



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobce **QUATROMARKET spol. s r.o.**, IČ 45352551, se sídlem Velká Hleďsebe, Plzeňská 8, zastoupeného JUDr. Veronikou Pupalovou, advokátkou se sídlem Cheb, Mánesova 13, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2010, č.j. 10040/10-1300-401781,

t a k t o:

- I. Žaloba se 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

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2010, č.j. 10040/10-1300-401781 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 30.3.2010, č.j. 17873/10/125970401843 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“).

Žalobce žalobu odůvodnil dvěma žalobními body.

V prvním žalobním bodu žalobce uvedl, že podal dne 27.10.2008 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 5.101.918 Kč a ke kterému přiložil kopii dokladu o nákupu zboží od obchodní společnosti DELTA TANGENS s.r.o.. Výzvou ze dne 10.11.2008 vyzval

prvoinstanční orgán žalobce k odstranění pochybností k předmětnému daňovému přiznání. Prvoinstanční orgán pak dospěl k závěru, že žalobce neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, tj. nesplnil podmínky podle ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nedošlo k naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v případě přijatého zdanitelného plnění. Proto prvoinstanční orgán vydal dne 30. 3. 2010 prvoinstanční rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč. Proti prvoinstančnímu rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž předně namítl nezákonnost celého vytýkacího řízení. Podle ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Žalobce namítl, že v daném případě prvoinstanční orgán vydal dne 10.11.2008 výzvu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2008, neboť žalobce vykázal nulová uskutečněná plnění se současným nárokem na odpočet daně. Tato výzva však žalobci nebyla doručena do vlastních rukou. Jak vyplývá z doručky, dne 20.11.2008 převzal předmětnou písemnost Z.Š., když ovšem jmenovaný nebyl oprávněn k přijetí písemnosti ve smyslu ustanovení § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a nebyl ani oprávněn za žalobce jednat ve smyslu ustanovení § 17 odst. 9 věty druhé zákona o správě daní a poplatků, tedy přijmout písemnost do vlastních rukou. Prokázání řádného doručení daňové písemnosti prokazuje správce daně, a to na základě řádně vyplněné dodejky. Argument prvoinstančního orgánu, že jednatel žalobce nezabránil Z.Š. ve vyzvedávání písemností adresovaných daňovému subjektu a chování jednatele žalobce lze vyložit jako konkludentní souhlas sjednáním Z.Š., je zcela absurdní a účelový. Jednatel žalobce Z.R. nikdy nezmocnil Z.Š. k přebírání písemností adresovaných žalobci, což ostatně Z.Š. svědecky potvrdil, a proto je nutno považovat doručení výzvy ze dne 20.11.2008 za právně neúčinné. Žalobce upozorňuje, že správce daně původně odvíjel řádné doručení od listiny „Prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“, kterou dne 20.11.2008 vyplnil a podepsal pouze Z.Š., avšak jak vyplývá z výše uvedeného, neměl k tomu žádný mandát. Až poté se správce daně zaměřil na dokazování v tom směru, že Z.Š. fyzicky přebíral v období od července 2007 do ledna 2009 daňové písemnosti, jednal tudíž jako osoba oprávněná k jejich převzetí a že toto pověření mělo konkludentní povahu. Správce daně tímto způsobem evidentně směřoval k aplikaci právního názoru uvedeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 25/2006, který ovšem podle názoru žalobce na jeho případ nedopadá, neboť Z.Š. nebyl zaměstnancem daňového subjektu ani k němu nebyl v žádném právním vztahu. Žalovaný se k této námitce vyjádřil tak, že ze spisového materiálu vyplývá, že přebírání písemností správcem daně adresované žalobci Z.Š. nebylo situací nijak ojedinělou a k tomu uvádí výčet předmětných písemností, které jmenovaný převzal. Podle žalovaného není ze spisu patrné, že by u těchto písemností žalovaný zpochybnil, že by se dostaly do jeho dispozice. Dále žalovaný uvedl, že po převzetí výzvy ze dne 20. 11. 2008 Z.Š. žalobce prostřednictvím jednatele nebo prostřednictvím účetní společnosti vyvíjel iniciativu a součinnost k odstranění pochybností o údajích v předmětném daňovém přiznání, prezentovaných správcem daně ve výzvě, a v daném směru s ním spolupracoval. S ohledem na praxi přebírání poštovních zásilek lze podle žalovaného shrnout, že Z.Š., ač zřejmě nikoli v postavení zaměstnance, jednal jako osoba

oprávněná k převzetí písemností a že toto pověření mělo konkludentní charakter. Podle žalobce je uvedený závěr zcela spekulativní, nemá oporu v právní úpravě ani soudní judikatuře. Žalobce opakovaně odkazuje na skutečnost, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 25/2006, se týká zaměstnanců právnických osob, přičemž správce daně sám připouští, že se Z.Š. v takovém postavení nenacházel. Za této situace, při absenci jakéhokoli zmocnění (písemného či ústního), neprokázal správce daně řádné doručení i daňové písemnosti, nebylo vytýkácí řízení zahájeno ve lhůtě stanovené zákonem a je tudíž nezákonné. Žalobce dále konstatoval, že rovněž upozornil, že až při jednání konaném dne 8.2.2010 správce daně poprvé vyjádřil konkrétní pochybnosti ohledně podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2008, když do této doby se omezil pouze na zcela obecná a nic neříkající tvrzení, a dále že postup správce daně nebyl v souladu s ustanovením § 43 odst. 1 zákona o správě daní, neboť předmět vytýkácího řízení je vymezen pochybnostmi správce daně a správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k těmto pochybnostem a je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, sdělil daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem, což ovšem v daném případě splněno nebylo. K této námitce se žalovaný vyjádřil tak, že výzvou ze dne 20.11.2008 byl daňový subjekt podle § 43 zákona o správě daní vyzván k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, neboť v předmětném přiznání byla vykázána nulová skutečněná plnění. Z těchto důvodů vyzval správce daně žalobce k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu. Žalobce byl vyzván, aby se k pochybnostem vyjádřil do 15 dnů ode dne doručení výzvy, aby prokázal rozhodné skutečnosti písemně nebo ústně do protokolu u správce daně a aby předložily evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného zdaňovacího období. Tím podle žalovaného vyslovil správce daně konkrétní pochybnost o daném daňovém přiznání. Žalobce konstatoval, že k uvedenému uvádí, že s ohledem na skutečnost, že mu výzva ze dne 20.11.2008 nebyla řádně doručena, nemohl se seznámit s jejím obsahem, a tudíž se o konkrétních pochybnostech správce daně až dne 8.2.2010.

Ve druhém žalobním bodu žalobce uvedl, že dále v odvolání namítl, že se nemůže ztotožnit se závěrem správce daně, že nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu. Mezi žalobcem jako kupujícím a obchodní společností DELTA TANGENS, s.r.o. jako prodávajícím došlo k uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem byl závazek prodávajícího dodat kupujícímu zboží a převést na něj vlastnické právo k tomuto zboží, a závazek kupujícího za toto zboží zaplatit. Nemůže být nejmenších pochybností o tom, že zboží bylo žalobci skutečně dodáno, když sám správce daně uskutečnil dne 8.12.2008 místní šetření v místech uskladnění nakoupeného zboží. Je tedy zřejmé, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, přičemž ve vztahu k žalobci není vůbec významné, jaký byl obsah přepravní smlouvy. K této námitce žalovaný uvedl, že v průběhu celého daňového řízení nebyla správci daně předložena žádná kupní smlouva, pouze na základě odpovědi dožadovaného správce daně měl správce daně k dispozici smlouvu o budoucí kupní smlouvě ze dne 18.8.2008. Žalobce doložil správci daně fakturu č. 0004 ze dne 23.9.2008

vystavenou obchodní společností DELTA TANGENS, s.r.o. za nákup kožešinového a koženého zboží v částce 26.852.200 Kč, daň (19%) 5.101.918 Kč, pokladní doklady o hotovostních platbách a inventurní seznam pořízeného zboží. Žalovaný pak výslovně uvádí, že samotná existence zboží byla správcem daně ověřena. Současně však žalovaný uvádí, že ani samotná existence zboží, ani formálně správný daňový doklad není v daném případě dostatečným důkazem prokazujícím, že přijaté zdanitelné plnění uskutečňované právě plátcem uvedeným na konkrétním daňovém dokladu, a nemůže tedy zakládat nárok na uplatnění odpočtu daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný pak konstatuje, s odkazem na rozsudky Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, že uskutečněním zdanitelného plnění zákon o dani z přidané hodnoty rozumí stav faktický, nikoliv stav formálně vykázaný, tedy že i za předpokladu, že by v rámci vytykácího řízení nebyla pochybnost o pravosti daňového dokladu, samotné předložení řádného daňového dokladu se všemi předepsanými náležitostmi včetně jeho zaúčtování samo o sobě nestačí k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a je nutné respektovat základní zásadu daňového řízení, tedy soulad skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že ani doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými, náležitostmi a řádně zaúčtované, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno, přičemž za dodání zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty nelze považovat transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobce konstatoval, že k výše uvedenému předně uvádí, že kupní smlouva, jejímž předmětem je úplatný převod movitých věcí, nemusí mít písemnou podobu, a jelikož v daném případě byla mezi účastníky uzavřena smlouva ústně, nemohla být z logiky věci správcem daně předložena. Žalobce nezpochybňuje, že v případě nároku na odpočet daně musí být v souladu skutečný stav a stav formálně právní a má za to, že v rámci vytykácího řízení byla tato shoda bez výhrad potvrzena. Jak jinak hodnotit stav, kdy byla správcem daně předložena faktura za dodané zboží a pokladní doklady o úhradě kupní ceny, bylo zjištěno, že zboží bylo dodáno přepravcem J.V. a existence byla správcem daně zjištěna při místním šetření. Za tohoto skutkového stavu nelze dospět k jinému závěru, než že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Žalobce dále uvedl, že dále namítal, že mu není zcela jasné, jak by měl prokazovat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Jak vyplývá z obchodního rejstříku, předmětem podnikání žalobce je mimo jiné koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, přičemž není povinností žalobce prodat zboží ve stejném zdaňovacím období, ve kterém jej koupil. Na to reagoval žalovaný tak, že podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátcem nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Ekonomickou činností je soustavná činnost výrobců a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů. Za ekonomickou činnost je také považováno využití hmotného majetku podle zvláštních předpisů. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobce vykazoval uskutečněná zdanitelná plnění pouze za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008, za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 nebyla vykázána zdanitelná plnění a daňová přiznání za období 3. a 4. čtvrtletí nebyla podána. Uplatněním nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od obchodní společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. deklaroval žalobce splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, tj. také podmínky § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty - použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle žalobce k tomu, aby byla DPH odpočitatelná, musí mít plnění

uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněním na výstupu zakládajícími nárok na dopočet. Žalobce k tomu namítl, že tento výklad žalovaného je podle žalobce v rozporu se základními zásadami právního státu. Tržní ekonomika je založena na svobodném rozhodování ekonomických subjektů, zda do konkrétního smluvního vztahu vstoupí či nikoliv, a rovněž ve které době tak učiní. Nelze v žádném případě přistoupit na argumentaci žalovaného, která by výkladem ad absurdum vedla k závěru, že pokud podnikatel v obchodě ve stejném zdaňovacím období nekoupí a neprodá totéž zboží, nemá nárok na odpočet daně. Žalobce koupil zboží od obchodní společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. s cílem jej se ziskem prodat, ale k obchodní transakci jednoduše nedošlo v důsledku poklesu poptávky po tomto zboží. O skutečnosti, že zboží bylo zakoupeno za účelem jeho dalšího prodeje, čímž žalobce obnovil svou obchodní činnost, byl správce daně písemně informován. Pochybnosti správce daně, že nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu a nebylo prokázáno použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, považuje žalobce za nedůvodné s ohledem na důkazy provedené v daňovém řízení. Žalobce dále uvedl, že žalovaný tvrdí, že v odvolacím řízení postupoval v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní, tj. hodnotil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně v daném případě nabyt důvodné pochybnosti o tom, zda přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladu, kterým žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, bylo uskutečněno obchodní společností DELTA TANGENS, s.r.o., která byla na tomto dokladu uvedena jako dodavatel plnění, když bylo zjištěno, že deklarovaný obchodní případ v hodnotě 31.954.118 Kč se uskutečnil, aniž byla uzavřena kupní smlouva, dále úhrady za dodané zboží proběhly ve vztahu k hrazené částce ne zcela standardním způsobem - v hotovosti celkem v 92 splátkách. Další pochybnosti správce daně se týkaly přepravy zboží, když daňový subjekt nedoložil a nevysvětlil způsob, jak bylo předmětné zboží dopraveno z místa vykládky na místo jeho uskladnění. Žalobce konstatoval, že trvá na tom, že kupní smlouva mezi ním a obchodní společností DELTA TANGENS, s.r.o. byla uzavřena, o čemž svědčí skutečnost, že zboží bylo žalobci dodáno, přešlo na něj vlastnické právo k tomuto zboží a žalobce za dodané zboží zaplatil kupní cenu. Vyjádření jednatelky obchodní společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. o způsobu úhrady kupní ceny je v souladu s příjmovými doklady, a tudíž v tomto směru nemohou vzniknout žádné důvodné pochybnosti. Pokud jde o způsob přepravy, bylo jednoznačně prokázáno, že dopravu zboží zajišťoval dopravce J.V., a to ze Schnelldorfu v SRN do Velké Hleď sebe. Požadavek správce daně na prokázání způsobu, jakým bylo zboží dopraveno z místa vykládky na místo uskladnění, pak jde nad rámec povinnosti žalobce, neboť nejde o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že odkazuje na část odůvodnění (str. 10 - 13 napadeného rozhodnutí, ve kterém se již námitkou ohledně doručení výzvy podrobně zabýval. Žalovaný k tomuto dále uvádí, že zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 25/2006 - 67 se netýká zaměstnanců právnických osob, ale problematiky doručování právnickým osobám. Dále je nutné uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl konkrétní důkazy o aktivitě vyvíjené žalobcem - ať už prostřednictvím pana R., či pracovnící účetní firmy paní D. svědčící o doručení předmětné výzvy.

Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že ve věci námitky, podle níž žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně, že v průběhu vytýkacího řízení nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu, tj. společností DELTA TANGENS s.r.o., odkazuje žalovaný na své stanovisko uvedené v napadeném rozhodnutí. K žalobní námitce, že kupní smlouva, jejímž předmětem je úplatný převod movitých věcí, nemusí mít písemnou podobu, žalovaný uvádí následující. Žalovaným ani správcem daně nebyla v průběhu daňového řízení zpochybňována možnost uzavřít kupní smlouvu pouze ústně, neboť příslušná ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v §§ 409 - 470 neukládají kupujícímu a prodávajícímu povinnost uzavírat kupní smlouvu v písemné formě. Protože však žalobce uplatnil za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která deklaroval jako zboží pořízené od dodavatele DELTA TANGENS s.r.o., byl na základě uzavřené kupní smlouvy správcem daně vyzván k prokázání uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty a k doložení důkazů o uskutečnění přijatého zdanitelného plnění od dodavatele DELTA TANGENS s.r.o. Jednalo se o výzvu č.j. 13145/09/125930402035, která byla žalobci doručena dne 26.3.2009 uplynutím úložní lhůty, na kterou nereagoval. Opakovaně byl žalobce vyzván k prokázání uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty a k doložení důkazů o uskutečnění přijatého zdanitelného plnění od dodavatele DELTA TANGENS s.r.o. výzvou č.j. 22124/09/125930402035 doručenou dne 17.4.2009 uplynutím úložní lhůty, na níž rovněž nebylo reagováno. Skutečnost, že daná kupní smlouva nebyla podle tvrzení žalobce uzavřena písemně, má však za následek absenci jednoho z možných důkazních prostředků a stav důkazní nouze pro prokázání tvrzení žalobce, že předmětné přijaté zdanitelné plnění bylo pořízeno od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. K námitce, že v rámci vytýkacího řízení byla bez výhrad potvrzena shoda mezi stavem formálně právním a skutečným, když žalobce v průběhu daňového řízení doložil fakturu, pokladní doklady deklarující úhradu kupní ceny, uvedl jméno přepravce a správce daně ověřil existenci zboží, žalovaný uvádí následující. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tj. 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 ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzení, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže (§31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně přitom 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 tyto činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. 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. Žalobce tudíž nemá pravdu, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného

plnění. Správce daně v daném případě nabyl důvodné pochybnosti o tom, zda přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladu, kterým žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, skutečně fyzicky provedla osoba, která byla na tomto dokladu uvedena jako dodavatel plnění, tj. společnost DELTA TANGENS s.r.o., když bylo zjištěno, že existují nesrovnalosti ohledně objednání a uskutečnění přepravy zboží nakoupeného od společnosti DELTA TANGENS s.r.o. fakturou č. 0004 a nesrovnalosti ohledně plateb za dodané zboží. Zodpovědi dožádaného správce daně Finančního úřadu v Plzni (písemnost č.j. 37123/09 doručená správci daně dne 23.7.2009) vyplynulo, že přepravu zboží objednával žalobce, ačkoli jeho jednatel pan R. uvedl, že přepravu zajišťoval dodavatel zboží (protokol o místním šetření č.j. 55234/08/125930402035 ze dne 8.12.2008), žalobce rovněž nedoložil žádné důkazní prostředky ohledně prokázání uskutečnění přepravy zboží do míst jeho vykládky ve Velké Hleďsebi a v Sekerských Chalupách. Žalobce doložil pokladní doklady o hotovostních platbách záloh na zboží v částkách 350.000 Kč ze dne 18.8.2008 - 22.8.2008, 25.8.2008 - 29.8.2008, 1.9.2008 - 5.9.2008, 8.9.2008 - 12.9.2008, 15.9.2008 - 19.9.2008, 22.9.2008 - 30.9.2008, 1.10.2008 - 4.10.2008, 6.10.2008 - 10.10.2008, 13.10.2008 - 17.10.2008, 20.10.2008 - 24.10.2008, 27.10.2008 - 1.11.2008, 3.11.2008 - 7.11.2008, 10.11. - 14.11.2008, 17.11. - 22.11.2008, 24.11.2008 - 28.11.2008, 1.12.2008 - 6.12.2008, 8.12.2008 - 12.12.2008 a v částce 104.118 Kč ze dne 15.12.2008, přičemž všechny pokladní doklady byly za žalobce podepsány panem R. a za společnost DELTA TANGENS s.r.o. paní L., aniž by bylo zřejmé, kde a jakým způsobem docházelo v daném časovém horizontu, v průběhu měsíců říjen - prosinec 2008, téměř k dennímu předávání pokladními doklady deklarované finanční hotovosti a jakým způsobem byly získávány hotovostní finanční prostředky, které byly dle předložené účetní evidence v průběhu měsíců říjen - prosinec 2008 vkládány do pokladny (88 vkladů po 350.000 Kč a 104.118 Kč) a následně ihned z pokladny vybírány za účelem úhrady výše uvedené faktury. S těmito pochybnostmi byl žalobce seznámen výzvou č.j. 40065/09/125930402035 odeslanou dne 18.8.2009, přičemž touto výzvou byl žalobce dále vyzván k prokázání dalších skutečností ohledně obchodního vztahu s dodavatelem zboží společností DELTA TANGENS s.r.o. - s kým žalobce ze strany dodavatel jednal, jak byl navázán kontakt s dodavatelem, jakým způsobem byla uzavřena objednávka zboží od dodavatele, s kým a jakým způsobem byly dojednány dodací a finanční podmínky dodání zboží, kde, kdo a od koho zboží přebíral, kdo konkrétně objednal přepravu zboží od dodavatele (z Plzně) k odběrateli (do Velké Hleďsebe), jakým způsobem byla objednávka učiněna, ve kterých dnech byla přeprava zboží uskutečněna - kolik nákladů, jízd, kdo komu přepravu zboží hradil a jakým způsobem proběhla finanční úhrada. Dále byl žalobce vyzván k předložení existujících dokladů k přepravě zboží (objednávka, přepravní doklady, faktura aj.). Za účelem odstranění pochybností správce daně týkajících se finančních úhrad předmětné faktury přijaté č. FP80001 od společnosti DELTA TANGENS s.r.o. byl žalobce vyzván k prokázání následujících skutečností - kde a mezi kým docházelo k předávání finančních hotovostí určených k úhradě faktury od společnosti DELTA TANGENS s.r.o. a z jakých zdrojů byly získány peněžní prostředky použité na úhradu předmětné faktury. Dále byl žalobce vyzván k prokázání použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti (naplnění podmínek uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Správce daně tudíž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když prokázal, že o souladu účetnictví žalobce se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vyjádřením důvodných pochybností o předloženém daňovém dokladu tak přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce a

bylo na něm, aby prokázal, že i přes vzniklé pochyby správce daně bylo přijaté zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak bylo předloženým daňovým dokladem deklarováno, tj. že toto přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno společností DELTA TANGENS s.r.o. Zvýše uvedeného vyplývá, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno společností DELTA TANGENS s.r.o., která je jako dodavatel tohoto plnění uvedena na faktuře č. 0004 (faktura přijatá č. FP80001), kterou žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, a proto žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil svoji povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tj. neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 5.101.918 Kč deklarovaného fakturou č. 0004. Zvýše uvedeného hodnocení žalovaného je zřejmé, že žalovaný v odvolacím řízení přezkoumal oprávněnost nároku na odpočet daně opětovně, přičemž při tomto hodnocení postupoval v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. hodnotil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přihlédl přitom ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Po zhodnocení všech důkazních prostředků a skutečností, které vyšly najevo, přitom dospěl žalovaný k totožnému závěru, tj. že žalobce neunesl své důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení stanovené v § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky prokazující, že přijaté zdanitelné plnění - dodání zboží deklarovaného fakturou č. 0004 uskutečnila právě ta osoba - plátce daně, jež je jako dodavatel tohoto plnění uvedena na dokladu, kterým uplatněný nárok na odpočet daně deklaroval, tj. že toto přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno společností DELTA TANGENS s.r.o. Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví. S ohledem na uvedené žalovaný k námitkám žalobce sděluje, že jestliže nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, kterým žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, vystavil plátce, jež je na tomto dokladu uveden jako ten, kdo zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil žalobce jednu z podmínek stanovených v ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný dále uvedl, že nelze souhlasit s takovou interpretací jeho stanoviska, podle níž by byl obchodník, který uplatní nárok na odpočet daně z pořízeného zboží, povinen totéž zboží ve stejném zdaňovacím období také prodat. Žalovaný ani správce daně tento závěr nikdy v průběhu daňového řízení neučinil. Jedná se pouze o interpretaci samotného žalobce, kterou on sám označil za výklad ad absurdum. K dané námitce je nutno opětovně uvést, že jak již konstatoval správce daně ve zprávě o výsledku vytýkácího řízení, není povinností daňového subjektu prodat zboží ve stejném zdaňovacím období, kdy jej nakoupil, ale měl by vykonávat činnost, která by vedla k následnému prodeji tohoto zboží. Žalobce neprokázal, že by vykonával soustavnou činnost směřující k následnému prodeji předmětného zboží, tj. ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona oddaní z přidané hodnoty, neboť v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008, 1.- 3. čtvrtletí 2009 nevykázal žádná uskutečněná plnění a za zdaňovací období 4. čtvrtletí nebylo daňové přiznání podáno ani na výzvu správce daně. Žalovaný konstatoval, že trvá na svém stanovisku uvedeném v napadeném rozhodnutí, že k tomu, aby byla daň z přidané hodnoty odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná, na výstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Neboť jak vyplývá z rozsudku Evropského soudního dvora C-98/98 Midland Bank, ustanovení Šesté

směrnice (Šestá směrnice Rady ze dne 17.5.1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS) upravující vznik a rozsah nároku na odpočet daně musí být vykládány tak, že v principu je nezbytná existence přímé a okamžité vazby konkrétního plnění na vstup na konkrétní plnění na výstupu před tím, než je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst daň z přidané hodnoty a k vymezení rozsahu takového oprávnění, neboť podle základního principu, na kterém je daň z přidané hodnoty založen založen, se daň z přidané hodnoty uplatňuje u každého plnění v procesu výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímo vázané v různých nákladových položkách. Z uvedeného pak vyplývá, že výdaje tak musí být součástí nákladů na plnění na výstupu, pro jejichž uskutečnění osoba povinná k dani pořízené zboží použila. Z důvodu, že nákladové položky musí obecně vzniknout před tím, než osoba povinná k dani zdanitelné plnění, k němuž se vztahují, uskuteční, je třeba zkoumat existenci i přímé a okamžité vazby mezi plněními přijatými a plněními na výstupu, které jsou zdanitelné. Jak je z výše uvedeného zřejmé, žalovaný své stanovisko k námitce žalobce, že není nutné prokazovat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, když předmětem podnikání žalobce je mj. i koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, neopíral o nutnost realizace nakoupeného zboží ve stejném zdaňovacím období, v němž bylo pořízeno, ale o skutečnost, že daňový subjekt žádnými důkazními prostředky neprokázal, že předmětné přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tj. neprokázal základní podmínku, nutnou pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť pouhý fakt, že jedním z předmětů činnosti žalobce zapsaným v obchodním rejstříku je nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje, nemůže prokazovat skutečnost, že konkrétní přijaté zdanitelné plnění bude použito pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný považuje za nutné dále uvést, že ekonomickou činností se dle § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí soustavná činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Podle názoru žalovaného nelze za důkaz prokazující použití přijatého zdanitelného plnění pro svá zdanitelná plnění považovat písemnost „Sdělení k podávanému DAP k DPH za 3. Q 2008“ doručenou správci daně dne 27.10.2008 spolu s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, v níž je uvedeno, že zboží bylo zakoupeno za účelem jeho dalšího prodeje, čímž byla obnovena činnost společnosti, která se zabývá především oblastí obchodování textilem, neboť se jedná pouze o informaci jejíž pravdivost není podložena dalšími důkazními prostředky. Na výzvu správce daně, aby žalobce z důvodu, že v rámci ověřování uskutečnění daného zdanitelného plnění byly zjištěny rozpory ohledně objednání a uskutečnění přepravy zboží (blíže specifikované správcem daně v této výzvě), a z důvodu, že v průběhu vytýkacího řízení žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky ohledně prokázání uskutečnění přepravy zboží do místa jeho vykládky, prokázal použití předmětného přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti (výzva č.j. 40065/09/125930402035), žalobce uvedl, že mu není zřejmé, proč je na něm požadováno, aby prokázal použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce požádal o prodloužení lhůty ke splnění povinnosti ve smyslu výzvy č.j. 40065/09/125930402035. Na výzvu k zaplacení správního poplatku č.j.

41535/09/125930402035 žalobce nereagoval, a proto správce daně daňové řízením ve věci prodloužení lhůty ke splnění povinnosti ve smyslu výzvy správce daně č.j. 40065/09/125930402035 zastavil (rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 44201/09/125930402035). Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal žalobce odvolání, na základě něhož správce daně rozhodnutí o zastavení řízení zrušil. Správci daně nebyly ze strany žalobce doručeny žádné důkazní prostředky či sdělení požadované výzvou č.j. 40065/09/125930402035. K další námitce, podle níž považuje žalobce pochybnosti mu sdělené dle jeho tvrzení až dne 8.2.2010 za nedůvodné s ohledem na důkazy provedené v daňovém řízení, žalovaný uvádí následující. Po podání daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 nabyl správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. přiznání, a to z důvodu, že daňový subjekt zároveň vykázal nulová uskutečněná plnění se současným vysokým nárokem na odpočet daně. Výzvou č.j. 52152/08/125970/3186, která byla dle názoru žalovaného žalobci doručena (viz odůvodnění námitky ohledně doručení předmětné výzvy), bylo zahájeno daňové řízení k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtletí 2008 a výše uvedené pochybnosti byly žalobci tedy sděleny na začátku daňového řízení. Jak je dále ze spisového materiálu zřejmé, byly po zahájení vytykácího řízení prováděny úkony a důkazní prostředky za účelem odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. předmětného přiznání. V rámci vytykácího řízení byl žalobce seznamován s výsledky vytykácího řízení, které bylo průběžně doplňováno (ústní jednání dne 8. února 2010 a ústní jednání dne 29.3.2010). Dne 30.3.2010 bylo vytykácí řízení ukončeno vydáním prvoinstančního rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení byly na návrh žalobce provedeny další důkazní prostředky (výslechy svědků pana J.V., pana J.K., pana J.V. ml.), u nichž byl přítomen zástupce daňového subjektu. Při ústním jednání dne 4.10.2010 byl zástupce žalobce seznámen s výsledky mezinárodní výměny informací k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008. Odvolací řízení bylo ukončeno vydáním napadeného rozhodnutí. Z důvodu, že pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2008 správce daně vyjádřil na počátku daňového řízení, nelze považovat námitku žalobce, že uvedené pochybnosti jsou s ohledem na důkazy provedené v daňovém řízení nedůvodné, za oprávněnou, neboť předložené důkazní prostředky a provedené důkazy byly jak správcem daně tak i žalovaným vyhodnoceny vždy před ukončením daňového řízení. Další námitka žalobce směřuje proti požadavku správce daně na prokázání způsobu, jakým bylo zboží dopraveno z místa vykládky (Velká Hleďsebe) na místo uskladnění, neboť jde dle názoru žalobce o požadavek nad rámec jeho povinností z důvodu, že se nejedná o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání. Podle již výše citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Nelze tedy souhlasit s názorem žalobce, že se jedná o požadavek nad rámec povinností žalobce z důvodu, že nejde o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání. Oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání určitých skutečností není omezen pouze na údaje, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání. Z důvodu, že správce daně v průběhu daňového řízení nabyl pochybnosti ohledně zajištění a způsobu přepravy zboží pořízeného od společnosti

DELTA TANGENS s.r.o. na místo jeho uskladnění, nelze považovat námitku žalobce, že požadavek správce daně na prokázání způsobu dopravy zboží na místo uskladnění jde nad rámec povinnosti žalobce, za důvodnou.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že primárně zdůrazňuje, že považuje celé daňové řízení od počátku za nezákonné, když výzva ze dne 10.11.2008 nebyla daňovému subjektu řádným způsobem oznámena. Podle ustanovení § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popř. dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odst. 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30ti dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Podle ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona je řízení zahájeno dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně učinil. Z výše uvedeného lze dovodit jednoznačný výklad v tom smyslu, že výzva k odstranění pochybností musí být bezpodmínečně doručena daňovému subjektu, přičemž s ohledem na 30ti denní prekluzivní lhůtu musí být přesně určen den, kdy k tomu došlo. Žalovaný ve svém vyjádření tvrdí, že předmětnou výzvu doručil, avšak přesný okamžik, tj. den, kdy k tomu mělo dojít, vysloveně neuvádí. Odkazuje pouze na aktivity vyvíjené žalobcem prostřednictvím jednatele či pracovnící účetní firmy paní D. Takový výklad nemůže obstát. Důkazní břemeno ohledně doručování písemností v daňovém řízení leží na správci daně a zákon o správě daní a poplatků explicitně stanovuje, že dokladem o doručení písemnosti je řádně vyplněná doručenka. Jak vyplývá ze spisového materiálu, písemnost převzala osoba, která nebyla oprávněna takový úkon za daňový subjekt učinit, a tudíž je doručení předmětné písemnosti neúčinné. Jestliže žalovaný nepostavil najisto, zda a kdy, byla daňovému subjektu předmětná písemnost doručena, pak nelze dospět k jinému závěru, než že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně doručování. Přesto, že, jak je uvedeno výše, považuje žalobce vytýkáci řízení od počátku za nezákonné, účastnil se prostřednictvím svého právního zástupce úkonů, které prováděl prvoinstanční orgán. Důvodem byla ochrana zájmů žalobce, když s ohledem na nestandardní postup prvoinstančního orgánu vznikly pochybnosti o zákonném postupu. Toto podezření se pak potvrdilo, když některým svědkům byly kladeny kopiízní otázky, na což právní zástupce žalobce v protokolech upozorňoval, neboť pokládání takových otázek je nezákonné. Mimo to, vytýkáci řízení trvalo nepřiměřeně dlouhou dobu, což má dopad na hospodářskou situaci žalobce. Lze stěžít požadovat od žalobce, aby vyvíjel činnost za situace, kdy za dodané zboží zaplatil vysokou částku s tím, že důvodně předpokládal, že mu bude vrácen nadměrný odpočet, což se ovšem nestalo.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud neshledal důvodným první žalobní bod.

K obdobné odvolací námitce žalobce žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní prokazuje správce daně doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Podle § 17 odst. 9 zákona o správě daní se písemnosti určené právníckým osobám doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme. Stejně se postupuje, ustanovil-li si příjemce u pošty osobu k přijímání docházejících zásilek. Ze spisového materiálu je zřejmé, že na doručence poštovní zásilky s výzvou č.j. 52152/08/125970/3186 je podpisem potvrzeno převzetí předmětné písemnosti dne 20.11.2008 panem Š. s dodatkem „OPR. OSOBA“ a otiskem razítka odvolatele. Podle sdělení České pošty ze dne 31.3.2009 převzal předmětnou písemnost pro odvolatele na poště ve Velké Hleďsebi pan Š. na základě „Prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek“, ve kterém mimo jiné prohlásil, že je oprávněn jednat jménem adresáta. Jak vyplynulo ze spisového materiálu, nebylo převzetí písemnosti správce daně adresované společnosti QUATROMARKET spol. s r.o. situací nijak ojedinělou a výjimečnou, zejména s přihlédnutím k fatu, že na adrese sídla odvolatele zřejmě neexistovalo pracoviště označené jako podatelna (úřední záznam o místním šetření č.j. 26202/09/125930403409 ze dne 23.4.2009) a dle sdělení České pošty poštovní zásilky adresované odvolateli byly převážně oznamovány z důvodu nezastižení adresáta a poté ukládány na poště. Pro tento závěr svědčí dále okolnost, vyplývající z dokumentace správce daně, že pan Š. převzal pro odvolatele v době od 18.7.2007 (tehdejší sídlo QUATROMARKET spol. s r.o. bylo na adrese Na Hrázi čp. 2415, Cheb), jakož i v následující době, kdy bylo sídlo odvolatele na adrese X, kromě výzvy č.j. 52152/08/125970/3186 další níže uvedené písemnosti správce daně doručované na doručenkou: výzvu ze dne 18.7.2007, č.j. 59451/07/123930/2329, platební výměr ze dne 11.9.2007, č.j. 69326/07/123911/1852, a platební výměr ze dne 7.12.2007, č.j. 86525/07/123911/2357, přičemž všechny tři písemnosti byly doručovány na adresu do Chebu, výzvu ze dne 11.1.2008, č.j. 627/08/123911/2357, výzvu ze dne 29.5.2008, č.j. 30401/08/125970/3099, výzvu ze dne 16.6.2008, č.j. 32611/08/125970/3186, osvědčení ze dne 24.6.2008, č.j. 33629/08/125970/3099, sdělení ze dne 18.8.2008, č.j. 41467/08/125970/3186, rozhodnutí ze dne 12.9.2008, č.j. 43666/08/125970/3186, platební výměr ze dne 28.1.2009, č.j. 2972/09/125970401843, platební výměr ze dne 28.1.2009, č.j. 2971/09/125970401843, přičemž zbylých osm písemností bylo doručováno do Velké Hleďsebe. Ze spisu není patrné, že by u výše uvedených písemností odvolatel zpochybnil, že tyto písemnosti se dostaly do jeho dispozice. Dále odvolací orgán dodává, že po převzetí výzvy dne 20.11.2008 panem S. daňový subjekt prostřednictvím jednatele pana R. nebo prostřednictvím účetní společnosti vyvíjel iniciativu a součinnost k odstranění pochybností o údajích v předmětném daňovém přiznání, prezentovaných správcem daně ve výzvě, a v daném směru s ním spolupracoval, jak je zřejmé z úředních záznamů, resp. protokolu o místním šetření správce daně z období od druhé poloviny listopadu 2008 do ledna 2009 (úřední záznam o místním šetření č.j. 52803/08/125930/2035 ze dne 13.11.2008, úředního záznam č.j. 53826/08/125930/2035 ze dne 25.11.2008, úřední záznam č.j. 54957/08/125930402035 ze dne 4.12.2008, protokol o místním šetření č.j. 55234/08/125930402035 ze dne 8.12.2008, úředního záznam č.j. 55437/08/125930402035 ze dne 9.12.2008, úřední záznam č.j. 444/09/125930402035 ze dne 7.1.2009, úřední záznam č.j. 983/09/125930402035 ze dne 12.1.2009), z čehož je možno usuzovat, že se jednalo o reakci odvolatele právě na výzvu správce daně č.j. 52152/08/125970/3186. Z ustanovení § 17 zákona o správě daní je zřejmé,

že na rozdíl od procesních předpisů preferujících při doručování písemností v soudním řízení úpravu, kam se doručuje právníkům osobám, zákon o správě daní zvolil odlišný přístup a stanovil, komu se doručuje. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 8 Afs 25/2006 - 67 ze dne 14. března 2007, z celkové úpravy doručování podle zákona o správě daní nelze vyvodit závěr, že by bylo nutné písemné pověření zaměstnance právnické osoby k přebírání písemností. Pověření zaměstnanců k přijímání písemností může tedy mít i konkludentní povahu. Dle odvolacího orgánu s ohledem na praxi přebírání poštovních zásilek s písemnostmi správce daně u odvolatele lze shrnout, že i pan Š., ač zřejmě nikoli v postavení zaměstnance, jednal jako osoba oprávněná k převzetí písemnosti (převzetí bylo potvrzeno podpisem jmenovaného a otiskem razítka odvolatele) a že toto pověření vzhledem k ustálené praxi mělo konkludentní charakter. Vzhledem k výše uvedenému dospělo finanční ředitelství k závěru, že námitka ohledně právně neúčinného doručení výzvy č.j. 52152/08/125970/3186 není důvodná“.

Předně je nezbytné konstatovat, že žalobce v žalobě nezpochybňuje žádné ze skutkových zjištění, o které žalovaný opřel svůj závěr o doručení předmětné výzvy žalobci. Žalobce nezpochybňuje skutečnost, že pan Š. za žalobce převzal od 18.7.2007 do 28.1.2009 krom předmětné výzvy celkem 11 písemností ani, že ze strany žalobce bylo na předmětnou výzvu reagováno způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeném. Žalobcem je zpochybňováno toliko právní hodnocení zjištěného skutkového stavu, když dospívá k závěru, že na jeho podkladě není možné považovat předmětnou výzvu za doručenou dnem 20.11.2008.

Podle § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se písemnosti určené právníkům osobám doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme. Stejně se postupuje, ustanovil-li si příjemce u pošty osobu k přijímání docházejících zásilek.

V rozsudku ze dne 17.7.2009, č.j. 8 Afs 47/2009 - 13 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uvedl, že „v posuzované věci žalobce zpochybnil doručení písemnosti konstatováním, že v době doručování neměl žádné zaměstnance. Tato skutečnost pak podle žalobce měla být správci daně známá vzhledem k probíhajícím daňovým kontrolám. Ze spisu nevyplývá, že by žalobce předložil k prokázání svého tvrzení nějaký důkazní prostředek. Nejvyšší správní soud se otázkou doručování právníkům osobám zabýval např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2007 č.j. 8 Afs 25/2006 - 67, v němž uvedl, že „[d]le § 17 odst. 9 daňového řádu se písemnosti určené právníkům osobám doručují v první řadě pracovníkům oprávněným za tyto příjemce písemnosti přijímat. Z celkové úpravy doručování podle daňového řádu nelze vyvodit závěr, že by bylo nutné písemné pověření zaměstnance právnické osoby k přebírání písemností, což je úpravou do určité míry rozpornou od úpravy v tehdy účinné vyhlášce č. 28/2001 Sb., o základních službách držitele poštovní licence. Pověření zaměstnanců k přijímání písemností může tedy mít i konkludentní povahu. S ohledem na praxi přijímání písemností u stěžovatele zjištěné správcem daně lze shrnout, že paní E. P. byla osobou oprávněnou za stěžovatele písemnosti přijímat a že toto její pověření mělo konkludentní charakter“. V rozsudku ze dne 2. 7. 2008, č.j. 3 As 29/2008 - 60, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou doručování právníkům

osobám ve smyslu § 21 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a zdůraznil, že „[n]eshledal pochybení ani v postupu žalovaného, ani v postupu držitele poštovní licence. Žalovaný písemnost zaslal na adresu „TJ Sokol Dolní Beřkovice, Nádražní 263, 277 01 Dolní Beřkovice“, a na této adrese ji převzal pracovník, který ji kromě svého příjmení a podpisu opatřil i otiskem razítka stěžovatele jako právnické osoby. Za této situace držitel poštovní licence nepochybil, jestliže tuto osobu považoval za toho, kdo je oprávněn za stěžovatele přijímat písemnosti, a dále již nezkoumal, zda má pracovník příslušné pověření či zda je např. statutárním orgánem právnické osoby. Je věcí právnické osoby zajistit, aby převzetí písemnosti doručované do vlastních rukou nemohla v místě jejího sídla učinit jiná osoba, než která je k tomu oprávněna podle ust. § 21 správního řádu“. Tento rozsudek byl přezkoumán i v řízení o ústavní stížnosti a Ústavní soud neshledal, že by došlo k porušení ústavně zaručených základních práv a svobod stěžovatele (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2009, sp. zn. III. ÚS 2378/08, <http://nalus.usoud.cz>). Správce daně provedl místní šetření u České pošty, s. p. Na základě zjištění, která tam učinil, a na základě doručenek obsahujících obdobné náležitosti, jako sporná doručka ze dne 5. 8. 1999 (přičemž na některé z nich žalobce reagoval např. výzva k podání daňového přiznání ze dne 19. 6. 2000, čj. 84511/00/388911/2512, doručka ze dne 21. 6. 2000, podání žalobce ze dne 12. 7. 2000), správce daně uzavřel, že písemnosti pro žalobce přebírala ve sporné době paní P. Tyto skutečnosti svědčí závěru, že paní P. byla žalobcem, byť jen konkludentně, zmocněna k přebírání písemností. Žalobce tento závěr ani provedené důkazy nevyvrátil“.

Soud je přesvědčen o tom, že ze závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že písemnost je doručena již v případě, kdy ji převezme osoba, která je byť i jen konkludentně daňovým subjektem, který je právnickou osobou, zmocněna k přebírání písemností. V citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo konkludentní zmocnění k přebírání písemností dovozeno na základě skutečnosti, že konkrétní osoba přebírala více zásilek a na některé z nich bylo daňovým subjektem následně reagováno. Skutečnost, zda tato osoba byla či nebyla zaměstnancem právnické osoby již zjišťována nebyla.

Soud se nedomnívá, že je v dané věci podstatné, zda pan Š. byl či nebyl zaměstnancem žalobce. Zákon o správně daní a poplatků předně nepracuje s pojmem „zaměstnanec“, nýbrž s volnějším pojmem „pracovník“, za kterého je možné považovat každého, kdo pro právnickou osobu v konkrétním případě vykonává nějakou práci, např. vyzvedává písemnosti na poště. Především však nelze přehlížet ustanovení druhé věty ustanovení § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je možné písemnost, která je určena do vlastních rukou právnické osoby, doručit komukoli, kdo je oprávněn za příjemce jednat, tj. i písemnosti přebírat. Právě sem lze zařadit konkludentní zmocnění k přebírání písemností.

Námítka žalobce o tom, že pana Š. nezmocnil k přebírání písemností, což měl pan Š. potvrdit při své svědecké výpovědi, nelze shledat důvodnou, neboť námitka je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Pan Š. za žalobce přebíral písemnosti po dobu cca. 1,5 roku zcela pravidelně, prokázáno bylo převzetí hned 11 písemností, při převzetí písemností používal razítko žalobce, na předmětnou výzvu bylo ze strany žalobce následně reagováno. Za této situace, zcela srovnatelné s případem souzeným Nejvyšším správním soudem, nelze dospět k jinému závěru než, že pan Š. byl nejméně v konkludentní podobě zmocněn k přebírání písemností za žalobce. Žalobce nečinil po celou dobu přebírání písemností nic,

aby panu Š. v přebírání písemností zabránil, nikdy nezpochybňoval doručení písemností jím převzatých, nechal jej užívat své razítko a na předmětnou výzvu způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeném reagoval.

Předmětná výzva tedy byla žalobci doručena dne 20.11.2008, tj. včas. Není tudíž důvodnou ani námitka žalobce o tom, že „*mu výzva ze dne 20.11.2008 nebyla řádně doručena, nemohl se seznámit s jejím obsahem, a tudíž se o konkrétních pochybnostech správce daně až dne 8.2.2010*“.

Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.

Podle § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně krom jiného dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Žalovaný opřel odůvodnění napadeného rozhodnutí o dva závěry. Zaprvé, že žalobce neprokázal, že „*zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu*“. Zadruhé, že neprokázal ani „*použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti*“. Obojí přitom musí být prokázáno, aby bylo možné v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárokovat nárok na odpočet daně.

Žalovaný oba dva závěry z pohledu odvolacích námitek žalobce konkrétním a podrobným způsobem v napadeném rozhodnutí odůvodnil.

Ve vztahu k prvnímu závěru uvedl, že „*k námitce odvolatele, že mezi daňovým subjektem jako kupujícím a obchodní společností DELTA TANGENS s.r.o. jako prodávajícím došlo k uzavření kupní smlouvy, tj. že nemůže být tedy pochybností o tom, že zboží bylo daňovému subjektu dodáno, když existence zboží byla ověřena dne 8.12.2008 při místním šetření v místech jeho uskladnění, obsah přepravní smlouvy je ve vztahu k daňovému subjektu bezvýznamný. Nelze tedy souhlasit se závěrem správce daně, že v průběhu vytýkacího řízení nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu, tj. společností DELTA TANGENS s.r.o., odvolací orgán uvádí. V průběhu celého daňového řízení nebyla správci daně daňovým subjektem předložena žádná kupní smlouva. Na základě odpovědi požádaného správce daně (Finanční úřad v Plzni) má správce daně pouze fotokopii Smlouvy o budoucí smlouvě kupní ze dne 18.8.2008, uzavřené mezi budoucím prodávajícím společností DELTA TANGENS s.r.o. a budoucím kupujícím společností QUATROMARKET spol. s r.o.. Daňový subjekt doložil pouze fakturu č. 0004 ze dne 23.9.2008 vystavenou společností DELTA TANGENS s.r.o. za nákup kožešinového a koženého zboží v částce základ daně 26.852.200,- Kč, daň (19%) 5.101.918,- Kč a pokladní doklady o hotovostních platbách záloh na zboží v částkách 350.000,- Kč ze dne 18.8.2008 - 22.8.2008, 25.8.2008 - 29.8.2008, 1.9.2008 - 5.9.2008, 8.9.2008 - 12.9.2008, 15.9.2008 - 19.9.2008, 22.9.2008 - 30.9.2008, 1.10.2008 - 4.10.2008, 6.10.2008 - 10.10.2008, 13.10.2008 - 17.10.2008, 20.10.2008 - 24.10.2008, 27.10.2008 - 1.11.2008, 3.11.2008 - 7.11.2008, 10.11. - 14.11.2008, 17.11. - 22.11.2008, 24.11.2008 - 28.11.2008, 1.12.2008 - 6.12.2008, 8.12.2008 - 12.12.2008 a v*

částce 104.118,- Kč ze dne 15.12.2008. Všechny pokladní doklady jsou za společnost QUATROMARKET spol. s r.o. podepsány panem R. a za společnost DELTA TANGENS s.r.o. paní L., ačkoli z výpovědi svědkyně paní L. (protokol o výsledku svědka č.j. 43500/09/125930402035) vyplynulo, že peníze předával paní Lopatové pan R. pouze v některých případech. Daňový subjekt rovněž žádnými důkazními prostředky nedoložil skutečnost tvrzenou svědkyní paní L., že společnost QUATROMARKET spol. s r.o. uskutečňovala cesty do Plzně za účelem předání úhrad hotovosti. Ohledně způsobu přepravy pořízeného zboží uvedl pan R., že dopravu zajišťoval dodavatel (protokol o místním šetření č.j. 55234/08/125930402035 ze dne 8.12.2008), přičemž paní L. jako jednatelka společnosti DELTA TANGENS s.r.o. při svědecké výpovědi (protokol č.j. 435001091125930402035) uvedla, že zboží bylo přepraveno kamiony ze skladu v Německu do skladu ve Velké Hleďsebi, přepravu zajišťovala společnost QUATROMARKET spol. s r.o. u dopravce, který byl znám společnosti QUATROMARKET spol. s r.o., zboží nakládali 3 lidé ze společnosti QUATROMARKET spol. s r.o. a svědkyně byla pouze u nakládky prvního kamionu, tj. kontrolu dodaného zboží konečnému odběrateli v místě vykládky ve Velké Hleďsebi již nedělala. Dle předložených dokladů za přepravu zboží - faktura č. 57192008B (přepravce J.V.) byla uskutečněna přeprava na trase Schnelldorf - Plzeň a dle záznamů o provozu vozidla nákladní dopravy číslo 0640545 ze dne 15.9.2008, 0640549 ze dne 23.9.2008, 0640554 ze dne 30.9.2008 přeprava na trase přeprava na trase Schnelldorf – Mariánské Lázně. Z výpovědi řidiče pana K. vyplynulo, že vykládka zboží proběhla ve Velké Hleďsebi na parkovišti za pumpou (protokol č.j. 39864/10/125930402035). Daňový subjekt ani na opakované výzvy správce daně (výzvy č.j. 22124/09/125930402035 ze dne 1.4.2009, č.j. 40065/09/125930402035 ze dne 18.8.2009, č.j. 37061/10/125930402035 ze dne 9.9.2010) nedoložil, kde a od koho zboží přebíral, kdo objednal přepravu zboží do míst jeho uskladnění ve kterých dnech a jakým způsobem byla přeprava do míst uskladnění uskutečněna a kdo a jakým způsobem přepravu hradil, a neodstranil tedy vše uvedené pochybnosti ohledně přepravy. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení správcí daně za účelem prokázání oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele DELTA TANGENS s.r.o. doložil daňový doklad č. 004, doklady o hotovostních úhradách v celkové částce 31.954.118 Kč a inventurní seznam pořízeného zboží. Existence zboží byla správcem daně v průběhu vytykácího řízení ověřena. Avšak ani samotní existence zboží, ani formálně správný daňový doklad není v daném případě dostatečný důkazem prokazujícím, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě plátcem uvedeným na konkrétním daňovém dokladu, a nemůže tedy zakládat nárok na uplatnění odpočtu daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty“. Odkazem na citovanou judikaturu soudů žalovaný doplnil, že „za dodání zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty nelze považovat transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají, a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 téhož zákona“.

Ve vztahu ke druhému závěru uvedl, že „k další námitce odvolatele, jak by měl daňový subjekt prokazovat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, když předmětem jeho podnikání je mimo jiné koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a není povinností daňového subjektu prodat zboží ve stejnéir zdaňovacím období, ve kterém jej koupil, odvolací orgán uvádí následující. Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátcce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své

ekonomické činnosti. Ekonomická činnost je definována v § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů. Za ekonomickou činnost i považováno využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud majetek využíván soustavně. Ze spisového materiálu je zřejmé, že daňový subjekt vykazoval uskutečněná zdanitelná plnění pouze v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008, a to ve výši 16.798 Kč. Za zdaňovací období 1 a 2. čtvrtletí 2009 nebyla v podaných daňová vykazována uskutečněná zdanitelná plnění a daňová přiznání za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2009 nebyla daňovým subjektem podána ani na výzvu správce daně. Výzvou č.j. 40065/09/12530402035 byl daňový subjekt vyzván k prokázání použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v prodlouženém termínu daňový subjekt na uvedenou výzvu nereagoval. Ve svém vyjádření ke zjištění správce daně z vytykácího řízení k přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2008 pouze uvedl, že použití předmětného přijatého plnění vyplývá z jeho předmětu činnosti uvedeného v obchodním rejstříku a že není povinen zboží prodat ve stejném zdaňovacím období, kdy jej nakoupil. K tomu, aby byla DPH odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Skutečnost, že v obchodním rejstříku má daňový subjekt jako předmět činnosti uvedeno mj. koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, nemůže prokazovat použití přijatého plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu. Uplatněním nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti DELTA TANGENS s.r.o. v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 daňový subjekt deklaroval splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, tj. také podmínky § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty - použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní 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. Z výše uvedených důvodů nepovažuje odvolací orgán námitku odvolatele týkající se nutnosti jprokazovat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti za důvodnou“.

V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „k námitkám uvedeným daňovým subjektem v odvolání ze dne 27.4.2010, doplněném podáním doručeným správcem daně dne 17.8. a 18.6.2010 uvádí, že pouhá formální existence dokladu - faktury vystavené společností DELTA TANGENS, s.r.o. a fyzická existence zboží, nejsou dostačujícími důkazy o tom, že předmětné zdanitelné plnění na tomto dokladu uvedené bylo uskutečněno osobou uvedenou na tomto dokladu jako dodavatel plnění. Finanční ředitelství v Plzni dále uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tj. 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 již citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní 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. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzení, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže (§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní), že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně přitom nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním

případu 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 tyto činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. 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. Nelze tedy souhlasit s daňovým subjektem, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadný doklad o přijetí zdanitelného plnění. Správce daně v daném případě nabyt důvodné pochybnosti o tom, zda přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladu, kterým daňový subjekt deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, bylo uskutečněno společností DELTA TANGENS s.r.o., která byla na tomto dokladu uvedena jako dodavatel plnění, když bylo zjištěno, že deklarovaný obchodní případ v hodnotě 31.954.118,- Kč se uskutečnil, aniž by byla uzavřena kupní smlouva, dále úhrady za dodané zboží proběhly ve vztahu k hrazené částce ne zcela standardním způsobem - v hotovosti celkem v 92 splátkách uskutečněných v období od 18.8.2008 do 15.12.2008, přičemž výdajové pokladní doklady potvrzené příjemcem paní Lopatovou jsou vždy za odběratele podepsány panem R., přičemž dle jednatelky dodavatele jí peníze předával vždy někdo jiný, a to buď v Plzni, nebo na cestě do Mariánských Lázní nebo v Mariánských Lázních, což daňový subjekt nijak nedoložil. Další pochybnosti správce daně se týkaly přepravy zboží. Jednatel daňového subjektu uvedl, že přepravu zajišťoval dodavatel. Paní L., jednatelka společnosti DELTA TANGENS, s.r.o., uvedla, že přepravu zajišťoval odběratel, a dále, že zboží bylo přepraveno ze skladu v Německu do skladu ve Velké Hleďsebi, ale dle faktury za přepravu se přeprava uskutečnil a ze Schnelltdorfu do Plzně, dle příslušných záznamů o provozu vozidla nákladní dopravy se přeprava uskutečnila ze Schnelltdorfu do Mariánských Lázní a dle výpovědi řidiče ze Schnelltdorfu do Velké Hleďsebi. Daňový subjekt ani na opakované výzvy správce daně nedoložil a nevysvětlil způsob, jak bylo předmětné zboží dopraveno z místa vykládky (parkoviště ve Velké Hleďsebi) na místa jeho uskladnění. Z uvedeného je zřejmé, že z vyjádření jednatele daňového subjektu a z výpovědí svědků vyplynuly rozpory o způsobu přepravy a úhradách předmětného zboží, které požadoval správce daně vysvětlit od daňového subjektu - výzvy č.j. 22124/09/125930402035 ze dne 1.4.2009, č.j. 40065/09/125930402035 ze dne 18.8. 2009 a č.j. 37061/10/125930402035 ze dne 9.9. 2010. Dále byl daňový subjekt těmito výzvami vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně deklarovaného fakturou č. 0004 vystavenou společností DELTA TANGENS s.r.o. Správce daně tudíž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, když prokázal, že o souladu účetnictví daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vyjádřením důvodných pochybností o předloženém daňovém dokladu tak přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a bylo na něm, aby prokázal, že i přes vzniklé pochyby správce daně bylo přijaté zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak bylo předloženým daňovým dokladem deklarováno, tj. že toto přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno společností DELTA TANGENS s.r.o. Daňový subjekt však na uvedené výzvy nereagoval, k pochybnostem správce daně se nevyjádřil, tudíž nesplnil svoji povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, což vedlo k závěru odvolacího orgánu, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 5.101.918,- Kč deklarovaného fakturou č. 0004. Jak již bylo uvedeno výše, Finanční ředitelství v Plzni v rámci hodnocení

důkazů přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, tedy i k průběhu deklarovaného obchodu, který měl proběhnout mezi dodavatelem DELTA TANGENS s.r.o. a odběratelem QUATROMARKET spol. s r.o. Společnost DELTA TANGENS s.r.o. zboží pořídila v Německu prostřednictvím profesionálního prodejce zboží firem v konkurzu. Celková hodnota takto nakoupeného zboží byla 79.000 EUR. Zástupce německého dodavatele uvedl, že ihned poté, co telefonicky dohodl prodej zboží, ozval se mu další zájemce, společnost DELTA TANGENS s.r.o., která nabízené zboží koupila (viz. informace uvedená v odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací). Vzápětí bylo toto zboží dodáno společnosti QUATROMARKET spol. s r.o. za cenu 31.954.118,- Kč. Společnost DELTA TANGENS s.r.o. daň z deklarovaného uskutečněného plnění přiznala, ale neuhradila. Tyto skutečnosti nelze přičíst k tíži daňového subjektu a nejsou ani důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně, nicméně správce daně hodnotí při rozhodování všechny důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. To znamená, že ve smyslu tohoto ustanovení je nutné přihlídnout ke zjištěným okolnostem, které se váží k celé obchodní transakci. V průběhu celého daňového řízení se daňovému subjektu nepodařilo dostát povinnosti vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní, když neodstranil pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách o průběhu celé obchodní transakce, o zajištění a způsobu přepravy a pochybnosti o způsobu úhrady částky cca 32 mil. Kč. Jak již bylo výše uvedeno, podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a nárok na odpočet daně plátce prokazuje daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Odvolací orgán dospěl k závěru, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, když v průběhu celého daňového řízení neprokázal, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu a neprokázal ani použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti“.

Jak vyplývá ze žaloby, žalobce konkrétním způsobem konkrétní závěry žalovaného nezpochybňoval. Vždy toliko konstatoval obsah svých odvolacích námitek, uvedl, jak se s nimi vypořádal žalovaný a poté stručně vznesl žalobní námitky obdobné námitkám odvolacím.

Otázkou důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se zabýval Nejvyšší správní soud například v bodech 42 až 44 rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103, uvedl, že „rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen

uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71)“. Soud se se závěry nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal, na základě jakých pochybností nebylo možné dospět k závěru, že žalobce prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pochybnosti se týkaly úhrady kupní ceny, způsobu přepravy, toho, zda se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce.

Tvrdí-li žalobce, aniž by se snažil tyto pochybnosti žalovaného jakkoli vyvrátit, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo prokázáno, když správci daně „byla předložena faktura za dodané zboží a pokladní doklady o úhradě kupní ceny, bylo zjištěno, že zboží bylo dodáno přepravcem J.V. a existence byla správcem daně zjištěna při místním šetření“, je nezbytné uvést, že jeho tvrzení není důvodné. Existencí objektivních pochybností nastíněných v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztratily účetní doklady svoji důkazní sílu. Žalobce tak již nebyl schopen uskutečnění zdanitelného plnění prokázat předmětnou fakturou ani pokladními doklady o úhradě kupní ceny.

Žalobce byl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, povinen vyvrátit žalovaným nastíněné pochybnosti a v daňovém řízení předložit takové důkazy, na základě kterých bude možné jednoznačně dovodit, že mu bylo ze strany společnosti DELTA TANGENS s.r.o. dodáno předmětné zboží za sjednanou cenu a že se tak stalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Na tomto místě je vhodné upozornit na závěr, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 2.12.2009, č.j. 1 Afs 109/2006-160, a č.j. 1 Afs 43/2006-150. V obou rozsudcích Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „konečně lze souhlasit s žalobkyní, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy. Je možné si jistě představit, že by poskytnutí zdanitelného plnění bylo prokázáno i důkazy nepřímými; avšak z důkazů předložených v daňovém řízení lze vyvodit maximálně závěr, že dodání předmětné dokumentace ze strany společnosti ... nelze zcela vyloučit. Nicméně pokud žalobkyně chce uplatnit nárok na daňový odpočet, nestačí pouze prokázat, že existenci

zdanitelného plnění nelze vyloučit, ale je nutné prokázat to, že ke zdanitelnému plnění opravdu došlo“.

Důkazem, na základě kterého by bylo možné jednoznačně dovodit, že žalobci bylo ze strany společnosti DELTA TANGENS s.r.o. dodáno předmětné zboží za sjednanou cenu a že se tak stalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, nemůže být výpověď „*přepravce J.V.*“. I v případě, že by soud pominul rozpor výpovědi svědka s fakturou vztahující se k přepravě, záznamy o provozu vozidla, otázku, jak se zboží dostalo z Velké Hleďsebi do míst jeho finálního skladování, bylo by z výpovědi svědka možné dovodit toliko, že zboží bylo kýmsi kamsi dopraveno, nikoli, že zboží bylo dodáno právě deklarovanou společností DELTA TANGENS s.r.o., že cena byla této společnosti žalobcem skutečně urazena, a že se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce.

Totéž není chopna prokázat ani prostá existence zboží, o němž bylo žalobcem tvrzeno, že bylo předmětem tvrzeného zdanitelného plnění. Ze skutečnosti, že předmětné zboží existuje nelze dovodit, že bylo žalobci dodáno právě od deklarované společnosti DELTA TANGENS s.r.o., že žalobce za toto zboží této společnosti zaplatil sjednanou částku a že se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce.

Aniž by byly vyvráceny pochybnosti týkající se úhrady kupní ceny, tj. zda vůbec vše proběhlo tak, jak bylo deklarováno na pokladních dokladech, nemůže být za důkaz prokazující shora uvedené považováno ani „*vyjádření jednatelky obchodní společnosti DELTA TANGENS, s.r.o.*“. Věrohodnost její výpovědi je zpochybňována právě žalobcem konkrétním způsobem nezpochybňovanými vytčenými pochybnostmi o tom, že „*úhrady za dodané zboží proběhly ve vztahu k hrazené částce ne zcela standardním způsobem - v hotovosti celkem v 92 splátkách uskutečněných v období od 18.8.2008 do 15.12.2008, přičemž výdajové pokladní doklady potvrzené příjemcem paní L. jsou vždy za odběratele podepsány panem R., přičemž dle jednatelky dodavatele jí peníze předával vždy někdo jiný, a to buď v Plzni, nebo na cestě do Mariánských Lázní nebo v Mariánských Lázních, což daňový subjekt nijak nedoložil*“. Za této situace nelze tvrdit, že výpověď paní L. je takovým důkazem, který by jednoznačně prokazoval, že platby byly vůbec skutečně provedeny a současně způsobem žalobcem tvrzeným.

Skutečnost, zda kupní smlouva byla uzavřena písemně nebo ústně není způsobilá na věci cokoli změnit. Žalovaný neopřel odůvodnění napadeného rozhodnutí o to, že pokud nebyla smlouva uzavřena písemně, nemá žalobce nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Tím však, že smlouva nebyla uzavřena písemně, bylo na žalobci, aby její existenci prokázal jinak. I v tomto jej tedy tížilo důkazní břemeno.

Pokud jde o prokázání skutečnosti, že se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, platí zde totéž, co již bylo uvedeno shora, že žalobce byl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat, že tomu tak bylo, a vyvrátit tím konkrétním způsobem vytčené pochybnosti. Žalobce však na svoji důkazní povinnost zcela rezignoval a žádné konkrétní důkazy neoznačil ani nepředložil. Tvrdit za této situace, že žalobce své důkazní břemeno unesl, když zde není žádný důkaz, který by tvrzení žalobce prokazoval, objektivně nelze. Namítá-li žalobce

v žalobě, že uvedené dokládá jeho písemné vyjádření, že „zboží bylo zakoupeno za účelem dalšího prodeje, čímž žalobce obnovil svou obchodní činnost“, je nezbytné uvést, že se nejedá o žádný důkaz, nýbrž o vlastní vyjádření daňového subjektu. Jde tudíž opět o tvrzení, nikoli o důkaz.

Konečně pokud jde o tvrzení žalobce, že „požadavek správce daně na prokázání způsobu, jakým bylo zboží dopraveno z místa vykládky na místo uskladnění, pak jde nad rámec povinnosti žalobce, neboť nejde o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání“, ani toto nelze shledat důvodným. V bodě 38 již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103, Nejvyšší správní soud uvedl, že „se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)“. Soud se se závěrem Nejvyššího správního soudu, ostatně i závěrem Ústavního soudu v něm uvedeném zcela ztotožňuje.

Pokud žalobce tvrdil, že se jednalo při místním šetření zjištěném zboží skutečně o zboží dodané společností DELTA TANGENS, s.r.o., bylo samozřejmě jeho povinností prokázat, jak se zboží na své konečné místo dostalo. Žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo na předmětné faktuře deklarováno. Žalobce tvrdil, že toto zboží mu bylo dodáno společností DELTA TANGENS, s.r.o., byl tudíž povinen prokázat, jakým způsobem se zboží do této společnosti dostalo až na místo, kde se při místním šetření nacházelo.

Podle věty třetí ustanovení § 71 odst. 2 s.ř.s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Lhůta pro podání žaloby je upravena v ustanovení § 72 odst. 1 s.ř.s., podle kterého lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 23.12.2010, a proto lhůta pro podání žaloby uplynula dne 23.2.2011. Vzhledem k tomu, že žalobce teprve v replice k vyjádření žalovaného dne 16.5.2011 uplatnil nové žalobní body, a to, že „některým svědkům byly kladeny kapciózní otázky, na což právní zástupce žalobce v protokolech upozorňoval, neboť pokládání takových otázek je nezákonné“, že „vytýkácí řízení trvalo nepřiměřeně dlouhou dobu, což má dopad na hospodářskou situaci žalobce“ a že „lze zteží požadovat od žalobce, aby vyvíjel činnost za situace, kdy za dodané zboží zaplatil vysokou částku s tím, že důvodně předpokládal, že mu bude vrácen nadměrný odpočet, což se ovšem nestalo“, jedná se o žalobní body uplatněné po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z pohledu těchto opožděně podaných žalobních bodů proto soud nemohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

Soud neprovedl žalobcem navržený důkaz spisem prvoinstančního orgánu, neboť provedení tohoto důkazu nebylo potřebné k posouzení důvodnosti žaloby. Soud neprovedl ani žalovaným navržené důkazy záznamen o nahlédnutí do trestního spisu, usneseními o zahájení trestního stíhání osob Z.R. a V.L., protokolem o výsledku obviněné V.L. a postoupením materiálů získaných z trestního spisu, neboť provedení těchto důkazů také nebylo potřebné k posouzení důvodnosti žaloby.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 31. května 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová