



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce R.Š., zastoupeného JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem, se sídlem Slovanská 136, 326 00 Plzeň**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 9. 10. 2012, čj. 7394/12-1300-401171,

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 se žalobou ze dne 22. listopadu 2012, Krajskému soudu v Plzni doručenou do datové schránky dne 28. 11. 2012, domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále též jen „*finanční ředitelství*“ nebo „*odvolací správní orgán*“) ze dne 9. 10. 2012, čj. 7394/12-1300-401171 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“).

V souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb. se v den rozhodnutí soudu ve věci označuje jako žalovaný správní orgán Odvolací finanční ředitelství.

Daň z přidané hodnoty upravoval v rozhodném období zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2011 (dále též jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ nebo „*ZDPH*“).

Postup správce daní a práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, v rozhodném období upravoval zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

[I] Skutkový základ věci

V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 uplatnil žalobce nadměrný odpočet ve výši 1.074.783,- Kč. Finanční úřad v Přesticích (dále též jen „*finanční úřad*“ nebo „*správce daně*“) vyzval dne 24. 10. 2011 pod čj. 48632/11/142970402723 žalobce k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních ve vztahu k těmto daňovým dokladům: přijatá faktura ev. č. 20111008 od dodavatele Bionel s.r.o. a vydaná faktura č. 2011149 pro odběratele MH - METAL, s.r.o. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal správce daně dne 14. 5. 2012 pod čj. 39584/12/142930400329 úřední záznam. S výsledky tohoto postupu byl žalobce seznámen dne 16. 5. 2012 pod čj. 39673/12/142930400329.

Platebním výměrem ze dne 13. 6. 2012, čj. 43034/12/142970402394, správce daně vyměřil žalobci na základě výsledku postupu k odstranění pochybností **na dani z přidané hodnoty za srpen 2011** nadměrný odpočet ve výši 334.062,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 9. 10. 2012, čj. 7394/12-1300-401171, finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu v Přesticích ze dne 13. 6. 2012, čj. 43034/12/142970402394, potvrdilo. V žalobou napadeném rozhodnutí Finanční ředitelství v Plzni uvedlo, že daňovým subjektem byl ve zdaňovacím období srpen 2011 uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty deklarovaný fakturou č. 20111008 ze dne 5. 8. 2011, datum uskutečnění plnění dne 5. 8. 2011, vystavenou dodavatelem společností BIONEL s.r.o., DIČ: CZ24822990, Kaprova 14/13, 110 00 Praha, za dodávku CU katod 99,99 % CU RTB-BOR, základ daně ve výši 3.703.604,19 Kč, DPH (20 %) ve výši 740.720,84 Kč. Daňovým subjektem bylo následně zboží deklarované fakturou vystavenou společností BIONEL s.r.o. vyfakturováno odběrateli MH-METAL, s.r.o., VAT: SK2023254112, Zámocká 30, Bratislava, Slovenská republika, přičemž toto plnění vykázal daňový subjekt v daňovém přiznání jako dodání zboží do jiného členského státu, u něhož bylo uplatněno osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., a to fakturou č. 2011149 ze dne 5. 8. 2011, datum uskutečnění plnění 5. 8. 2011, za dodávku CU katod 99,99 % CU RTB-BOR, základ daně ve výši 3.912.928,17 Kč.

Finanční úřad pro Prahu 1 sdělil správci daně, že společnost BIONEL s.r.o. je nekontaktní, v deklarovaném sídle není k zastižení, na zaslané písemnosti nereaguje. Jediným jednatelem společnosti BIONEL s.r.o. je Z.S. Společnost BIONEL s.r.o. podala za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2011 přiznání k dani z přidané hodnoty. Při místním šetření u společnosti, která pro společnost BIONEL s.r.o. vedla účetnictví, byly zajištěny doklady a evidence týkající se činnosti společnosti BIONEL s.r.o. Finanční úřad pro Prahu 1 dále sdělil, že společnost BIONEL s.r.o. skutečně vystavila daňové doklady pro daňový subjekt, avšak žádné další důkazní prostředky, které by potvrzovaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění pro daňový subjekt, nejsou k dispozici. V účetnictví této společnosti jsou zahrnuty pouze

doklady na nákup a prodej zboží, společnost BIONEL s.r.o. nepředala k zaúčtování žádné doklady o přepravě zboží ani o úhradách souvisejících závazků a pohledávek. Zboží, které je předmětem plnění pro daňový subjekt, mělo být nakoupeno od firmy Granger s.r.o., přičemž tato firma má stejné sídlo jako společnost BIONEL s.r.o. a firma Granger s.r.o. daňová přiznání nepodává.

V rámci ústního jednání před správcem daně daňový subjekt dne 16. 11. 2011 uvedl, že dodávka zboží od společnosti BIONEL s.r.o. se řešila formou objednávky a následně při fyzickém dodání předávacím protokolem. Daňový subjekt zboží fyzicky přebíral v Břeclavi, kde zboží fyzicky odkontroloval (druh a hmotnost), zkontroloval štítky, na kterých je jakost zboží, brutto váhu a netto, a následně vydal pokyn k platbě. Zboží bylo přebíráno na parkovišti čerpací stanice Benzina, Lidická 3121, Břeclav. Při přejímání zboží se kamion odplachtoval a daňový subjekt provedl fyzickou kontrolu jednotlivých balíků, sečetl hmotnost jednotlivých balíků a telefonicky dal příkaz k platbě, neboť v momentě, kdy zboží bylo zapláceno, přecházela veškerá práva nakládání se zbožím na daňový subjekt. Po převzetí zboží se kamion zpětně zaplachtoval a podle dohody se zboží odvezlo k odběrateli daňového subjektu. U všech dodávek zboží byl osobně přítomen pan Z.S., který zboží daňovému subjektu předal, a byl sepsán předávací protokol. Přepravu zboží do Břeclavi zajišťovala společnost BIONEL s.r.o., z Břeclavi do Senice daňový subjekt použil přepravce firmy BIONEL s.r.o., neboť cena za katody obsahovala i cenu za dopravu z Břeclavi do Senice. Konkrétní přepravce je vždy uveden v kolonce č. 23 CMR. Zboží předával daňový subjekt panu H. (jednatel společnosti MH-METAL, s.r.o.) v Senici, při předávání zboží panu H. byl sepsán předávací protokol. Při předávání zboží si pan H. odplachtoval kamion, zkontroloval zboží dle štítků, po kontrole dal příkaz k on-line platbě a poté, co daňový subjekt obdržel informaci, že platba byla provedena ve prospěch jeho účtu, daňový subjekt povolil překládání zboží na přepravce pana H., který byl před vjezdem do areálu prázdný zvážen na vstupní autováze firmy Agrorácio Senica, a.s. Daňovému subjektu je znám původ zboží, protože značka je uvedena vždy na štítku. Jedná se o zboží od výrobce RTB-BOR ze Srbské republiky.

Prostřednictvím mezinárodní výměny informací se slovenskou daňovou správou bylo ověřováno uskutečnění plnění mezi daňovým subjektem a společností MH-METAL, s.r.o. Slovenská daňová správa v této věci sdělila, že dne 24. 10. 2011 se dostavil na daňový úřad Bratislava I. jednatel společnosti MH-METAL, s.r.o. pan M.H., který uvedl, že společnost MH-METAL, s.r.o. uskutečnila v červnu až v srpnu 2011 obchody deklarované doklady č. 2011111, č. 2011119, č. 2011143, č. 2011149 s daňovým subjektem. Předmětem faktur bylo dodání měděných katod vyrobených v Srbsku, měděné katody byly doručeny do areálu firmy Agrorácio Senica, a.s., Senica Čáčov, srbskými kamiony. Přepravu zabezpečoval daňový subjekt. Objednávky na uvedené zboží vystavil jednatel společnosti MH-METAL, s.r.o., faktury byly uhrazeny bankovním převodem z účtu společnosti MH-METAL, s.r.o. vedeného u Komerční banky. Slovenská daňová správa dále uvedla, že společnost MH-METAL, s.r.o., v den konání místního zjišťování podala daňové přiznání, které obsahovalo chybné údaje. Správce daně vyzval společnost na opravu chybného daňového přiznání a na podání chybějících daňových přiznání. Společnost MH-METAL, s.r.o. však na výzvy správce daně nereagovala a nepodala ani opravná ani chybějící daňová přiznání. Slovenská daňová správa

dále sdělila, že chybně podané daňové přiznání považuje správce daně za nepodané, společnost MH-METAL, s.r.o., DPH nepřiznala a neodvedla.

Ministerstvo vnitra ČR sdělilo správci daně, že Z. S., datum narození ..., není uveden v evidenci Ministerstva vnitra ČR.

Finanční ředitelství v Plzni dále konstatovalo, že předložené faktury, byť by tyto bylo možno považovat za formálně správné, ještě neprokazují, že daňový subjekt přijal zdanitelná plnění, která v jeho prospěch uskutečnila osoba (plátce) na těchto dokladech uvedená jako dodavatel plnění, a to včetně rozsahu plnění uvedených na těchto dokladech. Jako důkaz o tom, že ve prospěch daňového subjektu byla uskutečněna zdanitelná plnění jiným plátcem (v daném případě společností BIONEL s.r.o.), nelze samo o sobě akceptovat provedení plateb na bankovní účet dokládané výpisy z účtu daňového subjektu, neboť toto ještě neprokazuje vlastní uskutečnění plnění, a to zejména z hlediska jeho předmětu, rozsahu a místa plnění. Rovněž tak jako důkaz o tom, že ve prospěch daňového subjektu byla uskutečněna plnění v uvedeném rozsahu s místem plnění v ČR jiným plátcem, nelze samo o sobě akceptovat daňovým subjektem předložené objednávky, když tyto jsou předpokladem pro uskutečnění zdanitelného plnění, neprokazují však vlastní uskutečnění plnění.

V rámci řízení nebylo žádným způsobem potvrzeno, že by daňový subjekt v rámci dodávek deklarovaných doklady vystavenými společností BIONEL s.r.o. jednal s panem Z.S. jako jednatelem společnosti BIONEL s.r.o., když daňový subjekt neviděl osobní doklady osoby, s níž dle jeho sdělení osobně jednal v místě své provozovny a jež měla být osobně přítomna za společnost BIONEL s.r.o. při přebírání zboží v Břeclavi. Nadto je nutné zdůraznit, že podpis pana Z.S. jako osoby jednající za předávajícího (společnost BIONEL s.r.o.), jež je uveden na předávacím protokolu ze dne 5. 8. 2011 dokládajících převzetí zboží (CU katod) daňovým subjektem v Břeclavi, zjevně neodpovídá úředně ověřenému podpisu této osoby zveřejněnému v obchodním rejstříku. S ohledem na uvedené dospěl odvolací orgán k závěru, že v rámci daného řízení nebylo prokázáno, že jednatel společnosti BIONEL s.r.o. pan Z.S. předal daňovému subjektu v Břeclavi zboží fakturované doklady vystavenými společností BIONEL s.r.o. tak, jak bylo daňovým subjektem tvrzeno a deklarováno předloženým předávacím protokolem.

Z informací ve věci plateb, uskutečněných mezi daňovým subjektem a společností BIONEL s.r.o. a mezi společností MH-METAL, s.r.o., a daňovým subjektem, poskytnutých správci daně Komerční bankou a.s. je zřejmé, že úhrada faktury vystavené daňovým subjektem byla uskutečněna společností MH-METAL, s.r.o., dříve než úhrada faktury vystavené společností BIONEL s.r.o. pro daňový subjekt. V této souvislosti je nutné upozornit na odvolací námitku zástupce daňového subjektu, který sám připustil, že správce daně si mohl ověřit, že v okamžiku, kdy dával daňový subjekt pokyn k provedení platby, nebyl na jeho účtu dostatek disponibilních prostředků. V rozporu se zjištěním učiněným prostřednictvím odpovědi Komerční banky a.s. lze spatřovat sdělení daňového subjektu ohledně průběhu předávání zboží a uskutečnění plateb uvedené do protokolu o ústním jednání čj. 51846/11/142930400329 ze dne 16. 11. 2011, když daňový subjekt uvedl, že po fyzické kontrole zboží dal telefonicky příkaz k platbě, neboť momentem, kdy zboží bylo zapláceno, přecházela veškerá práva nakládání se zbožím na daňový subjekt. Poté bylo zboží odvezeno

k odběrateli, tj. společnosti MH-METAL, s.r.o., přičemž po kontrole zboží dal pan H. příkaz k on-line platbě a poté, co daňový subjekt obdržel informaci, že platba byla provedena ve prospěch jeho účtu, daňový subjekt povolil překládání zboží na přepravce pana H.

Na předloženém mezinárodním nákladním listu (CMR) č. 0351279 je jako odesílatel uveden subjekt COPER TRADE Doo, Mrcajevci, Radomira Novakovic bb, příjemce společnost BIONEL s.r.o., Praha/CZ, místo vykládky zboží Senica/SK, přepravce INTERLEX, zboží obdržela společnost BIONEL s.r.o. Daňovým subjektem byla v dané věci předložena dvě potvrzení spediční firmy CONTINENTAL TRANS TRADE, obě datovaná dne 18. 8. 2011, kterými tato firma potvrzuje, že v období v těchto potvrzeních uvedeném pro potřebu společnosti BIONEL s.r.o. uskutečnila přepravu CU katod 99,99 %. Z těchto potvrzení je seznatelné, že trasa přepravy zboží vedla z Mrcajevci (Republika Srbsko), přes Röske (Maďarsko), Nickelsdorf (Rakousko), Břeclav (ČR) a jako místo plnění je uvedeno Senica (Slovensko). K tomuto je dále nutné uvést, že na jednom potvrzení ze dne 18. 8. 2011 jsou uvedeny údaje vztahující se k přepravě 18. 6. 2011 - 20. 6. 2011 a 28. 8. 2011 - 30. 6. 2011 a na druhém potvrzení také ze dne 18. 8. 2011 uvedeny údaje vztahující se k přepravě 18. 6. 2011 - 20. 6. 2011, 28. 6. 2011 - 30. 6. 2011, 25. 7. 2011 - 28. 7. 2011 a 3. 8. 2011 - 5. 8. 2011, přičemž toto potvrzení není opatřeno ani razítkem ani podpisem vyhotovitele. Daňový subjekt dne 23. 8. 2011 předložil faktury č. 72/2011 a č. 73/2011 vystavené spediční firmou CONTINENTAL TRANS TRADE pro společnost BIONEL s.r.o. za přepravní služby dne 18. 6. 2011 a dne 28. 6. 2011, přičemž dle těchto faktur byla trasa přepravy Mrcajevci (Republika Srbsko), Břeclav (ČR), Senica (Slovensko). Šetřením Finančního úřadu pro Prahu 1 bylo zjištěno, že v účetnictví společnosti BIONEL s.r.o. jsou zahrnuty pouze doklady na nákup a prodej zboží, společnost BIONEL s.r.o. nepředala k zaúčtování žádné doklady o přepravě zboží ani o úhradách souvisejících závazků a pohledávek. V této souvislosti je nutné upozornit na námitku zástupce daňového subjektu uvedenou v odvolání, že jestliže nemá firma BIONEL s.r.o. ve své evidenci faktury za dopravu od spediční firmy CONTINENTAL TRANS TRADE, nebylo doloženo pouze to, že společnost BIONEL s.r.o. byla ve vztahu s touto firmou, ve vztahu se spediční firmou mohl být přímo dodavatel zboží. Tato námitka je v rozporu se skutečnostmi vyplývajících z výše uvedeného, když sám daňový subjekt v průběhu daného řízení předkládal v souvislosti s jím uplatněným nárokem na odpočet daně důkazní prostředky (potvrzení spediční firmy CONTINENTAL TRANS TRADE ze dne 18. 8. 2011, faktury č. 72/2011 a č. 73/2011 vystavené spediční firmou CONTINENTAL TRANS TRADE), které měly obchodní vztah mezi firmou CONTINENTAL TRANS TRADE a společností BIONEL s.r.o. prokazovat.

Z odpovědí Celního ředitelství Plzeň nebylo zjištěno, že by v databázích spravovaných Celní správou ČR (dovoz, tranzit, Intrastat, aj.) byl nalezen záznam o dovozu zboží realizovaném společností BIONEL s.r.o. v období červen až srpen 2011 a že by v tomto období bylo propuštěno v ČR zboží do režimu, ze kterého by vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, příp. do jiného režimu, tak, jak bylo daňovým subjektem v souvislosti s jím uplatněným nárokem na odpočet daně na základě dokladů vystavených společností BIONEL s.r.o. tvrzeno.

Přestože na daňovým subjektem předloženém CMR č. 0351279 je uvedeno místo vykládky Senica/SK a zboží obdržela společnost BIONEL s.r.o., odvolací orgán zhodnotil

předložené CMR s dalšími důkazními prostředky. Dle daňovým subjektem předložených potvrzení spediční firmy CONTINENTAL TRANS TRADE ze dne 18. 8. 2011 bylo místem plnění Senica (Slovensko). Daňový subjekt do protokolu o ústním jednání dne 16. 11. 2011 na otázku správce daně, jakým způsobem byla sjednána přeprava zboží, uvedl, že přepravu zboží do Břeclavi zajišťovala společnost BIONEL s.r.o., z Břeclavi do Senice daňový subjekt použil přepravce firmy BIONEL s.r.o. V této souvislosti je nutné uvést, že v rámci daného řízení nebylo potvrzeno, že by daňový subjekt v rámci dodávek od společnosti BIONEL s.r.o. jednal s jednatelem této společnosti panem Z.S. a že by tato osoba předala daňovému subjektu v Břeclavi fakturované zboží tak, jak bylo deklarováno předloženým předávajícím protokolem. Na základě uvedených důkazních prostředků odvolací orgán dospěl k závěru, že v případě přepravy zboží (CU katod) ze Srbska, fakturovaného společností BIONEL s.r.o. daňovému subjektu, jež mělo být daňovým subjektem následně dodáno na Slovensko (Senica) společnosti MH-METAL, s.r.o., se jednalo o jednu přepravu, a to o přepravu ze Srbska na Slovensko. Šetřením prostřednictvím Celního ředitelství Plzeň navíc nebylo zjištěno, že by zboží fakturované předmětnými fakturami společností BIONEL s.r.o. bylo v daném období v ČR propuštěno do režimu, ze kterého by vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, příp. do jiného režimu.

Odvolací orgán dále uvedl, že místo plnění při dodání zboží se stanovuje dle § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., dle něhož pokud odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. S ohledem na uvedené zákonné ustanovení tak nelze akceptovat odvolací námitku zástupce daňového subjektu, že v daném případě bylo místem plnění ČR, a to vzhledem k tomu, že se jednalo o nákup zboží od české firmy (firmy, která poskytla české DIČ, se sídlem v ČR). Z výše uvedených skutečností je seznatelné, že v daném případě měla přeprava zboží (CU katod) začínat v Srbsku, tj. ve třetí zemi. S ohledem na uvedené zhodnocení důkazních prostředků a § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. odvolací orgán dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že v daném případě nebylo prokázáno, že by dané plnění (CU katody) fakturované společností BIONEL s.r.o. dokladem č. 20111008 byla v tuzemsku propuštěna do režimu, ze kterého by vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, nebylo prokázáno, že by toto plnění bylo uskutečněno s místem plnění v tuzemsku.

Dle § 2 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. jsou plnění, která jsou předmětem daně, zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Předmětem daně je přitom dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Vzhledem ke skutečnosti, že místem plnění v případě dodání zboží (CU katod) fakturovaného dokladem vystaveným společností BIONEL s.r.o. č. 20111008 pro daňový subjekt nebylo tuzemsko, nejednalo se v daném případě o zdanitelné plnění.

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt v daném případě nepřijal zdanitelné plnění, nebyla splněna podmínka stanovená v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., a tudíž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně deklarovaný fakturou č. 20111008 vystavenou společností BIONEL s.r.o. neoprávněně. V souvislosti s výše uvedeným závěrem odvolací orgán dále k plnění (dodání CU katod) fakturovaným daňovým subjektem následně

společnosti MH-METAL, s.r.o. fakturou č. 2011149 a vykázaným v daňovém přiznání jako dodání zboží do jiného členského státu, u něhož bylo daňovým subjektem uplatněno osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., uvedl, že nedošlo-li v daném případě k přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nemohlo následně dojít ani k dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.

V souvislosti s námitkou zástupce daňového subjektu, že v případě, že měděné katody jsou dovezeny a následně vyvezeny, pak celní úřad o tom nevede záznam, odvolací orgán sděluje, že s ohledem na daný posuzovaný případ lze usuzovat, že zástupce daňového subjektu má na mysli dovoz zboží, které je propuštěno do režimu volného oběhu v tuzemsku a toto je následně dodáno do jiného členského státu, tj. celní režim 42. K tomuto je nutné zdůraznit, že celní úřad rovněž eviduje skutečnosti týkající se celního režimu 42.

Ve věci další odvolací námitky, že daňový subjekt nebyl v obchodním vztahu s firmou Granger s.r.o. a že je nemyslitelné, aby daňovému subjektu jeho dodavatel, tj. společnost BIONEL s.r.o., dokládala způsob nabytí zboží, odvolací orgán sděluje, že ze spisového materiálu je zřejmé, že v rámci daného řízení nebylo po daňovém subjektu požadováno, aby tento prokazoval pořízení předmětného zboží společností BIONEL s.r.o. od firmy Granger s.r.o., nýbrž správce daně v protokolu čj. 39673/12/142930400329 pouze konstatoval skutečnosti zjištěné v rámci šetření ve věci oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně deklarovaného doklady vystavenými společnostmi BIONEL s.r.o.

Rovněž tak k argumentaci zástupce daňového subjektu, že informace o tom, že společnosti BIONEL s.r.o., Granger s.r.o. a MH-METAL, s.r.o. nemají zcela správně vedené záznamní evidence a neplní si své povinnosti, se jeví jako nadbytečné a zavádějící, odvolací orgán opětovně uvádí, že správce daně uvedené skutečnosti konstatoval v protokolu čj. 39673/12/142930400329 z důvodu, že tyto byly zjištěny v rámci daného řízení, které bylo vedeno tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Pro daňové řízení týkající se daňové povinnosti daňového subjektu nebyla podstatná skutečnost, že uvedené společnosti nedostatečně spolupracovaly se svým místně příslušným správcem daně a že neplnily své daňové povinnosti. Jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí sp.zn. 5 Afs 28/2010, princip DPH je postaven na nepřímém odvodu daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o dani z přidané hodnoty však za určitých podmínek nedává možnost plátcovi daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet daně z přidané hodnoty je veřejnoprávní nárok, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek (ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb.). Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku deklarovaného v daňovém přiznání správci daně prokázat.

Jak je zřejmé z výše uvedeného zhodnocení všech důkazních prostředků a skutečností zjištěných v rámci daného řízení, daňovým subjektem nebylo prokázáno, že by plnění, jež bylo fakturováno dokladem vystaveným společnostmi BIONEL s.r.o. č. 20111008 pro daňový

subjekt, bylo uskutečněno s místem plnění v tuzemsku a že by se tak v daném případě jednalo o zdanitelné plnění. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt v daném případě nepřijal zdanitelné plnění, nebyla splněna zákonem stanovená podmínka pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně stanovená v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., a tudíž nelze uplatnění nároku na odpočet daně deklarovaného dokladem vystaveným společností BIONEL s.r.o. považovat za oprávněné.

Odvolací orgán dále k odvolacím námitkám sdělil, že se zástupcem daňového subjektu lze souhlasit v tom směru, že dle čl. 32 Směrnice Rady 2006/112/ES pokud se místo zahájení odeslání nebo přepravy zboží nachází ve třetí zemi, pak místo dodání se nachází v členském státě dovozu zboží. Z uvedeného zhodnocení je však seznatelné, že v daném případě nebylo prokázáno, že by do ČR byl uskutečněn dovoz zboží (CU katod), jež bylo fakturováno doklady vystavenými společností BIONEL s.r.o., a proto tuto odvolací námitku nelze akceptovat.

[III] Žaloba

Žalobce namítal, že správce daně zcela nesprávně interpretuje a hodnotí doložené důkazy. Správce daně se domnívá, že jednoznačně prokázal, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH, protože místem plnění u přijatých faktur na vstupu nebylo území České republiky. Podkladem pro toto tvrzení je skutečnost, že společnost BIONEL s.r.o. nesplnila své povinnosti vyplývající z aktu dovozu zboží, které nebylo z tohoto důvodu propuštěno do režimu, ze kterého vzniká daňová povinnost při dovozu zboží. Dle názoru žalobce je místem plnění při nákupu zboží v České republice od české firmy (firmy, která poskytla české DIČ, se sídlem v ČR) je území České republiky. Žalobce rovněž namítal, že správce daně písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu nepřevěděl v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části.

Hodnocení některých důkazů správcem daně žalobce považoval za nesprávné:

- a) správce daně se chybně domnívá, že prokázal na základě údajů celního úřadu, že místem dovozu nebyla Česká republika. Dle informace celního úřadu, tento vede záznam o tomto druhu zboží jedině v případě, kdy je konečnou spotřebou (zpracováním) území ČR. Pokud jsou měděné katody dovezeny a následně vyvezeny, celní úřad o tom nevede záznam.
- b) je pouze spekulací, proč nemá firma Bionel s.r.o. ve své evidenci faktury za dopravu od spediční firmy Continental Trans Trade. Absencí faktur bylo doloženo pouze to, že firma Bionel s.r.o. dopravu nehradila. Ve vztahu se spediční firmou mohl být přímo dodavatel zboží. Dopravce musel firmu Bionel s.r.o. znát, protože ji uvedl do mezinárodně uznávaného formuláře CMR. Což je několikrát citováno v Protokolu sepsaném ve věci výsledků postupů k odstranění pochybností. K tíži žalobce správní orgány dávají tzv. důkazy o tom, že si obchodní partneři žalobce neplní své povinnosti, které žalobce nemůže ovlivnit. Takovéto použití a hodnocení důkazů se žalobci jeví jako nepřipustné.
- c) správce daně uvedl ve svém zdůvodnění, že platby za zboží probíhaly odlišně, než žalobce uvedl. Toto tvrzení není pravdivé. Jak je z Protokolu zcela prokazatelné, žalobce uvedl, že dal příkaz k platbě nebo vydal pokyn k platbě. Výpověď žalobce není v rozporu se zjištěním správce daně, který uvádí, že platby provedla manželka žalobce. Stejně tak žalobce nikdy neuvedl, že platba byla ihned provedena. Správce daně si mohl lehce ověřit,

že v okamžiku, kdy dával žalobce pokyn k provedení platby, nebyl na jeho účtu dostatek disponibilních prostředků.

d) informace o tom, že firma Bionel s.r.o., Granger s.r.o. a MH-TETAL s.r.o. nemá zcela správně vedené záznamní evidence a neplní si své povinnosti, se jeví jako nadbytečné a zavádějící. Ani u jedné z firem nebyla zpochybněna existence předmětného zboží.

Dle čl. 32 Směrnice Rady 2006/112/ES pokud se místo zahájení odeslání nebo přepravy zboží nachází ve třetí zemi, což Srbsko splňuje, má se za to, že místo dodání se nachází v členském státě dovozu zboží, tedy v České republice. Žalobce nakoupil zboží na území České republiky od českého subjektu. Správce daně by měl při správě DPH volit jen takové prostředky, které umožní účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátními zákony. Dodavatel zboží firma Bionel s.r.o. deklarovala dodání zboží v ČR, zároveň s povinností odvodu DPH na výstupu řádným daňovým dokladem.

Žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, čímž potvrdil nesprávnost prvoinstančního rozhodnutí. Základní argumentace žalovaného je ta, že nebylo prokázáno, že byl do ČR uskutečněn dovoz CU katod. Jestliže dovoz měl realizovat BIONEL s.r.o., povinnosti tak porušil BIONEL s.r.o. Žalobce vycházel z toho, že si BIONEL s.r.o. splnil své povinnosti, nepochyboval o tom, protože neměl žádné indicie, které by dovoz zpochybňovaly. I odvolací orgán, žalovaný, postavil rozhodnutí na tom, že společnost BIONEL s.r.o. nemá ve svém účetnictví doklady na přepravu zboží a nedokázalo se, že došlo k dovozu do ČR. Interpretace zákona správcem daně i odvolacího orgánu staví daňové poplatníky do situace, kdy mají zajistit důkazní prostředky, ke kterým nemají oprávněný přístup. Správce daně ani žalobce nikdy nezpochybnili existenci zboží. Žalobce zajistil fotodokumentaci předmětného zboží. Existují vážné listky z areálu slovenského odběratele MH-METAL, s.r.o. Z daných skutečností je zřejmé, že žalobce použil zboží ke své ekonomické činnosti. Ze všech dokumentů je zřejmé, že dovoz zboží ze třetí země nebyl realizován na Slovensku. Z přepravních dokumentů vyplývá, že dovoz zboží měl být realizován v České republice. Z této skutečnosti vycházel i žalobce. Žalobce tedy jednal v souladu se základními zásadami uplatňování DPH a to zásadou právní jistoty, používání právní úpravy musí být předvídatelné pro ty, kterých se týká. Žalobce nemohl předvídat, že dodavatel nevstoupil do režimu dovozu. Zvolený způsob uplatnění DPH žalobcem není takový, který by vedl k jeho daňovým výhodám. Uplatněnou DPH na vstupu uhradil dodavateli.

Jde o případ, na kterém lze nepřímou aplikovat zásadu neutrality. Žalobce vznášel otázku, jaká změna by byla pro státní rozpočet v případě, že by společnost BIONEL s.r.o. řádně dokončila dovoz v ČR. Společnosti BIONEL s.r.o. by vznikla daňová povinnost k DPH a zároveň nárok na odpočet. Při následném prodeji (např. žalobci) pak vzniká nová daňová povinnost společnosti BIONEL s.r.o., která se skutečně realizovala.

Žalobce nad rámec svých povinností doložil doklady, které se nevztahují k jeho evidenci a záznamní povinnosti. Pokud jde o argumentaci, že pan Z.S. nemohl za společnost jednat, v dané věci neobstojí. S. je uveden jako řádný jednatel firmy. Žalobce nemá možnost ani prostředky dostat se k údajům Ministerstva vnitra. Neplnění povinností cizího státního příslušníka vůči českým úřadům nemůže jít k tíži žalobce. Dobrá víra v zápis v obchodním rejstříku je nezpochybnitelná. Argumentace o čase úhrad není relevantní. Správce daně

nevyhodnotil fakt, že zboží bylo zaplacené jak firmou žalobce, tak firmou MH-METAL, s.r.o. To, že byly platby uskutečněny, dokazuje, že zboží bylo dodáno. Odvolací orgán si za účelem „ohnutí zákona“ jednostranně používá důkaz přepravních dokladů. Na jedné straně používá faktu, že nebylo zboží dopraveno do Prahy a že nebyly zahrnuty v účetnictví firmy BIONEL s.r.o. a na druhé straně zcela úmyslně nepřihlédne k faktu, že přepravní doklady dokazují existenci pohybu daného druhu a objemu zboží. Žalobci není jasné, z čeho a proč vyplývá jeho povinnost dokazovat, že se zboží nacházelo v Praze. Správce daně svým výkladem vlastně tvrdí, že dopravu takového objemu materiálu, jehož existence a dodání na Slovensko nebylo zpochybněno, činil někdo bezplatně nebo s tím získal nějakou daňovou úlevu.

V rozhodnutí finančního ředitelství je uvedeno, že při místním šetření u firmy MH-METAL, s.r.o., bylo zjištěno, že přepravu zabezpečoval daňový subjekt. S tím žalobce souhlasil. Žalobce svoji povinnost k MH-METAL, s.r.o., tj. zajistit dopravu, splnil tak, že si se společností BIONEL s.r.o. dojednal, že zboží dodá společnost BIONEL s.r.o. a doprava bude zahrnuta v ceně dodávky až do Senice. Správce daně argumentuje stanoviskem Celního ředitelství Plzeň, které podalo vyjádření, že zboží fakturované fakturami, které vydala společnost BIONEL s.r.o. a na základě, kterých byl uplatněn odpočet firmou žalobce, nebylo propuštěno do režimu, ze kterého vzniká daňová povinnost při dovozu zboží, příp. do jiného režimu. S tím žalobce rovněž souhlasil. Z těchto faktur nemůže vzniknout základ pro propuštění do režimu dovoz. Jedná se o faktury, které dokumentují pohyb zboží z Čech (žalobce - dodavatel) na Slovensko (MH-Metal s.r.o. - odběratel). Tyto faktury nejsou podkladem pro vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu zboží. I tento důkaz byl nesprávně vyhodnocen. Základ pro nevyhovění odvolání je, že nebylo prokázáno, že plnění, která byla fakturována společností BIONEL s.r.o. byla v tuzemsku propuštěna do režimu, ze kterého by vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, a tedy tím nebylo prokázáno, že by tato plnění byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Tento názor je pro danou věc neudržitelný. Jde o vyhodnocení možného porušení zákona a správního deliktu firmy BIONEL s.r.o., nikoliv žalobce.

Žalobce v dobré víře nakoupil zboží od českého subjektu, který je registrován k DPH v České republice (poskytl tak české DIČ), zboží fyzicky převzal na území České republiky a následně kontroloval dodání na území Slovenské republiky. Z těchto údajů nemá žalobce možnost dovodit, že místem plnění nebylo tuzemsko.

Jak žalovaný, tak správce daně se snaží za každou cenu vybrat daň, je jedno na jaké osobě, resp. chce ji vybrat na jakékoliv osobě, která dál podniká a je solventní. Jestliže je dnes BIONEL s.r.o. nekontaktní, je jednodušší uzpůsobit si zákon a výklad důkazu podle svého. To je, dle žalobce, snadné dokázat na následujícím:

- a) jestli při šetření správce daně dospěl ke skutečnosti, že místo plnění není tuzemsko, vydal společnosti BIONEL s.r.o. výměr na DPH, ve kterém by vyloučil daňovou povinnost z těchto plnění
- b) správce daně došel ve svém zjištění ještě dále, dokonce k tomu, že nedošlo k dodání zboží na Slovensko. Ovšem po tomto „zjištění“ by měl tedy také znát a konstatovat, co se vlastně dělo (o přesunu zboží se spor nevede). Na tuto otázku však nedal odpověď ani správce daně ani žalovaný

c) hlavním argumentem neuznání odpočtu je, že žalobce neprokázal, že byl do ČR uskutečněn dovoz. To však žalobce ani nemohl prokázat, neboť on není dovozce. O tom, že není dovozce, však finanční orgány nepochybují

d) žalobce argumentuje, že prokazování nároku je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

- tento postup jistě žalobce respektoval, znění dokladů korespondovalo s fyzickým pohybem zboží.

- žalovaný zpochybňuje přijetí zdanitelného plnění a jeho rozsah dle dokladu a na druhé straně nezpochybňuje dodání téhož zboží dále.

- žalovaný zpochybnil všechny důkazy, že došlo ke zdanitelnému plnění. Nikde však neuvedl, jaké důkazy by akceptoval, přičemž důkaz existence zboží fotodokumentací vůbec nevyhodnocuje.

Žalobce závěrem zdůraznil, že a) není účastníkem podvodu, b) nejednalo se o výjimečný obchod, c) jednal v dobré víře, a d) trvale si plní svou daňovou povinnost a není v prodlení s úhradou daní. Praktická aplikace zákona o dani z přidané hodnoty v obchodním styku je dle stanovisek výkladu finančních úřadů téměř neuskutečnitelná. Žalobce objednal zboží, což není zpochybněno, koupil zboží, dostal doklad, zaplatil zboží a následně prodal. Ve svém účetnictví má náklad na koupi zboží a zároveň výnos z prodeje zboží. Nad rámec povinností má fotodokumentaci, která dokazuje existenci zboží.

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo v podání ze dne 13. 2. 2013 a navrhovalo žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Konstatovalo, že správní orgány obou stupňů naplnily dle zákona, přičemž relevantní závěry byly obsaženy v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[IV] Replika

K vyjádření žalovaného žalobce uvedl (podání ze dne 13. 3. 2013), že souhlasí s jeho tvrzením, že za místo plnění při dovozu se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. Toto je místo plnění pro dovozce, tj. firmu Bionel s.r.o., nikoliv pro žalobce. Žalobce nikdy nebyl v pozici dovozce, a to ani fakticky, ani formálně, ani se do role dovozce nestavěl. O tom však správce daně věděl, že spisu to muselo být známo i žalovanému. Svoji argumentaci záměrně směřuje tímto směrem, ačkoliv nemá reálný podklad pro svoje tvrzení. Pod heslem „účel světlí prostředky“ si správce daně poté, co bylo zjištěno, že firma Bionel, s.r.o. ničeho nezaplatí, vybral za oběť žalobce, neboť je mu zřejmé, že z fyzické osoby dlouhodobě podnikající lze vybrat peníze mnohem snáze.

Žalovaný a ani správce daně nevzali v potaz ohledně předkládání důkazních povinností tato rozhodnutí - sp. zn. IV. ÚS 402/99 z 15. 5. 2001 (závěr zní, že nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se daňový subjekt nepodílel), přičemž žalobce se nepodílel na dovozu zboží, a 5 Afs 131/2004-45 z 25. 3. 2005, Sb. NSS 599/2005 (závěr je, že nelze požadovat prokazování skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu). Tvrzení, že firma R.Š. nebyla schopna prokázat, že došlo k uskutečnění plnění, je nepravdivé. Sám odběratel na Slovensku potvrdil nákup zboží od pana Š. Fyzická

existence nikdy nebyla zpochybněna, existují vážní listky, předávací protokoly, fotodokumentace. Plnění je zachyceno řádně v účetnictví pana Š.

Žalobce dále polemizoval s některými tvrzeními žalovaného. Žalovaný tvrdí, že nelze ponechat stranou, že na dokladech o převzetí zboží není podpis odpovídající podpisu jednatele. Věta je nesmyslná dvěma momenty: *a)* žalovaný tím říká, že podpis nemusí být jednatele, pouze musí takovému podpisu odpovídat, a *b)* proč na dodacích listech musí být podpis odpovídající podpisu jednatele; pokud bude tato nesmyslná teze rozvedena, pak by každý skladník musel být i jednatelem. Anebo jestliže ředitel ČEZu nepodepisuje osobně smlouvy se všemi zákazníky, nemůže být platně uzavřena smlouva o dodávce elektrické energie. Tak by bylo možno pokračovat dále.

Další, nad kterou je třeba se zamyslet, je dle žalobce věta, podle níž unesení důkazního břemene znamená, že ... nebo proto, že v konkrétní věci posuzující orgán podle svých zkušeností účastníku prostě uvěřil. Význam této věty se může, dle žalobce, interpretovat tak, že jestliže jsem (= úřad) subjektivně došel k závěru, že podle mých zkušeností nevěřím daňovému poplatníku (bez ohledu na skutkový stav věci), tak neuvěřím (když chci za každou cenu vybrat daň na komkoliv) a rozhodnu (jak se mi zamane).

Žalovaný tvrdí, že sekundárním ohniskem sporu je otázka, zda bylo správcem daně respektováno ustanovení § 65 odst. 2. Žalobce tvrdí, že zákon porušen jednoznačně byl. Zde je vidět největší procesní pochybení správce daně, které žalovaný svým rozhodnutím, bez ohledu na názor žalobce a zejména s ohledem na zákon, realizoval. Žalobce má právo nahlédnout do vyhledávací části, neboť v této vyhledávací části jsou shromážděny dokumenty, které slouží pro samotné rozhodnutí. Jestliže mu není umožněno seznámit se se všemi dokumenty, pak jde o procesní chybu zásadního významu. Je přímo výsměchem právu a zejména žalobci, když dostane z vyhledávací části dokumenty se začerněnými údaji, jejich vzorek je uveden v příloze. Na tyto dokumenty nelze vůbec reagovat, přestože o ně opřel správce daně a žalovaný svůj úsudek při svém rozhodování.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, když o věci rozhodl bez nařízení jednání (účastníci řízení s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání souhlasili ve smyslu § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.).

Ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění taxativně uvedených v písm. a) až e) tohoto ustanovení.

V daném případě je tu mezi účastníky řízení spor o přijetí zdanitelných plnění.

K povinnosti plátce prokázat nárok na odpočet daně existuje řada konstantních závěrů soudní praxe: k něčemu se došlo za předchozí – obdobné – právní úpravy, něco se precizovalo za stávajícího zákona č. 235/2004 Sb.

Ve vztahu k předchozí právní úpravě došel Nejvyšší správní soud např. k těmto nadále použitelným názorům: „*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.*“ (rozsudek ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003-122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS), „*III. Daňový subjekt je povinen na výzvu správce daně zajistit doplnění chybějících náležitostí daňového dokladu od toho, kdo uskutečnil zdanitelné plnění (§ 19 odst. 2 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Není-li to možné (zde: prohlášený konkurs), umožní správce daně, aby daňový subjekt chybějící náležitosti prokázal dokazováním (§ 31 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*“ [rozsudek ze dne 31. 8. 2005, čj. 1 Afs 15/2004-89, (tento i další zde zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz) a „*I. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nepovažuje za rozhodné, že bylo formálně vykázáno zdanitelné plnění; rozhodný je stav faktický. Nestačí proto předložit pouze doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Nárok na odpočet podle § 19 tohoto zákona nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno.*“ (rozsudek ze dne 6. 3. 2007, čj. 2 Afs 148/2006-54).

Ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně byly dále prezentovány zejména tyto názory Nejvyššího správního soudu: „*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.*“ (rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107) a „*Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcovi, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.*“ (rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

Speciálně distribucí důkazní povinnosti se zabývá Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107: „Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125). Stěžovatel však namítá, že od něho bylo požadováno dokazování nad rámec zákona a k tomu poukazuje na jinou část již zmíněného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99, a to tu, v níž je řečeno, že nelze po daňovém subjektu požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. V daném případě ovšem správce daně takto limitované hranice nepřestoupil. Požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se podílel, jehož byl příjemcem a které také nikoliv zanedbatelně honoroval. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil daňový doklad a smlouvu. Správce daně však zpochybnil, že doklad je dostatečným důkazem zdanitelného plnění, neboť se jej nepodařilo ověřit u jeho vystavitele. Vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o níž neexistovaly konkrétní záznamy (např. protokoly o předání faktur k vymáhání, přehled vymáhacích úkonů a jejich výslednost, která byla podkladem fakturované částky), vyzval správce daně k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat. V této fázi nebyla na místě důkazní povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť není třeba zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu k tomu, aby jednotlivý daňový doklad nebyl uznán. Důkazní povinnost podle tohoto ustanovení slouží zpravidla ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), k němuž však nedošlo. Stejně tak správce daně nebyl povinen podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu prokazovat existenci právní domněnky nebo fikce. Správce daně netvrdil, jak dovozuje stěžovatel, že skutečný obsah právního úkonu byl jiný než deklarovaný ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, ale jak již uvedeno, jen to, že v daném případě není prokázáno uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění vykazovaného jedním účetním dokladem.“.

V přezkoumávané věci má zdejší soud za to, že Finanční ředitelství v Plzni se skutkovými zjištěními i jejich právním posouzením v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně a náležitě zabývalo.

Správní orgány zde snesly ne jednu, ale celou sérii pochybností o přijetí zdanitelných plnění.

V daném případě na jedné straně stojí výpověď žalobce spolu s fakturami na něj a jím vystavenými. Proti tomu je řada – vesměs – nepřímých zjištění správce daně. Že žalobce přebíral dodávky od Z.S., jednatele společnosti Bionel s.r.o., je zpochybněno podpisy na předávajících protokolech, které neodpovídají zaručeně pravému podpisu této osoby, a jakož i tím, že Z. S. neprochází evidencí cizinců vedenou Ministerstvem vnitra. U tvrzeného dodavatele (Bionel s.r.o.) je podezřelé to, že nepředal k zaúčtování žádné doklady o přepravě

zboží ani o úhradách souvisejících závazků a pohledávek. U tvrzeného odběratele (MH-METAL, s.r.o.) je podezřelé zase to, že, jak na dožádání zjistila slovenská daňová správa, nepřiznal a neodvedl daň z přidané hodnoty. Celní správa potvrdila, že nedisponuje záznamem o dovozu zboží realizovaném společností Bionel s.r.o. v předmětném období a o propuštění v ČR zboží do režimu tvrzeného žalobcem. Z dokladů poskytnutých Komerční bankou a.s. je naopak patrné, že platby za inkriminované zboží dodavateli a od odběratele neprobíhaly tak, jak o tom před správcem daně vypovídal sám žalobce. Odvolací orgán také detailně rozebral nesrovnalosti v údajích uvedených v mezinárodních nákladních listech (CMR) a ve fakturách vystavených spediční firmou (trasa přepravy).

Žádná z těchto jednotlivostí nemusí sama o sobě ještě nic prokazovat. V případě žalobce však jde podle názoru soudu o uzavřený kruh nepřímých zjištění. Tomu ovšem nelze s úspěchem čelit výtkami typu, že ta a ta textace je nevhodná či že žalobce za to nemůže (byť samo o sobě je to např. ve vztahu k jednání společností Bionel s.r.o. a MH-METAL, s.r.o., jistě pravda). Lze tak shrnout, že žalobcova verze v konfrontaci s vyjádřenými pochybnostmi správních orgánů neobstála.

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 (zásada volného hodnocení důkazů). Tuto zásadu nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, publikovaný pod č. 1702/2007 Sb. NSS).

V daném případě má tudíž soud za to, že odvolací orgán se při aplikaci zásady volného hodnocení důkazů nedopustil žalobcem vytýkaných vad řízení. Finanční ředitelství v Plzni tu posoudilo každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a svůj postup a výsledná zjištění zprostředkovalo v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Ze shora citované soudní judikatury plyne, že „je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil“, a že „nárok na odpočet podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb. (nyní: podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb.) nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno“. Ani soud proto nedošel na základě žalobcových námitek uvedených v žalobě k přesvědčení, že by žalobce vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně – v rozsahu svého zákonného zmocnění – vyjádřil, a že by prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno.

Vzhledem k těmto skutečnostem a ke konstantním názorům soudní praxe nedospěl zdejší soud k závěru, že by Finanční ředitelství v Plzni pochybilo, jestliže v daném případě došlo k přesvědčení, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění, tj. nebyla tu

splněna zákonem stanovená podmínka pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.) a tudíž nelze uplatnění nároku na odpočet daně deklarovaného doklady vystavenými společnostmi BIONEL s.r.o. považovat za oprávněné.

Soud se s žalobou napadeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ztotožňuje a i v podrobnostech na toto řádně a přesvědčivě odůvodněné rozhodnutí odkazuje (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

Za tohoto stavu věci nelze žalobní bod namítající nedostatky při zjišťování skutkového stavu a jeho právního posouzení pokládat za důvodný.

Stran námitky týkající se práva nahlédnout do vyhledávací části spisu soud konstatuje, že žalobu lze uznat za důvodnou, jestliže napadené rozhodnutí je nezákonné a/nebo jestliže řízení před správním orgánem bylo zatíženo takovou procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobce namítal, že správce daně písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu nepřevěděl v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části. K tomu soud konstatuje, že žalobní bod může být důvodný, jestliže je dostatečně konkrétní a – je-li namítána vada řízení – je v něm opodstatněně tvrzeno nebo lze z něj bez obtíží dovodit, že tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c), jakož i § 65 odst. 2 s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že námitka uvedené procesní vady sice byla v žalobě uplatněna, ale i přes vyjádření žalobce v replice zůstala nekonkrétní a bez vyjevení toho, jak tato eventuální vada řízení mohla ovlivnit samotnou zákonnost meritorního rozhodnutí, nedostalo se zdejšímu soudu příležitosti se s touto námitkou věcně zabývat.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). **Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.**

Žalovaný správní orgán dodatečně zaslal soudu záznamy mytných bran, získané od Policie České republiky dne 17. 4. 2013, které mají podporovat závěr žalovaného, že žalobcem deklarovaná vozidla nemohla reálně provést dopravu až do místa vykládky, a to na Slovensko, obec Senica. K tomu ovšem soud, který při přezkoumávání rozhodnutí vychází ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), nemohl přihlédnout, neboť jde o podklady, které nemělo Finanční ředitelství v Plzni k dispozici a o něž tudíž neopřelo své žalobou napadené rozhodnutí.

[VI] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu však žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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 Plzni dne 30. května 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková