikováno, v čem konkrétně má rozpor žalovaného rozhodnutí se zákonem či jeho věcná nesprávnost spočívat, jaké konkrétní skutečnosti zůstaly v řízení neobjasněny, jaká konkrétní skutková zjištění z provedených důkazů neplynou (odporují jim), jaké konkrétní právní závěry žalovaného a z jakých důvodů jsou mylné (nesprávné), jaké konkrétní námitky žalobkyně nebyly žalovaným řádně vypořádány a jaké konkrétní důkazní návrhy žalobce byly žalovaným ignorovány.

Stejně neurčitě žalobkyně dále namítla, že se „*žalovaný nevypořádal se svými povinnostmi dle §92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázal skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost povinných evidencí. Opakuje se, že žalovaný resp. prvostupňový orgán sice vypracoval obsáhlé zprávy, nicméně ty jsou především založeny na jeho úvahách, když současně připisoval značný význam skutečnostem, které se žalovanému hodily, a co se nehodilo, to bylo pomínuto, případně zjednodušeně označeno za účelové (viz např. výslech svědka B., kupní smlouva na nákup papíru, emailová korespondence z roku 2013)*“. Žalobkyně sice žalovanému vytýká, že některé důkazní prostředky (důkazy) opomenul, ale neuvádí, jaké konkrétní důkazní prostředky (důkazy)

opomenul. Obdobně žalovanému vytýká, že „*zjednodušeně některé důkazy označil za účelové (viz např. výslech svědka B., kupní smlouva na nákup papíru, emailová korespondence z roku 2013)*, avšak již neuvádí, z jakého důvodu jsou konkrétní hodnotící úvahy žalovaného nesprávné a jak ta či ona (dle žalobkyně) nesprávná úvaha žalovaného ovlivnila výsledek řízení. Jinými slovy: Pouhý vágní nesouhlas s hodnocením důkazů, aniž by bylo specifikováno, jaká konkrétní úvaha a z jakých konkrétních důvodů neobstojí, není žalobním bodem. Taktéž konstatování žalobkyně, že žalovaný není oprávněn „*provádět právní hodnocení v oblasti občanského či obchodního práva*“ (např. hodnotit kupní smlouvy či „*posuzovat*“, zda mělo být reklamováno předmětné zboží), aniž by žalobkyně ozřejmila, proč se má jednat o nezákonný postup, nelze za žalobní bod považovat.

Dále žalobkyně namítla, že „*v průběhu řízení byla prokázána existence zboží, které bylo žalobcem zakoupeno od firmy SVAHA, dodání zboží bylo potvrzeno mimo jiné i jednatelem společnosti SVAHA (svědkem B.), není sporné, že cena byla zaplacená ani to, kde je zboží uskladněno. O takovémto obchodu přece nemůže žalovaný za této situace uvažovat jako o fiktivním obchodu, když jsou prokázány všechny znaky obchodu včetně existence samotného předmětu, tj. zboží a dle názoru žalobce i toho, že dodavatelem zboží byla právě společnost SVAHA*“. Z výše uvedeného již je možno extrahovat - byť poněkud obecněji formulovaný - projednatelný žalobní bod. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by se mělo jednat po fiktivní obchod, dle názoru žalobkyně se transakce uskutečnila. Poněkud nejistě však dodala (což její argumentaci na přesvědčivosti nepřidává), že se „*dle jejího názoru*“ podařilo prokázat „*i to, že dodavatelem zboží byla právě společnost SVAHA*“. Jelikož je žalobkyně přesvědčena, že splnila podmínky stanovené zákonem pro uznání nároku na odpočet daně, mělo by být žalované rozhodnutí zrušeno.

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) odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí (které hodnotí jako věcně správné a zákonné) a zprávu o daňové kontrole a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích¹ žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.).

Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a nepostačí proto, vytýká-li žaloba obecně, že zákon byl porušen a obecně odkazuje k zákonným ustanovením, nebo vytýká-li vadnost řízení, aniž by zároveň poukazovala na

¹ Soud není oprávněn vyhledávat ve správním spise argumenty svědčící uplatněným žalobním bodům (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 127/2005-62, dostupný www.nssoud.cz).

konkrétní skutečnosti, z nichž je takové tvrzení dovozováno. Žalobce je povinen v žalobě vylicít, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 57, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č.j. 8 Azs 52/2005 - 56, a ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytyčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat,² ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž). **Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu** (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. **Jestliže tedy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, či uplatní námitku stručnou, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině a postačí též zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 – 21, dostupný na www.nssoud.cz).

² Na tomto místě soud připomíná, že přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, obě rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu vymezila judikatura (např. povinnost ex officio přihlídnout k prekluzi v daňovém řízení, k zániku odpovědnosti za přestupek apod.).

Dále krajský soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že **na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí** (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Nyní k samotnému přezkumu:

Pro posuzovanou věc je podstatné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona o DPH za zdaňovací období únor, březen a duben 2013.

Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. **Správce daně 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. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží 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.

Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. **Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.** Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84).

Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. **Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba - plátcе daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá** (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, čj. 8 Afs 52/2010-122, z novějších rozhodnutí srov. pak rozsudek téhož soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014 – 32 /bod 29/).

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 důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

Jak již bylo uvedeno v narativní části tohoto rozsudku, dle žalobkyní předložených dokladů měl pohyb předmětného zboží probíhat tak, že zboží bylo slovenskou společností G. I. C. C. dodáno v průběhu měsíce února a března roku 2013 do České republiky společnosti SVAHA, která měla zboží dále prodat žalobkyni. Společnost G. I. C. C. přitom, jak vyplývá z odpovědi na mezinárodní dožádání, podala za zdaňovací období měsíce února a března roku 2013 nulové daňové přiznání a nepodala souhrnné hlášení, nevykázala tedy dodání do jiného členského státu. Společnost SVAHA, která má virtuální sídlo, za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 i přes výzvy místně příslušného správce daně nepodala přiznání k DPH a neodvedla tedy DPH z prodeje zboží žalobkyni. **Tato skutková zjištění žalované žalobkyně v žalobě nezpochybnila. Žalobkyně dokonce v žalobě nezpochybnila ani závěr prvostupňového správce daně³ (aprobovaný žalovaným), že se vědomě účastnila obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu - tedy jednalo o podvod na DPH.⁴ Přitom již tato okolnost má (bez dalšího) za následek (mimo jiné) ztrátu nároku**

³ Srov. str. 12 zprávy o daňové kontrole č. j. 295639/14/2801-05401-608582 a str. 11 zprávy o daňové kontrole č. j. 295667/14/2801-05401-608582.

⁴ Termín „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-]

na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Jak totiž setrvale judikuje Soudní dvůr Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C -355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel) „... *pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.*“

Naopak žalobkyně v žalobě zpochybňuje skutkový závěr žalovaného, který neučinil. Žalovaný neuzavřel, že by obchod popisovaný žalobkyní byl „fiktivní“, jak žalobkyně uvádí v žalobě. Naopak, ve zprávách o daňové kontrole opakovaně prvostupňový správce daně připomínal, že „*nikdy nezpochybňoval existenci zboží*“ (str. 16 zprávy o daňové kontrole č. j. 295639/14/2801-05401-608582 a str. 15 zprávy o daňové kontrole č. j. 295667/14/2801-05401-608582), **ale jeho nabytí od společnosti SVAHA. Tento závěr žalovaného je přitom důkazně řádně podložen**, a to zejména výpovědí jednatele společnosti CORAX J.K., který uvedl, že společnost CORAX zajišťovala dopravu předmětného zboží ze Slovenska na základě pokynů žalobkyně, společnost SVAHA svědkovi nebyla vůbec známa. Převahu předmětného zboží od společnosti G. I. C. C. ze Slovenska do skladu společnosti CORAX v areálu Planá u Českých Budějovic objednala přímo žalobkyně, která rovněž nesla náklady spojené s přepravou, nikoli společnost SVAHA, jak tvrdí žalobkyně. Žalovaný v této souvislosti též poukázal na to, že údaje o datech uskutečnění zdanitelného plnění uvedené v žalobkyní předložených přijatých fakturách nekorespondují s údaji uvedenými v předložených přepravních dokladech (a s výpovědí jednatele společnosti CORAX), podle kterých mělo dojít pouze ke dvěma dodávkám zboží, a to dne 12. 3. 2013 a 7. 2. 2013. Žalovaný též zdůraznil, že žalobkyní deklarované platby (za předmětné zboží) společnosti SVAHA měly navíc probíhat převážně v hotovosti (v některých případech šekem), přičemž byly prováděny po částech tak, aby odpovídaly limitům pro hotovostní platby stanoveným zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Platby přitom nebyly prováděny z vlastních zdrojů žalobkyně, nýbrž z půjček poskytnutých žalobkyní J.P., který byl zaměstnán jako obchodní zástupce v jedné ze společností ve výše popsáném řetězci (společnost FLORIDA), a je současně manželem jednatelky této společnosti. Rovněž částky poskytované žalobkyní věřitelem byly rozloženy tak, aby vyhovovaly podmínkám stanoveným zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Z výše uvedeného je zřejmé, že úvahy žalovaného a prvostupňového správce daně týkající se žalobkyní předložené kupní smlouvy a neprovedené reklamace nebyly pro výsledek řízení určující, jak se mylně domnívá žalobkyně.

Závěry žalovaného nemohly být zpochybněny ani výpovědí svědka A.B., který se nejprve opakovaně vyhýbal výpovědi (lze odkázat na popis jednání svědka ve vyjádření

354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora.

žalovaného k žalobě /list číslo 24 soudního spisu/), následně se sice před správce daně dostavil, avšak požadoval, aby mu správce daně otázky poskytl písemně s tím, že „*si najde daňového poradce a na otázky po konzultaci s ním odpoví*“. Nakonec tento „svědek“ (zjevně po důkladné „přípravě“) vypovídal až 23. 4. 2014, avšak jeho výpověď je zcela bezcenná, neboť na prima facie návodné otázky (tedy takové otázky, které již obsahovaly odpověď, kterou si tazatel přál slyšet) zástupce žalobkyně odpovídal zejména „ano“ či „ne“. Svědek je nevěrohodný i proto, že (jak konstatoval prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole) je účasten v několika dalších společnostech, „*se kterými se spojuje napomáhání jiným osobám ke krácení daní*“. Tento závěr správce daně žalobkyně taktéž nezpochybnila.

Lze tedy uzavřít, že správní orgány nepochybily, pokud dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že předmětné zdanitelné plnění (fotopapír) uskutečnila právě společnost SVAHA. Žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně, pokud jde o to, zda tato společnost poskytla žalobkyni zdanitelná plnění tak, jak bylo zachyceno v účetních dokladech. Důvody, které v této souvislosti žalovaný a prvostupňový správce daně na podporu svého závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyni (žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění způsobem, jak jej zachycovaly účetní doklady) uvedl, plně ob stojí.

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že žaloba nebyla důvodná, a proto ji krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 22. dubna 2015

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová