



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: I N V E S T M E T A L, s. r. o.**, se sídlem v Teplicích, Zámecké náměstí č. p. 10, PSČ 415 01, IČ: 276 94 712, zastoupené JUDr. Liborem Nedorostem, Ph.D., advokátem se sídlem v Brně, ul. Borodinova č. p. 12, PSČ 623 00, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, PSČ 400 21, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2008, č. j. 4647/08-1300-505196,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2008, č. j. 4647/08-1300-505196, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 6. 2007, č. j. 88311/07/210913/7199, ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006, která byla žalobkyni vyměřena ve výši 0,-Kč, když žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný v celkové výši 4.228.919,-Kč ze základu daně v celkové výši 22.257.470,-Kč z dokladů č. 027072006, č. 028072006, č. 029072006, č. 030072006, č. 031072006 a č. 032072006 vystavených společností AHU servis, s. r. o., (pozn. soudu od 14. 1. 2000 v likvidaci a ke dni 4. 6. 2011 zrušena) na prodej strojů, strojního zařízení a elektrických zubních kartáčků. Současně žalobkyně požadovala, aby soud zrušil i dotýčný platební výměr správce daně a aby uložil žalovanému uhradit jí náklady za předmětné soudní řízení.

Ve značně obsáhlé žalobě uvedla, že z obsahu sdělení správce daně o výsledku vytykáciho řízení, na jehož základě správce daně vydal výše citovaný platební výměr, jakož i z rozhodnutí žalovaného vyplývá závěr správních orgánů obou stupňů o tom, že jednotlivé dodávky zboží byly vytvořeny fiktivně a že předmětné zboží neexistovalo, neboť prý nemohlo být dodavatelem žalobkyně, tedy společností AHU servis, s. r. o., žalobkyni dodáno. S tímto závěrem však žalobkyně nemůže souhlasit.

V návaznosti na to pak žalobkyně uvedla, že v červenci 2006 na základě rámcové kupní smlouvy ze dne 24. 7. 2006 č. 01/2006 od společnosti AHU servis, s. r. o., nakoupila stroje a strojní zařízení, jejichž rozsah a určení bylo specifikováno příjemkami zboží ze dne 24. až 31. 7. 2006 č. 1-6. Část tohoto zboží žalobkyně následně prodala a vyvezla prostřednictvím spediční společnosti DHL Logistic (Czech Republic), s. r. o., do Spojených arabských emirátů, a to do Dubaie, odběrateli Future Lights Trading Co.LLC a další část byla vyvezena v měsíci srpnu 2006 na základě kupní smlouvy ze dne 17. 7. 2006 do Lybie, a to do Tripoli, odběrateli Markez Al Senaat Almaadania. V rámci vytykáciho řízení ovšem žalobkyně byla vyzvána správcem daně výzvou ze dne 13. 9. 2006, aby ve vztahu k těmto obchodům prokázala, že příslušné daňové doklady, na základě kterých byl uplatněn výše uvedený nárok na odpočet, byly ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zaúčtovány podle zvláštního právního předpisu - tedy v souladu s ust. § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). V této souvislosti žalobkyně namítla, že pokud správní orgány obou stupňů tvrdí, že nesplnila jednu ze základních podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, pak pro tento jejich skutkový závěr nelze v obsahu jejich rozhodnutí najít žádnou oporu právě s ohledem na obsah ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a žalobkyně tento závěr shledává absurdním, svévolným a zcela neakceptovatelným. Žalobkyně totiž prokazatelně měla podvojnými zápisy zaúčtovány skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, a to do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

Za absurdní, svévolné a zcela neakceptovatelné pak žalobkyně považuje i další konstatování žalovaného o tom, že přes výzvu správce daně ze dne 13. 9. 2006 účetní knihu a hlavní knihu nedoložila, což prý postačuje k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobkyně trvá na tom, že správci daně předložila účetní dokumentaci opatřenou označením účetní deník a hlavní kniha, která byla zpracována analyticky ve formě počítačových sestav. Tento postup přitom dle žalobkyně není v rozporu s nároky, které na účetní knihy klade ust. § 13 zákona o účetnictví. Žalobkyně tedy předložila veškeré doklady, záznamy, evidence a písemnosti prokazující uskutečnění jí přijatých zdanitelných plnění od společnosti AHU servis, s. r. o., v podobě objednávek, smluv, faktur nákupních a prodejních, jednotné celní deklarace, potvrzení o platbě dodavateli a přijetí plateb od odběratelů dokladů o přepravě, dokladů prokazujících příjem nakoupeného zboží apod., které současně žalobkyně v předmětné žalobě velice podrobně specifikovala pod položkami 1) až 26), s tím, že tyto písemnosti byly správci daně v rámci vytykáciho řízení předloženy v originálech. V této souvislosti žalobkyně podotkla, že skutečnost, že správní orgány obou stupňů měly k dispozici tyto důkazní prostředky, osvědčuje nejen obsah správního spisu, nýbrž i konstatace žalovaného obsažená v jeho rozhodnutí, které je předmětem přezkumu.

Žalobkyně je tak přesvědčena o tom, že vyhověla výzvě správce daně ze dne 13. 9. 2006 k odstranění pochybností, čímž splnila povinnost prokázat uskutečnění zdanitelných plnění dle ust. § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH na dokladech uvedeným

dodavatelem, včetně předmětu a rozsahu těchto plnění. Toto dovozuje ze skutečnosti, že podle ust. § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se při dodání zboží zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle ust. § 13 odst. 1 při prodeji podle kupní smlouvy, tj. převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník. V daném případě bylo zboží v podobě strojů a strojního zařízení nakoupeno na základě výše zmíněné rámcové kupní smlouvy ze dne 24. 7. 2006 č. 01/2006 od společnosti AHU servis, s. r. o., jejichž rozsah a určení byl specifikován příjemkami zboží ze dne 24. až 31. 7. 2006 č. 1-6, stejně jako fakturami vystavenými společností AHU servis, s. r. o. Údaje sdělené jednatelem společnosti NORICOM, s. r. o., na Finančním úřadě v Brně dne 23. 11. 2006, tak nemá v tomto ohledu žádnou právní validitu, jelikož společnost NORICOM, s. r. o., nebyla dodavatelem žalobkyně, která dotyčné zboží nakoupila od společnosti AHU servis, s. r. o., přičemž existence tohoto zboží a jeho expedice byla fyzicky ověřena jak celními orgány České republiky, tak i celními orgány Německé spolkové republiky, přepravními a skladovými doklady. Daňové doklady pro prokázání předmětného nároku na odpočet daně přitom dle žalobkyně obsahují všechny náležitosti stanovené v ust. § 28 zákona o DPH a také splňují požadavek ust. § 34 odst. 1, odst. 3 téhož zákona. Dle žalobkyně i celní deklarace č. 2092006, č. 3092006, č. 4102006, č. 5102006, č. 6102006, které byly potvrzeny pro odběratele Future Lights Trading Co.LLC, a č. 1082006, která byla potvrzena pro odběratele Markez Al Senaat Almaadania, jsou celními doklady ve smyslu ust. § 30 zákona o DPH.

Žalobkyně trvá na tom, že jí vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve dnech uvedených na fakturách přijatých od dodavatelské společnosti AHU servis, s. r. o., s tím, že data uskutečnění zdanitelného plnění byla stanovena v souladu s ust. § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, tj. dnem dodání podle ust. § 13 odst. 1 téhož zákona nebo dnem převzetí. Rovněž tak žalobkyně trvá na tom, že použila zdanitelná plnění pro uskutečnění plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Nakoupené zboží totiž dodala do třetího státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, což je podle ust. § 67 zákona o DPH považováno za plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Vedle toho má žalobkyně za to, že splnila podmínku pro uplatnění odpočtu v plné výši ve smyslu ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH, neboť přijatá plnění byla použita výhradně pro uskutečnění plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně obsažených v ust. § 72 odst. 2 citovaného zákona. Žalobkyně prokázala nároky na odpočet fakturami vystavenými společností AHU servis, s. r. o., zúčtování těchto daňových dokladů je doloženo tiskovou sestavou záznamních povinností z účetního softwaru a skladovými kartami, v nichž je vedena evidence přijatého zboží pořízeného na základě výše uvedených daňových dokladů, které rovněž dokládají nárok žalobkyně na odpočet. Žalobkyně je přesvědčena, že v souladu s ust. § 73 odst. 2 zákona o DPH uplatnila nároky na odpočet v daňových přiznáních, ve kterých byla zdanitelná plnění uskutečněna, což dokládají daňová přiznání za zdaňovací období červenec 2006, jež má k dispozici správce daně. Žalobkyně má taktéž za to, že faktury přijaté žalobkyní za nákup předmětného zboží obsahují veškeré náležitosti stanovené v ust. § 28 zákona o DPH, a proto byla splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet i ve smyslu ust. § 73 odst. 12 téhož zákona. S ohledem na shora uvedené skutečnosti je zřejmé, že žalobkyně postupovala v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH, a proto lze považovat uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty plynoucí z této obchodní transakce za oprávněný.

Dále žalobkyně uvedla, že nikterak nezpochybňuje zjištění učiněné žalovaným o tom, že platby za předmětné faktury nebyly uskutečněny z účtu vedeného u ČSOB, a. s., č.: 210993194, který žalobkyně nahlásila správci daně, v období od 26. 9. 2006 do

21. 2. 2007, ani z účtu vedeného u KB, a. s., č.: 0000357373270267, v období od 21. 7. 2006 do 26. 1. 2007, jejichž majitelem je žalobkyně. Stejně tak žalobkyně nezpochybňuje to, že neproběhla žádná platba na výše uvedené účty vztahující se k plněním uskutečněným žalobkyní. Moment zaplacení či nezaplacení vyfakturovaného zboží nemá žádný vliv na vznik daňové povinnosti, nemá ani žádný význam ve vztahu k nároku na odpočet daně podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. To, že zboží zcela evidentně vyvezené nebylo dodavateli žalobkyně zaplacen, protože žalobkyni nezaplatil v obchodním řetězci jeho odběratel, totiž může pouze vypovídat o špatné platební morálce, popř. o druhotné platební neschopnosti, a nic víc, neboť pro vznik nároku na odpočet daně je zásadní uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení faktury a naproti tomu není podmínkou jeho faktické zaplacení.

Žalobkyně rovněž namítla, že odmítá způsob hodnocení jednotlivých důkazních prostředků ze strany správních orgánů obou stupňů. Žalobkyni naprosto uniká, co má být dokázáno poukazem na špatně uvedenou adresu skladových prostor v nájemní smlouvě, popř. na „podivnou“ výměru pronajatých prostor ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 340, kdy se jednalo o plechové garáže, přičemž skladovací plocha garáží je asi 8 x 6 m a zbytek dle úvahy žalobkyně je volná plocha s tím, že ve smlouvě o nájmu je uvedeno, že se jedná o 162 m². Smlouva o skladování ze dne 1. 4. 2006 uzavřená mezi společnostmi TECO TRANS, a. s., a CYRENE, s. r. o., totiž dle žalobkyně hovoří o celkové možnosti pronajímané plochy činící 162 m², přičemž nehovoří o tom, zdali je to pouze v ploše a nikoliv na výšku, nebo pouze pod střechou a nikoliv i na volné ploše.

Pokud správce daně zjistil, že např. fakturované zboží i částky uvedené na faktuře č. 032072006 ze dne 31. 7. 2006 vystavené společností AHU servis, s. r. o., se zcela odlišují od údajů uvedených na stejném dokladu ze stejného dne, který žalobkyně předložila Celnímu úřadu Praha 2, z čehož má vyplývat, že žalobkyně není ani schopna doložit, že vyvezla přesně to zboží, které údajně nakoupila, tak k tomu žalobkyně uvádí, že v souvislosti s předmětnými obchody nevydávala doklady v předmětné číselné řadě obsahující č. 032072006, navíc za obsah dokladů jiných daňových subjektů nezodpovídá.

Pokud žalovaný označuje jako důkaz o tom, že údajně k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, tvrzení svědkyně E. U., že o účetnictví a dokladech týkajících se společnosti AHU servis, s. r. o., komunikuje s J. N., ačkoliv ten nikdy jednatelem této společnosti nebyl, tak to pro žalobkyni představuje nepochopitelnou skutečnost a úsměvný pokus žalovaného spatřovat problém tam, kde není. Jestliže je svědkyně E. U., účetní žalobkyně, tak není nejmenšího důvodu, aby jednala s jednatelem společnosti AHU servis, s. r. o. Stejně tak není nejmenšího důvodu, proč by svědkyni E. U. neměl účetní doklady předávat její známý J. N., jenž je stejně jako ona z Brna a jenž je bývalým jednatelem žalobkyně a zároveň jednatelem společnosti FULL SERVICE & OFFICE HOUSE, s. r. o., (*pozn. soudu od 4. 11. 2010 v likvidaci*) která je jediným společníkem žalobkyně. Dle žalobkyně je čistě její věcí a jejího vlastníka, jakým způsobem bude ve svých obchodně závazkových vztazích komunikovat, a to jak mezi sebou, tak i navenek, což zcela koresponduje s čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a což by pracovníkům správních orgánů obou stupňů nemělo uniknout, pokud by dávali větší pozor při výuce obchodního a občanského práva, takže by tomuto momentu nevěnovali naprosto zbytečnou pozornost.

Dále žalobkyně zmínila, že zboží bylo reálně vyvezeno a řádně procleno jednotnými celními deklaracemi potvrzenými Celním úřadem Brno, Celním úřadem Praha 2, v Hamburku a Brémách, na kterých bylo výslovně označeno vyvážené zboží, přičemž dosud nebyla

uplatněna odběratelem či jeho klienty žádná reklamace. Dále podotkla, že přeprava zboží byla zajištěna včetně zařízení veškerých administrativních náležitostí spojených s průvozem zboží přes státní hranice. Zboží bylo řádně přepraveno a doručeno obchodním partnerům vývozce, což potvrzují doklady, které mají správní orgány obou stupňů k dispozici, zejména pak jednotné celní deklarace potvrzené razítkem a podpisem pracovníka celního úřadu a podpisem zástupce deklaranta, dále doklady o dodání zboží tzv. konosamenty - *bill of lading* příslušnému odběrateli. Dle žalobkyně doklady založené ve správním spise jasně potvrzují převzetí zboží, jeho proclení, překročení hranice a předání konečnému odběrateli v místě určení. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ žalobou napadeného rozhodnutí je tak v rozporu s důkazy provedenými v rámci vytykácího řízení, když v rámci něho žalobkyně předložila správci daně veškeré účetní doklady vztahující se k uplatněnému odpočtu daně z přidané hodnoty. Z výpovědí zástupce žalobkyně a zástupce jejího dodavatele bylo zjištěno, že předmětné zboží bylo dodavatelem skutečně žalobkyni předáno a žalobkyní převzato. Existence zboží, stejně jako realizace obchodu byla potvrzována rovněž vyjádřením M. K., jednatele společnosti AHU servis, s. r. o., které bylo učiněno dne 10. 10. 2006 před Finančním úřadem Brno I, jenž předložil vystavené faktury na strojní zařízení a zubní kartáčky, které se shodují s fakturami přijatými žalobkyní. Existence zboží, stejně jako realizace obchodu byla potvrzena i fyzickou kontrolou zboží provedenou dne 10. 10. 2006 pracovníky Finančního úřadu Brno I ve skladu v Brně, ul. Cejl č. p. 76, kdy zboží bylo řádně překontrolováno, spočítáno, přičemž nebyly zjištěny žádné závady. Na základě těchto skutečností žalobkyně trvá na tom, že odpočet daně byl z její strany uplatněn evidentně oprávněně.

Dle žalobkyně správní orgány obou stupňů porušily ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť nepřipustně rozšířily důkazní břemeno na žalobkyni, než jak předvídá ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobkyně taktéž nesouhlasí s tím, jak správní orgány hodnotily provedené důkazy, a to s poukazem na ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný nemůže tvrdit, že jednotlivé dodávky zboží byly vytvořeny fiktivně, že předmětné zboží neexistovalo, neboť nemohlo být dodavatelskou společností AHU servis, s. r. o., žalobkyni dodáno, a to s poukazem na údajně směrodatné údaje sdělené jednatelem společnosti NORICOM, s. r. o., na Finančním úřadě v Brně 4 dne 23. 11. 2006. Tato společnost totiž nebyla dodavatelem žalobkyně, a proto je tento postup zcela evidentně v rozporu s nálezem Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a také s judikaturou Evropského soudního dvora (zejména rozsudek ze dne 6. 7. 1995 „BP Supergaz“, rozsudek ve věci „Recueil“, rozsudek ve věci „Gabalfrisa“ a především pak rozsudek ve spojených věcech C-354/03, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

Dále žalobkyně uvedla, že k její tíži nemůže být přičítána skutečnost, že důkazní břemeno neunesl některý z dodavatelů žalobkyně, neboť tím by docházelo k nepřipustnému přenosu daňového zatížení i důkazního břemene na žalobkyni ve smyslu ust. § 31 odst. 2, odst. 8 písm. b), písm. c), odst. 9 daňového řádu. Pokud žalovaný dovozuje, že skutečný stav byl zastřen stavem formálně právním, aniž by se tento závěr opíral o jakékoliv konkrétní zjištění týkající se původu dodaného zboží, a současně zpochybňuje existenci zdanitelného plnění, jedná se s ohledem na shora uvedené důkazy o zjevně nesprávné posouzení věci. V daném případě povinnost tvrzení, tedy uskutečnění nákupu a vývozu zboží žalobkyně prokazovala existencí účetních dokladů, existencí dodavatele, jeho výpovědí, že dodávka zboží proběhla tak, jak uváděla žalobkyně a zejména pak předložením úředních listin vydaných orgány veřejné správy v podobě jednotných celních deklarací. Měl-li správce daně jakékoliv pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž žalobkyně prokazovala svá

tvrzení, došlo tím k přenosu důkazního břemene ze žalobkyně na správce daně. Této povinnosti se správce daně nemůže zhostit s odkazem na to, že údajné předstírání zdanitelného plnění daně z přidané hodnoty na vstupu ověřil šetřením, na jehož základě byl pouze zpochybněn úplně jiný obchodní případ vztahující se k jiným subjektům obchodního vztahu, a to uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu. Důkazní břemeno žalobkyně se nevztahuje na skutečnosti, které netvrdila, tj. že zboží bylo jeho dodavatelské společnosti AHU servis, s. r. o., dodáno či nedodáno společností NORICOM, s. r. o. Žalobkyně měla pouze doložit, že zdanitelné plnění se uskutečnilo, což předložila jak formálně bezvadnými doklady o nákupu zboží, tak její tvrzení bylo doloženo výpovědí dodavatelské společnosti AHU servis, s. r. o., a také existencí zboží, přičemž jeho následný vývoz žalobkyně do Lybie a Spojených arabských emirátů doložila doklady z celního řízení. Na podporu svého přesvědčení, že na žalobkyni bylo nepřipustně přeneseno důkazní břemeno ze strany správce daně, pak poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, ze dne 28. 4. 2005 a ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, dále na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 7. 1998, č. j. 22 Ca 319/1997 - 36, a také na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. 38/95 a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 29/05.

Dle žalobkyně žalovaný pochybil, pokud se nezabýval úředními listinami předloženými žalobkyní, a to jednotnými celními deklaracemi potvrzenými českými i německými celními orgány, které jsou veřejnými listinami a tudíž je u nich dána presumpce jejich správnosti, přičemž těmito potvrzeními celní orgány deklarovaly vývoz zboží.

Žalobkyně má taktéž za to, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění, neboť v jeho odůvodnění chybí přezkoumatelná úvaha o tom, jak a s přihlédnutím ke kterým skutečnostem a důkazům dospěl správce daně k závěru o předstíraném právním úkonu. Žalobkyně je názoru, že obecné konstatování o předstírání právního úkonu za účelem daňového zvýhodnění je zcela nedostatečné, pokud se žalovaný dovolává ust. § 2 odst. 7 daňového řádu.

Žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření, ve kterém navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Má za to, že daňové řízení vedené před správcem daně a žalovaným bylo vedeno v souladu s ust. § 2 daňového řádu, netrpí žalobkyní dovozovanými vadami. Správce daně i žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, přičemž ani nebyla porušena ust. § 31 téhož zákona. Žalobkyně měla možnost se ke všem zjištěním vyjádřit a podávat námitky a návrhy.

K argumentaci žalobkyně, že správci daně doložila účetní dokumentaci a že tak doložila zaúčtování dokladů vystavených společností AHU servis, s. r. o., žalovaný uvedl, že tato tvrzení žalobkyně nijak nepodložila důkazními prostředky. Správce daně ve výzvě ze dne 13. 9. 2006 požadoval po žalobkyni doložit zaúčtování dokladů č. 027072006, č. 028072006, č. 029072006, č. 030072006, č. 031072006 a č. 032072006 vystavených společností AHU servis, s. r. o., a tím splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Požadované účetní doklady prokazující zaúčtování těchto daňových dokladů, a to účetní deník, hlavní knihu, však žalobkyně nedoložila. Tím nesplnila zásadní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobkyní předložené doklady vykazovaly nesrovnalosti a rozpory. V této souvislosti žalovaný poukázal na výdejků č. 1 ze dne 28. 8. 2006, kde je jako odběratel zboží uvedena společnost AHU servis, s. r. o., ačkoliv dle

tvrzení žalobkyně byla odběratelem zboží společnost z Lybie. Dále žalovaný poukázal na žalobkyní doloženou podnájemní smlouvu na skladové prostory ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 341, a to bez podpisu zástupce společnosti TECO TRANS, a. s., a bez uvedení data uzavření. Dle žalovaného další rozpor představuje vyjádření žalobkyně k platbám za dodávku zboží společností AHU servis, s. r. o. Ohledně plateb totiž žalobkyně k výzvě správce daně ze dne 13. 9. 2006 uvedla, že zboží bude uhrazeno převodním příkazem k datu splatnosti. Taktéž při ústním jednání ze dne 12. 12. 2006 Z. J. jakožto jednatel žalobkyně uvedl, že zboží bude uhrazeno převodem z účtu. Toto tvrzení ovšem správce daně pověřil v rámci součinnosti třetích osob u příslušných bankovních domů, přičemž bylo zjištěno, že ani z účtu vedeného u ČSOB, a. s., č.: 210993194, v období od 26. 9. 2006 do 21. 2. 2007, ani z účtu vedeného u KB, a. s., č.: 0000357373270267, k platbám za deklarované zboží nedošlo. Zároveň z odpovědi bank vyplynulo, že nedošlo ani k žádné jiné platbě na zmíněné účty vztahující se k žalobkyní deklarovanému vývozu zboží. Vedle toho další nejasnosti vyšly najevo ohledně přepravy zboží a vykládky a nakládky zboží, což již podrobně rozvedl v žalobou napadeném rozhodnutí.

Dále žalovaný uvedl, že ve svém rozhodnutí vycházel z dokladů doložených žalobkyní a z jednotlivých zjištění správce daně s tím, že veškeré skutečnosti posuzoval tak, jak mu ukládá zákon. Při tomto hodnocení ovšem nemohl opomenout ani vyjádření zástupce společnosti NORICOM, s. r. o., která měla být dodavatelem zboží společností AHU servis, s. r. o., která následně toto zboží fakturovala žalobkyni. Žalovaný přitom nikde ve svém rozhodnutí neuvedl, že nárok na odpočet daně z předmětných dokladů neuznal na základě výpovědi zástupce společnosti NORICOM, s. r. o. Ve svém rozhodnutí pouze konstatoval, že „i když toto zjištění samo o sobě nemá vliv na posuzování uskutečnění deklarované transakce mezi žalobkyní a společností AHU servis, s. r. o., je nutné k němu přihlídnout, neboť jednatel společnosti AHU servis, s. r. o., do protokolu dne 10. 10. 2006 uvedl, že právě společnost NORICOM, s. r. o., zajistila přepravu zboží do skladu pronajatého daňovým subjektem“.

Žalovaný rovněž zmínil, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně popsal hodnocení zjištěných skutečností a správní úvahu, proč nelze předmětný deklarovaný odpočet daně uznat. V daňovém řízení správce daně ve spolupráci s jinými místně příslušnými správci daně důkladné ověření deklarované skutečnosti – nákupu strojů, strojních součástí a elektrických zubních kartáček. Žalovaný je přesvědčen, že důkazní břemeno vztahující se k prokázání dodavatele leželo na žalobkyni s ohledem na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. 38/95. Jednatel žalobkyně své tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění společností AHU servis, s. r. o., neprokázal, když ani nevěděl, na jakém místě se předmětné zboží nachází. Dle žalovaného je nezanedbatelné i zjištění, že vůbec neproběhla úhrada za dotyčné zboží. Vedle toho žalobkyně ani neprokázala pohyb zboží do údajného skladu, což potvrzuje i zjištění, že v inkriminované době neprojelo vrátnicí daného objektu žádné auto za žalobkyní. Ve vztahu k deklarovanému vývozu zboží žalobkyní pak žalovaný zmínil zjištění Celního úřadu Praha 2, dle kterého např. fakturované zboží i částky uvedené na faktuře č. 032072006 ze dne 31. 7. 2006 vystavené společností AHU servis, s. r. o., se zcela odlišují od údajů uvedených na stejném dokladu ze stejného dne, který žalobkyně předložila Celnímu úřadu Praha 2. Z toho dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně nedoložila vyvezení přesně toho zboží, které údajně nakoupila. V této souvislosti žalovaný poukázal na skutečnost, že v daňovém řízení nebyla zpochybněna existence zboží, nýbrž bylo zpochybněno uskutečnění deklarovaného plnění společností AHU servis, s. r. o., ve prospěch žalobkyně, což ve spojení

s nedoložením zaúčtování předmětných dokladů neopravňuje žalobkyni k uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 73 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti je žalovaný přesvědčen, že celou transakci lze na základě zjištěných faktů považovat za účelovou, uskutečněnou s cílem získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť se zjevně nejednalo o podnikání či o ekonomickou činnost za účelem dosažení zisku.

Závěrem žalovaný uvedl, že pro veškerá svá tvrzení obsažená ve vyjádření k žalobě nachází oporu v zákonné úpravě, spisové dokumentaci i v judikatuře, na které v plném rozsahu odkazuje. Žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých zákonných právech, neboť žalovaný nerozhodoval v rozporu s daňovým řádem ani v rozporu se zákonem o DPH a vydal zákonné přezkoumatelné rozhodnutí. Vedle toho žalovaný ještě poznamenal, že žalobkyně nesplnila povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnila povinnost toto tvrzení odůvodnit.

V následně učiněné velmi dlouhé replice žalobkyně setrvala na všech svých žalobních tvrzeních, které detailně shrnula v rámci polemiky k písemnému vyjádření žalovaného k žalobě. Především zdůraznila, že podle judikatury ESD platí, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Na podporu svého přesvědčení o důvodnosti předmětné žaloby pak nově poukázala i na nález Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004 sp. zn. I. ÚS 163/02 a na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 6. 1. 23006, č. j. 29 Ca 68/2004 – 26, a č. j. 31 Ca 75/2007 - 59.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně bez dalšího vyjádřil souhlas a právní zástupce žalobkyně s tímto postupem rovněž souhlasil za situace, pokud by soud nepovažoval za nutné provádět dokazování výsledky svědků resp. jednatele, což soud nepovažoval za nutné.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky včetně případné prekluze však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není v daném případě naprosto důvodná.

V projednávané věci šlo o posouzení otázky, zda správce daně oprávněně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 4.228.919,-Kč za zdaňovací období červenec 2006 z dokladů č. 027072006, č. 028072006, č. 029072006, č. 030072006, č. 031072006 a č. 032072006 vystavených společností AHU servis, s. r. o., (*pozn. soudu od 14. 1. 2000 v likvidaci a ke dni 4. 6. 2011 zrušena*) na prodej strojů, strojního zařízení a elektrických zubních kartáčků z toho důvodu, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění těchto deklarovaných plnění, jak vyžaduje ust. § 31 odst. 9 daňového řádu v návaznosti na ust. § 72 odst. 1, § 73 odst. 1, odst. 2 zákona o DPH, či nikoliv. Zde je třeba podotknout, že v předmětné věci ze strany správce daně a žalovaného v daňovém řízení nebyla zpochybněna existence dotyčného zboží, nýbrž bylo zpochybněno „toliko“ uskutečnění deklarovaného plnění společností AHU servis, s. r. o., ve prospěch žalobkyně.

Pro vyhodnocení předmětného případu má zásadní význam skutečnost, že zákon o DPH rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, což bylo konstatováno i Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 15/2008, který je dostupný na www.nssoud.cz.

S ohledem na námítky uplatněné žalobkyní soud uvádí, že žalobkyně by měla vzít v potaz skutečnost, že daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud, a to např. v jeho nálezu ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, který je dostupný na www.usoud.cz, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, které představuje zejména ust. § 31 odst. 8 písm. písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle ust. § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně

u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Mezi tato plnění patří i vývoz zboží podle ust. § 66 zákona o DPH.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona o účetnictví) či jiné povinné záznamy či evidence (viz § 26 a násl. zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008,

sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

Pro úspěšné uplatnění nadměrného odpočtu je nutné jednak to, aby plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, jednak to, aby toto plnění dále použil při svém vlastním podnikání, při dodržení věcné a časové souvislosti přijatých a vlastních zdanitelných plnění. Prokázání těchto skutečností přitom nekončí u předložení dokladů vystavených a přijatých plátcí daně na obou koncích transakce. Vedle toho je třeba prokázat, že obchodování bylo skutečně výkonem podnikání a že bylo prováděno za účelem dosažení zisku. Správce daně by nedostál své zákonné povinnosti, kdyby se pro uznání oprávněnosti nároku spokojil jen s formálně bezvadnými fakturami na vstupu a na výstupu; naopak postupuje správně, pokud se zajímá o osud zboží a způsob jeho převodu v době, která předcházela dodávce pro žalobkyni, a pokud zkoumal i ekonomickou účelnost převodu, v němž nakonec celý řetězec transakcí vyústil. Tyto závěry byly uvedeny Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudku ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 1 Afs 110/2005, který je dostupný na www.nssoud.cz.

Na tomto místě soud předesílá, že se ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že žalobkyně neprokázala, že se předmětné zdanitelné plnění z dokladů č. 027072006, č. 028072006, č. 029072006, č. 030072006, č. 031072006 a č. 032072006 vystavených společností AHU servis, s. r. o., na prodej strojů, strojního zařízení a elektrických zubních kartáčků uskutečnilo tak, jak bylo žalobkyní deklarováno.

S ohledem na předmět řízení, výše předestřenou relevantní právní úpravu obsaženou v daňovém řádu a zákoně o DPH a také judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu soud uvádí, že z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobkyně ve svém řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006 uplatnila nadměrný odpočet ve výši 4.228.919,-Kč ze základu daně v celkové výši 22.257.470,-Kč, přičemž v tomto daňovém přiznání žalobkyně deklarovala pouze přijatá zdanitelná plnění se základní sazbou. Dále z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že při místním šetření ze dne 7. 9. 2006 správce daně zjistil, že vykázaný nadměrný odpočet vznikl nákupem zboží od společnosti AHU servis, s. r. o., na základě dokladů č. 027072006, č. 028072006, č. 029072006, č. 030072006, č. 031072006 a č. 032072006 na výše specifikované zboží. Při tomto místním šetření správce daně rovněž získal fakturu č. 1082006 vydanou dne 28. 8. 2006 na odběratele Markez Al Senaat Almaadania, která se týkala následného prodeje části nakoupeného zboží – strojů a strojních zařízení. Dále správci daně byla předložena smlouva o nájmu nebytových prostor, která byla uzavřena mezi společností TECO TRANS, a. s., jako nájemcem a žalobkyní jako podnájemkyní na skladové prostory o výměře 162 m² ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 341, která vedle data uzavření neobsahuje ani podpis zástupce společnosti TECO TRANS, a. s. Ve vztahu k adrese příslušných skladovacích prostor přitom žalobkyně posléze správci daně uvedla, že správné je č. p. 340 a nikoliv č. p. 341, když ohledně něho správce daně zjistil, že se zde žádné skladové prostory nenacházejí. Zde je třeba uvést, že chybné č. p. 341 bylo uvedeno i na přepravním listu č. 1128620/P2006, který měl správce daně rovněž k dispozici a který měl dokládát místo nakládky předmětného zboží. Správce daně při dotyčném místním šetření získal ještě smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 17. 7. 2006, která byla uzavřena mezi Ing. M. M. jako pronajímatelem a žalobkyní jako nájemkyní na kancelářské prostory pro obchodní činnost

s užitnou plochou 40 m² v Teplicích, Zámecké náměstí č. p. 511/10. Při daném místním šetření správce daně od žalobkyně obdržel i výdajové pokladní doklady, knihu přijatých faktur a seznam dokladů pro přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006.

Dále z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že na základě provedeného místního šetření správce daně zaslal žalobkyni výzvu ze dne 13. 9. 2006 ve smyslu ust. § 43 daňového řádu k odstranění vzniklých pochybností ohledně splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Touto výzvou správce daně požadoval po žalobkyni prokázat zaúčtování daňových dokladů vystavených společností AHU servis, s. r. o., z jejichž titulu žalobkyně vykázala nadměrný odpočet. Vedle toho správce daně požadoval předložit další doklady prokazující nákup zboží od společnosti AHU servis, s. r. o., a také další doklady týkající se úhrady zboží, dále jména a identifikační údaje osob, s nimiž měl být obchod sjednán a jména lidí, kteří se podíleli na transportu dotyčného zboží. V reakci na tuto výzvu žalobkyně správci daně předložila příjemky zboží č. 1-6, výdejku zboží č. 1 a také skladové karty, z nichž ovšem dle názoru soudu nevyplývá, že se jedná o skladovou evidenci právě žalobkyně. K výdejce zboží č. 1 je pak nutno dodat, že jako odběratel zboží je uvedena společnost AHU servis, s. r. o., ačkoliv žalobkyně tvrdila, že odběratel byl lybijský odběratel Markez Al Senaat Almaadania. Správci daně žalobkyně rovněž předložila příslušné mezinárodní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a odběratelem Future Lights Trading Co.LLC a odběratelem Markez Al Senaat Almaadania, dále rámcovou kupní smlouvu ze dne 24. 7. 2006 č. 01/2006 uzavřenou se společností AHU servis, s. r. o., dále knihu přijatých faktur, nabídku zboží ze dne 12. 10. 2006, vytištěné obchodní e-maily, výdajové pokladní doklady, smlouvu o uskladnění zboží ve skladových prostorách společnosti AHU servis, s. r. o., která je nedatována, dále dodatek ke smlouvě o uskladnění zboží ve skladových prostorách společnosti AHU servis, s. r. o., ze dne 4. 9. 2006, objednávku přepravy zboží, doklad za přepravu vystavený společností Čechofracht, a. s., a také smlouvu o skladování ze dne 1. 4. 2006 uzavřenou mezi společností CYRENE, s. r. o., jako pronajímatelem a společností TECO TRANS, a. s., jako nájemcem na skladové prostory o výměře 162 m² ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 340. Dále měl správce daně mj. k dispozici barevnou fotodokumentaci těchto skladovacích prostor s tím, že se jednalo o plechovou uzamykatelnou garáž, která není pevně spojena se zemí o rozměrech cca 8 x 6 m, přičemž zbytek skladovací plochy tvořila volná plocha kolem garáže. Vedle toho měl správce daně k dispozici mj. smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 1. 8. 2001, která byla uzavřena mezi Ing. M. R. z pozice pronajímatele a vlastníka areálu ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 340, a společností CYRENE, s. r. o. jako nájemce na skladovací prostory o výměře 100 m².

Z právě předestřené výčtu dokumentů, které žalobkyně správci daně předložila v rámci vytykácího řízení, kdy tento výčet soud učinil na základě obsahu správního spisu, který mu byl předložen žalovaným, je zřejmé, že žalobkyně nepředložila správcem daně požadované účetní doklady prokazující zaúčtování daňových dokladů, a to zejména v podobě standardně vedeného účetního deníku a standardně vedené hlavní knihy, neboť správci daně předložila toliko fragment z účetní dokumentace zpracované v analytické formě počítačových sestav v podobě výtisku přehledu dokladů – přijatých faktur za období od 1. 7. 2006 do 31. 7. 2006, u nichž vzniká nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V předloženém správním spise přitom soud nedohledal jedinou skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že žalobkyně správci daně skutečně předložila účetní doklady prokazující zaúčtování daňových

dokladů, zejména pak v podobě standardně vedeného účetního deníku a standardně vedené hlavní knihy, a proto námitky žalobkyně v tomto směru vyhodnotil jako neopodstatněné.

V neprospěch faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění hovoří i skutečnost, že v rámci vytýkácího řízení žalobkyně k platbám za dodávku zboží společnosti AHU servis, s. r. o., v reakci na výzvu správce daně ze dne 13. 9. 2006 sdělila, že zboží bude uhrazeno převodním příkazem k datu splatnosti. Při následném ústním jednání konaném dne 12. 12. 2006 pak Z. J., jednatel žalobkyně, správci daně sdělil, že zboží bude uhrazeno převodem z účtu. Správce daně ovšem posléze v rámci součinnosti třetích osob od bankovních domů ČSOB, a. s., a KB, a. s., zjistil, že ani z účtu vedeného u ČSOB, a. s., č.: 210993194, v období od 26. 9. 2006 do 21. 2. 2007, ani z účtu vedeného u KB, a. s., č.: 0000357373270267, k platbám za deklarované zboží nedošlo. Zároveň z odpovědí bank vyplynulo, že nedošlo ani k žádné jiné platbě na zmíněné účty vztahující se k žalobkyní deklarovanému vývozu zboží.

Rovněž tak v neprospěch faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění svědčí i skutečnost, že žalobkyně v rámci vytýkácího řízení správci daně sdělila, že přeprava dotyčného zboží byla zajišťována dodavatelskou společností AHU servis, s. r. o. Správce daně přitom v rámci dožádání zjistil, že M. K., jednatel společnosti AHU servis, s. r. o., u Finančního úřadu Brno I dne 10. 10. 2006 sdělil, že stroje a strojní zařízení byly přepravovány nákladním autem tov. zn. LIAZ bílé barvy do skladu žalobkyně ve Slavkově u Brna s tím, že vykládku prováděli zaměstnanci žalobkyně, třebaže dle zjištění správce daně žalobkyně žádné zaměstnance neměla. Dále M. K. sdělil, že elektrické zubní kartáčky byly přepravovány automobilem tov. zn. FORD Transit bílé barvy do skladu v Brně, ul. Jílkova. V obou případech zboží dovezla společnost NORICOM, s. r. o., která dle M. K. byla současně dodavatelem elektrických zubních kartáčků, tak i strojů a strojního zařízení, pro společnost AHU servis, s. r. o. Vedle toho M. K. uvedl, že při dodání a přebírání zboží v obou případech byl přítomen on a J. N., tehdejší jednatel žalobkyně. Dle zjištění správce daně ovšem společnost NORICOM, s. r. o., dotyčné zboží společnosti AHU servis, s. r. o., nedodávala, neboť L. J., jednatel této společnosti, v rámci dožádání do protokolu ze dne 23. 11. 2006 před Finančním úřadem Brno IV výslovně uvedl, že žádné zboží společnosti AHU servis, s. r. o., nedodal. Tomuto sdělení přitom koresponduje i další zjištění správce daně v rámci dožádání u Finančního úřadu ve Slavkově u Brna ohledně toho, že v období, kdy se měla uskutečnit vykládka zboží ve skladovacích prostorech areálu ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 340, tak vrátnicí tohoto areálu neprojelo za žalobkyní žádné vozidlo.

Pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětného zdanitelného plnění vzbuzuje i skutečnost, že k uskladnění části zboží – stroje a strojní zařízení, mělo dojít ve skladovacích prostorech na základě výše citované smlouvy uzavřené mezi společností TECO TRANS, a. s., a žalobkyní na skladové prostory o výměře 162 m² ve Slavkově u Brna, ul. Slovanská č. p. 341 resp. č. p. 340. Správce daně ovšem zjistil, že toliko 100 m² těchto skladovacích prostor měla v pronájmu společnost CYRENE, s. r. o., a to na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 1. 8. 2001 uzavřené s Ing. M. R., přičemž tato společnost je pronajala ve výměře 162 m² společnosti TECO TRANS, a. s., která je následně pronajala žalobkyni dle smluvního ujednání rovněž o výměře 162 m². K pochybnostem pak nesporně přispívá i skutečnost, že část zboží – stroje a strojní zařízení, které měly mít hodnotu mnoha milionů Kč, měly být na základě výše citované smlouvy uzavřené mezi společností TECO TRANS, a. s., a žalobkyní na skladové prostory o výměře 162 m² uskladněny ve skladovacích prostorech, z nichž uzavřené skladovací prostory umožňující určitou ochranu před případným

poškozením či zcizením apod. a tedy představující hlavní „dominantu“ skladovacích prostor tvořila menší plechová garáž o rozměrech cca 8 x 6 m a zbývající skladové plochy tvořila volná plocha kolem garáže.

Další pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětného zdanitelného plnění umocňuje i skutečnost, že část zboží – elektrické zubní kartáčky dle tvrzení M. K., jednatele společnosti AHU servis, s. r. o., které bylo učiněno dne 10. 10. 2006 před Finančním úřadem Brno I měla být uskladněna ve skladu v Brně, ul. Jílkova, a to do 2. 10. 2006 a poté mělo být umístěno do jiného skladu v Brně, Cejl č. p. 76. Naproti tomu Zbyněk Jaroš, jednatel žalobkyně následně dne 3. 10. 2006 správci daně tvrdil, že toto zboží je uskladněno v Brně, ul. Jílkova, s tím, že č. p. nezná.

Rovněž tak k pochybnostem o faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění přispívá skutečnost, že E. U., z pozice účetní a zároveň zplnomocněné zástupkyně společnosti AHU servis, s. r. o., v rámci dožádání správce daně před Finančním úřadem Brno I dne 10. 10. 2006 vypověděla, že ohledně účetnictví a dokladů společnosti AHU servis, s. r. o., komunikuje s J. N., přičemž na M. K., jednatele společnosti AHU servis, s. r. o., nemá kontakt a ani ho nikdy neviděla. Ve vztahu k J. N. i přitom nelze nezmínit, že ten nikdy nebyl jednatelem společnosti AHU servis, s. r. o., a namísto toho do 26. 9. 2006 byl jednatelem právě žalobkyně a vedle toho byl v době rozhodování správce daně a žalovaného jednatelem společnosti FULL SERVICE & OFFICE HOUSE, s. r. o., (*pozn. soudu – od 4. 11. 2010 v likvidaci*), která je jediným společníkem žalobkyně.

Na základě výše predestřených zjištění z rozsáhlého dokazování, které bylo provedeno v daňovém řízení, soud konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť opatřil řadu důkazů, jimiž prokázal, že o souladu účetnictví žalobkyně se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že činí žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006 nevěrohodným. V daném případě tak právě žalobkyni tížilo důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně skutečnosti, že si oprávněně nárokuje nadměrný odpočet za výše specifikované plnění, avšak ta důkazní břemeno s ohledem na shora predestřenou důkazní situaci zjevně neunesla.

S ohledem na skutečnost, že v daném případě správce daně jednoznačně zpochybnil, že žalobkyně neobdržela zboží, na základě něhož uplatnila nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006, od společnosti AHU servis, s. r. o., když již tato společnost dotyčné zboží neobdržela od společnosti NORICOM, s. r. o., bylo z hlediska posouzení vzniku předmětného nároku ve světle ust. § 72 odst. 1, § 73 odst. 1, odst. 2 zákona o DPH nadbytečné, aby se žalovaný ve svém rozhodnutí blíže zabýval, skutečností, že toto zboží bylo řádně procleno jednotnými celními deklaracemi potvrzenými Celním úřadem Brno, Celním úřadem Praha 2, v Hamburku a Brémách, a řádně vyvezeno do Lybie a Spojených arabských emirátů. Toto ostatně již bylo žalovaným konstatováno, a to naprosto správně, v závěru odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Námitky žalobkyně v tomto směru tak soud vyhodnotil jako nedůvodné.

Rovněž tak jako zjevně neopodstatněnou vyhodnotil soud i námitku žalobkyně ohledně toho, že shledává rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění, neboť v jeho odůvodnění údajně chybí přezkoumatelná úvaha o tom, jak a s přihlédnutím ke kterým skutečnostem a důkazům dospěl správce daně k závěru o předstíraném právním úkonu. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dle názoru

soudu naprosto srozumitelně vyplývá, na základě čeho všeho dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyni nesvědčí nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Ze strany žalovaného přitom nešlo o obecné bezobsažné konstatace, nýbrž o konkrétní skutková zjištění náležitě opřená o relevantní právní úpravu.

V této souvislosti soud považuje za nutné směřem k žalobkyni zdůraznit, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Je sice pravdou, že žalobkyně neodpovídá za obchodní či ekonomickou činnost jiných daňových subjektů, a to především těch, se kterými nebyla v žádném kontaktu. Na druhou stranu je ale třeba připomenout, že podle ust. § 2 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen při svém rozhodování zhodnotit každý důkaz zvlášť a všechny pak ve vzájemné souvislosti a přitom má přihlížet i k tomu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V předmětné věci správce daně skutkový stav zjistil řádně a ve své úplnosti, která jej následně vedla i ke správným závěrům o tom, že žalobkyně byla součástí celého řetězce fiktivních obchodních transakcí, a to tzv. kolotočového podvodu - *carousel fraud* zaměřených na získání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že ačkoliv jednotlivé okolnosti by samy o sobě nemusely zpochybnit uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je třeba hodnotit je ve vzájemném souhrnu včetně jednotlivých vztahů mezi subjekty obchodujícími s předmětným zbožím, což může ve své celistvosti vyvrátit nebo potvrdit reálnost deklarovaného obchodu a tím i oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Tak tomu je i v projednávaném případě, neboť právě souhrn všech okolností transakce, zejména pak předchozího sledu událostí, než zboží následně žalobkyně „zakoupila“ a dále „prodala“ do zahraničí, vyvrací oprávněnost nároku žalobkyně na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

Soud při hodnocení důkazní situace vycházel zejména z díkce ust. § 31 daňového řádu, které pojednává o dokazování v daňovém řízení a v neposlední řadě i ze základních zásad daňového řízení, které jsou upraveny v ust. § 2 téhož zákona. Jak ze správního spisu, tak i z odůvodnění předmětného rozhodnutí žalovaného je jednoznačně patrné, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru, že doklady předkládané žalobkyní i dalšími účastníky řetězovitě provedených transakcí pouze ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového

řádu zastírají skutečný stav stavem formálně právním a navozují dojem legálního uskutečnění deklarovaných obchodních případů. Jelikož žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že jí bylo poskytnuto zdanitelné plnění, které následně použila při podnikání, nebyl jí právem přiznán nadměrný odpočet.

Vzhledem k tomu, že soud považoval shora uvedený skutkový stav za dostatečně zjištěný, nepřikročil v rámci předmětného soudního řízení k provádění dokazování včetně výsledků svědků resp. jednatele žalobkyně, jak zmiňoval právní zástupce žalobkyně ve svém podání ze dne 14. 11. 2010, aniž by ovšem současně činil kvalifikovaný procesní návrh na provedení dokazování, se kterým by byl soud nucen se vypořádat v intencích ust. § 52 odst. 1 s. ř. s., neboť provedení dalšího dokazování by nemohlo zvrátit shora uvedený řetězec úvah a závěrů o tom, že žalobkyně si neoprávněně nárokuje nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006.

Pro úplnost soud ještě uvádí, že v daném řízení bylo ze strany žalobkyně argumentováno judikaturou Evropského soudního dvora, ovšem z této judikatury rovněž vyplývá, že 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 (k tomu srov. rozsudky C-255/02, C-439/04, C-440/04), což je s ohledem na výše uvedené skutkové okolnosti nepochybně i případ žalobkyně.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným z nedostatku důvodů, ani že by bylo zatíženo jinou procesní vadou a taktéž toto rozhodnutí nevyhodnotil jako nezákonné pro chybné posouzení dotyčného případu. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl. Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatnil a navíc mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti ani nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** 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 Ústí nad Labem dne 27. června 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová