



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **LUSKO export import s.r.o.**, IČ: 27073513 se sídlem Radlická 2485/103, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27.10.2008, č.j. 16257/08-1300-105378

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27.10.2008 č.j. 16257/08-1300-105378, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2005 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 13.03.2008 pod č.j. 112277/08/005513/5337, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 1. 610.112,- Kč.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že žalobce si uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktury č. FV025004 vystavené dne 24.02.2005 společností IKO a.s., a to za dodávku zubních kartáček v základu daně 8.474.275,56,- Kč a DPH 1.610.112,44- Kč, přičemž shodné zboží bylo ve stejný den tj. 24.02.2005 fakturou č. 502 odprodáno společnosti TCHEGUI S.a.r.l., Konakry, Guinea, za částku 8.936.360,- Kč s proclením a vyvezením do Guiney. Žalovaný dále vyšel ze zjištění, že správce daně výzvou ze dne 06.03.2007 požadoval po žalobci prokázání přijetí zdanitelného

plnění od společnosti IKO a.s. v uvedeném rozsahu, na kterou žalobce nijak nereagoval. Následně správce daně na základě dožádání místně příslušnému správci daně společnosti IKO a.s. zjistil, že společnost IKO a.s. měla předmětné zboží nakoupit dne 24.2.2005 fakturou č. 05/06-28 od nekontaktní společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. za částku 8.385.582,- Kč a DPH 1.593.260,58,- Kč. Dožádaný správce daně uvedené obchody v řetězci několika společností posoudil jako dohodnuté jednání smluvených osob za účelem neoprávněného uplatnění odpočtu DPH u vývozce, kterým je žalobce. U dožádaného správce daně společnost IKO a.s. neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Welcome a.t.s., s.r.o. jinými důkazními prostředky, než daňovými doklady, smlouvami a doklady o platbě v hotovosti. Nebyl také prokázán způsob nabytí zboží ani jeho přeprava na místo převzetí a nakládky. Z tohoto důvodu nebyl společnosti IKO a.s. uznán nárok na odpočet u faktury od společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. Následně vyšel žalovaný ze zjištění, že správce daně provedl také několikrát kontrolu na adrese žalobce a zjistil, že v sídle nikdo není a kancelář je uzavřena. Jednatel společnosti dne 19.6.2007 telefonicky správci daně sdělil, že je nemocný a bude do 14 dnů reagovat na výzvu. Protože na výzvu následně nereagoval, správce daně provedl vyhodnocení důkazních prostředků a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárok na uplatnění odpočtu DPH u předmětného dokladu od společnosti IKO a.s., neboť nebylo prokázáno, že by přijal deklarovaná zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném na dokladu. Uvedené bylo předmětem daňové kontroly zahájené dne 9.1.2007, která měla být projednávána se žalobcem dne 19.2.2008, avšak žalobce se na předvolání doručenému dne 24.1.2008 na jednání nedostavil a nijak nereagoval.

Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí poukázal na odvolací námitky žalobě a na to, jak správce daně na tyto námitky reagoval. Uvedl, že žalobce v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru požadoval provést výslech svědků, a to pana K.- předsedu představenstva společnosti IKO a.s., a dále účastníky nakládky zboží, jimiž byl M. K., B. V., F. H. a L. N.. Žalobce také předložil čestná prohlášení těchto účastníků nakládky ze dne 03.04.2007. K vývozu zboží žalobce navrhl provést výslech svědků ze společnosti CES s.r.o., HANSEATIC či MERSK. Správce daně žalobci vyhověl a provedl svědecké výpovědi pánů K., H. a N.. Svědecká výpověď p. V. se neuskutečnila z důvodu jeho úmrtí, p. K. správci daně sdělil, že pracuje ve Španělsku a svědeckou výpověď již poskytl svému správci daně Finančnímu úřadu pro Prahu 2, a to dne 10.5.2005. Zároveň uvedl, že není schopen se účastnit výslechu.

Žalovaný vyšel ze všech provedených důkazů a ztotožnil se se závěry správce daně, že žalobce nesplnil podmínky pro uznání odpočtu DPH na vstupu dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný neosvědčil jako nezpochybnitelný důkaz o přijetí zdanitelného plnění předmětnou fakturu ze dne 24.2.2005, dodací list a rovněž tak kupní smlouvu uzavřenou mezi společnostmi IKO a.s. a žalobcem ze dne 26.6.2004, neboť na prodej shodného zboží žalobce uzavřel již kupní smlouvu se společností TCHEGUI S.a.r.l. již 15.4.2004, tedy dříve, než měla společnost IKO a.s. uzavřít kupní smlouvu se společností Welcome tj. 24.6.2004. Přihlédl i k výsledku dožádání ohledně společnosti IKO a.s., podle kterého nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění této společnosti od společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. Tím vznikly odůvodněné pochybnosti o průběhu a povaze obchodního případu. Žalovaný zhodnotil písemné vyjádření p. T. K. jako pouhé tvrzení o předmětném obchodu, přičemž ani jeho výpověď ze dne 10.5.2005 u jeho správce daně neprokázala uskutečnění předmětného obchodu. Podle žalovaného pak výdajové a příjmové pokladní doklady pouze dokumentují toky peněžních prostředků, neprokazují přijetí zdanitelného plnění. K prohlášení pánů N., H., V. a K. ze dne 3.4.2007 žalovaný uvedl, že je nepovažuje za důkazní prostředek, neboť neověřují skutečnosti rozhodné pro daňovou povinnost a nevztahují se k předmětnému zdaňovacímu období, ale k překládce jiného zboží v období březen až květen 2005. Výpovědi byly neurčité a prokazují pouze to, že se někdy před 3 lety překládalo zboží z nákladního

automobilu do kontejneru a bylo v bednách a svědci ani nevěděli, kdo ho přivezl. Doklady o přepravě zboží do Guiney nejsou důkazy, které by prokazovaly přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti IKO a.s. v tvrzeném rozsahu. Do hodnocení pak žalovaný zahrnul i to, že žalobce na výzvy správce daně nijak nereagoval.

Žalovaný se dále vypořádával s jednotlivými body odvolání.

Žalobce v odvolání namítal, že závěry správce vycházely z nekontaktnosti jeho dodavatele a žalobce se nemohl vyjádřit k výsledku daňové kontroly. K tomu, že nebyl na adrese své společnosti zastižen, žalobce uvedl, že společnost nikoho nezaměstnává, sám byl v té době hospitalizován a jeho nepřítomnosti bylo zneužito. Uvedl, že všechny požadované doklady ke kontrole předložil a protože jednatel společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. začátkem roku 2007 zemřel, je znemožněno prokázání obchodu mezi osobami, se kterými ani žalobce nebyl v přímém kontaktu.

K uvedeným námitkám žalovaný vyšel již z uvedených zjištění správce daně a ze všech časových souvislostí s tím, že žalobce správce daně nekontaktoval, k výzvám se nevyjádřil a neplnil své povinnosti vyplývající z ustanovení § 16 odst. 2 písm. e), f) zákona o správě daní a poplatků a nevyužil svého práva dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) cit. zákona vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě. Správce daně tak mimo předložené důkazní prostředky, které byly hodnoceny z hlediska daňové povinnosti, oprávněně posoudil chování žalobce jako vyhýbání se projednání zprávy o kontrole, která mu byla prokazatelně doručena dne 3.3.2008 a teprve poté dne 7.3.2008 správce daně obdržel vyjádření žalobce o tom, že je v pracovní neschopnosti, což doložil potvrzením, z něhož vyplynulo pouze to, že jednatel žalobce byl dne 22.2.2007 uznán práce neschopným a nebylo zřejmé, jak dlouho tato neschopnost trvala. Žalovaný zdůraznil, že nekontaktnost společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. přispěla k pochybnostem správce daně a dále i to, že finanční rozdíly vzniklé mezi částkou, kterou měl uhradit guinejský obchodník a částkou, kterou měl poté hradit žalobce společnosti IKO a.s. za zboží, hradil žalobce ze svých osobních prostředků, a to v částkách za leden a únor 2005. Dále, že kupní smlouvy, jenž měly být uzavřeny s velkým předstihem vzbuzují pochybnosti, neboť žalobce uzavřel kupní smlouvu s odběratelem TCHEGUI S.a.r.l. dne 15.4.2004, přičemž znal druhy zboží i cenu jednotlivého zboží a znal i prodávané počty kusů. Je otázkou, jak toto mohl dne 15.4.2004 znát, když společnost IKO a.s. uzavřela smlouvu s odvolatelem až 26.6.2004 a smlouva mezi společnostmi IKO a.s. a Welcome a.t.s., s.r.o. byla uzavřena dne 24.6.2004 a rovněž Welcome a.t.s., s.r.o. musela nejdříve zboží pořídit. Přitom žalobce při daňovém řízení do protokolu z 21.2.2006 uvedl, že výrobce zboží neznal. Společnost IKO a.s. ho měla nakoupit od pana S. a žalobce nevěděl, kde tento dodavatel zboží koupil. Žalovaný z toho dovodil, že žalobce věděl o všech předprodejích i osobách na nich zúčastněných a neběžný obchodní vztah dokumentuje i tvrzení žalobce, že vysoké rozdíly mezi vyšší cenou za nákup a nízkou cenou za prodej guinejskému obchodníkovi hradil ze svého osobního účtu. Pokud žalobce prokazoval plnění doklady celních orgánů, expediční a dopravní firmy, pak tyto doklady prokazují pouze následný prodej předmětného zboží žalobcem firmě TCHEGUI S.a.r.l. a jsou pouze důkazem o vývozu zboží do Guiney. Další důkazy o fyzické existenci zboží představují doklady, jimiž jsou objednávky přepravy, přepravní doklady, potvrzení o dodání kontejneru. Fyzická existence zboží však sama o sobě neprokazuje, že toto zboží žalobce přijal od společnosti IKO a.s., mohl jej např. získat přímo od společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. Žalobce nikterak neprokázal přijetí zboží od společnosti IKO a.s. a v odvolacím řízení pouze předložil prohlášení pracovníků, kteří se účastnili překládky zboží, nikoliv však v lednu 2005. Výpovědi těchto svědků k prokázání přijetí plnění nijak nepřispěli. Dokonce sám žalobce nemá v otázce nakládání a přepravy zboží jasno. Např. v protokolu ze dne 25.5.2005 uvedl, že

nakládka zboží probíhala v Hodoníně, ale na otázku dne 21.2.2006, kde měla společnosti IKO a.s. zboží uskladněno, uvedl, že toto zboží nakoupila od pana S. a kde on zboží nakoupil nebo uskladňoval, nevěděl. Žalovaný tak dospěl k závěru shodně, jako správce daně, že daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH. Závěrem žalovaný konstatoval, že pro odmítnutí přiznání nároku na odpočet svědčí i judikatura Evropského soudního dvora, např. ve spojených věcech C-354/03 Optigen a další nebo C-439/04 Axel Kittel a další, v nichž Evropský soudní dvůr vyslovil, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je třeba odmítnout takové osobě přiznat nárok na odpočet.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutí směřuje podaná žaloba. Žalobce namítal, že závěry finančních orgánů jsou v rozporu s právními předpisy. Tvrdil, že splnil svoji povinnost ve smyslu ustanovení zákona č. 337/14992 Sb. a všemi účetními a dalšími obchodními doklady, a to nejenom ze strany žalobce, ale i ze strany dodavatele i odběratele žalobce prokázal skutečnosti sloužící ke stanovení výše daně. Správce daně také dle žalobce konstatoval, že všechny tyto doklady jsou právně bezvadné a nezpochybnil existenci předmětného zboží a jeho vývoz do zahraničí. Přes tato konstatování, však zpochybnil dodání předmětného zboží společnosti IKO a.s., a to s ohledem na nejasnosti týkající se dodavatelů společnosti IKO a.s. Žalobce považuje za absurdní, aby byl jako daňový subjekt odkázán na uznání či neuznání podaného daňového přiznání správcem daně. Podle žalobce nelze připustit, že by mělo postačovat pouze vyslovení pochybnosti o správnosti daňového přiznání a konstatování správce daně, že důkazy předložené daňovým subjektem nevyvrátily pochybnost správce daně. Podle žalobce ovšem takto zákon formulován není a nemůže být tak vykládán. Daňový subjekt je nesporně povinen doložit skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti všemi nezbytnými doklady, které je povinen vést a nemůže být jeho omluvou, pokud by takovéto doklady neměl k dispozici. Pak by tyto doklady musel nahradit jinými důkazními prostředky. Pokud však tuto účetní a daňovou evidenci řádně vede a v rámci daňového řízení správci daně doloží, pak nemůže být v případě přetrvávajících pochybností správce daně ukládána důkazní povinnost daňovému subjektu, ale je zejména na správci daně, aby své pochybnosti provedenými důkazy prověřil a buď prokázal či neprokázal, že jeho pochybnosti mají reálný základ. Žalobce v rámci daňové kontroly splnil svou důkazní povinnost a předložil celou řadu důkazů o reálnosti nákupu předmětného zboží. K pochybnostem ohledně dat uzavření kupních smluv na nákup předmětného zboží žalobce uvedl, že je běžné, že před uzavřením kupní smlouvy společnosti, jejímž předmětem je nákup a prodej, je zjištěna nejdříve poptávka od případného odběratele a pokud společnost poptává možnost nákupu a ví, že může nabízený obchod zrealizovat, uzavře nejdříve smlouvu z odběratelem, aby měla jistotu, že nakoupené zboží skutečně prodá, a poté až s dodavatelem. Toho lze docílit mimo jiné také to, že zboží nemusí být nutně skladováno.

Žalobce považoval za nepatřičný poukaz žalovaného na judikaturu Evropského soudního dvora, neboť tato použitá judikatura prokazuje závěry žalobce. Žalobce souhlasil s tím, že k odepření nároku na odpočet DPH je nezbytné, aby bylo prokázáno, že případné dodání zboží bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a že daňový subjekt o této skutečnosti věděl či vědět měl. V daném případě však sám žalovaný konstatoval, že existují pouze pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění a žádné důkazy o tom, že by se mělo jednat o jednání na které míří i judikatura Evropského soudního dvora. Z důvodu nezákonného postupu správce daně, který přenesl na žalobce důkazní povinnost, došlo podle žalobce

k podstatným vadám řízení a z tohoto důvodu žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Ve svém vyjádření k podané žalobě žalovaný vyvracel názor žalobce, že by měl nárok na odpočet daně pouze za situace, kdy disponuje řádně vyplněnou fakturou a dalšími doklady, které samy o sobě neprokazují přijetí zdanitelného plnění. Zdůraznil, že nárok na odpočet daně má ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud přijme zdanitelné plnění, nikoliv pokud jej prokáže pouhou fakturou, která je jen formálním potvrzením toho, že ke zdanitelnému plnění došlo. Žalovaný poukázal na to, že i kupní smlouva, kterou žalobce uzavřel, působí nedůvěryhodně z hlediska data podpisu této smlouvy mezi žalobcem a společností IKO a.s., neboť následuje až po smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností TCHEGUI S.a.r.l. se sídlem v zahraničí, kam bylo zboží vyvezeno, s tím, že zboží nemusí být skladováno a společnost realizuje obchod bez skladování přímo od prvního dodavatele. Uvedené svědčí o tom, že žalobce dopředu věděl nebo měl vědět, že se jedná o přeprodej zboží v řetězci, nehledě na skutečnost, že se zúčastňoval daňového řízení i u správce daně příslušného jeho dodavateli. V takovém případě je dle rozsudku Evropského soudního dvora ve věci Optigen a Axel Kittel na místě odmítnout nárok na odpočet daně. V této souvislosti poukázal žalovaný i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8Afs 94/2006-83 v obdobné věci. Žalovaný dále přihlédl i k okolnosti, že žalobce neposkytoval správci daně potřebnou součinnost a nedostavil se k projednání zprávy o daňové kontrole.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

Žalobce dále dne 23.2.2010 sdělil soudu, že v mezidobí došlo z podnětu příslušného finančního úřadu k zahájení trestního stíhání jednatele žalobce pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně podle § 148 trestního zákona a to mimo jiné pro skutek, kterého se měl dopustit uplatněním nároku na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období únor 2005. Městský soud v Praze však svým rozsudkem ze dne 24.11.2009, č.j. 56T 7/2009-539 zprostil obžalovaného jednatele z tohoto skutku, neboť tento skutek není trestním činem. Žalobce proto trval na podané žalobě s odkazem na judikaturu jak Nejvyššího správního soudu, tak Ústavního soudu ČR i Evropského soudního dvora a to konkrétně např. na rozsudek NSS č.j. 2Afs 24/2007, nálezy Ústavního soudu ČR č.j. IV. ÚS 402/99 a na rozsudek Evropského soudního dvora ESD C-354-03, C-355-03 a C-484-03 ze dne 12.1.2006. Uvedl, že důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být bezbřehá a nemusí tedy prokazovat jakékoliv skutečnosti, ale pouze ty skutečnosti, které bezprostředně souvisí s jeho tvrzením uplatněným v daňovém řízení. I při respektování toho, že předložené doklady nemusí být potvrzením o uskutečněném plnění, žalobce má za to, že v řízení bylo prokázáno, že zboží reálně existovalo a bylo vyvezeno z České republiky. Podle žalobce důvod pochybnosti správce daně byl založen na skutečnosti, že společnost Welcome a.t.s., s.r.o. nepodala daňové přiznání vztahující se k předmětnému obchodu ani neodvedla daň a je nekontaktní osobou. Pokud se správce daně mohl domnívat, že v řetězci firem přes který došlo k prodeji předmětného zboží existuje firma, jejímž cílem nebyla ekonomická činnost, ale zkrácení daně, kterou nepřihlásila a neuhradila, nemůže být tato skutečnost důvodem pro odepření nároku žalobce na nadměrný odpočet. V dané věci tedy nedošlo ani k pokusu zkrácení daně, tak jak by mělo vyplývat z napadených rozhodnutí správce daně. Žalobce se nedopustil žádného porušení zákona. Žalobce poukázal také na skutečnost, že s jeho společností nebylo řádně zahájeno vytykácí řízení, když ve výzvě správce daně nebyly uvedeny žádné konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání.

Žalovaný správní orgán ke sdělení žalobce doplnil své vyjádření o reakci na informaci o zastavení trestního stíhání jednatele žalobce a na námitku žalobce uvedenou ve sdělení, že u žalobce nebylo zahájeno řádné vytýkácí řízení. Podle žalovaného zastavení trestního stíhání nemá vliv na výsledek daňového řízení, neboť pokud jednání žalobce nebylo shledáno trestným činem, neznamená to, že se společnost nedopustila žádného porušení zákona. Žalovaný poukázal rovněž na pojem, který užívá judikatura Evropského soudního dvora „podvod na DPH“, kterým se rozumí situace, v nichž z jeden z účastníků transakce v řetězci neodvede státní pokladně vybranou daň a další odečte a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Při posuzování vědomosti o takovém podvodu mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi oprávněnými subjekty. Nárok na odpočet tak může být uznán, pokud by daňový subjekt byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny skutečnosti svědčí pro to, že zboží skutečně přijal od deklarovaného dodavatele. Takový výklad vyplývá např. z judikatury Nejvyššího správního soudu a č.j. 9Afs 72/2009-180. K otázce výzvy, jako nesprávného úkonu vytýkácího řízení žalovaný uvedl, že u žalobce neprobíhalo vytýkácí řízení, nýbrž dne 9.1.2007 byla u žalobce zahájena řádná daňová kontrola a v rámci této kontroly pak byla vystavena výzva k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti IKO a.s. v rozsahu fakturovaného dokladu. Výzva byla konkrétní a splnitelná. Žalovaný také považoval sdělení žalobce ohledně neoprávněné výzvy za nepřipustné rozšíření žaloby ve smyslu ustanovení § 71 odst. 2 soudního řádu správního.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s) v mezích žalobních námitek a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při přezkumu napadeného rozhodnutí byl soud veden žalobními námitkami, které finančním orgánům rozhodujícím v této věci pouze v obecné rovině vytýkají nesprávné uplatnění důkazního břemene v daňovém řízení k prokázání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. 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 § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Podle § 73 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,

Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. 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.

Městský soud v Praze k prokázání tvrzení daňových subjektů ve své přezkumné činnosti již několikrát a v řadě daňových sporů judikoval, jak je důkazní břemeno podle ust. zákona č. 337/1992 Sb. rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně.

Podle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je plátce daně (žalobce je v této věci plátcem DPH), povinen podat daňové přiznání, v němž je povinen si daň sám vypočítat. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona). Správce daně je za tímto účelem proto oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost (v podobě možného doměření daně) daňový subjekt. Správce daně samozřejmě v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání a v takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové přiznání, případně doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy u něj vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, je správce daně oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti a činí tak prostředky a postupy, které zákon stanoví, tj. zejména výzvami, místním šetřením či daňovou kontrolou, a to v souladu s rozsahem působnosti zakotveným v ust. § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. (správa daně).

Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 31 odst. 8 písm. c) zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, podle které správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává důkazní břemeno (břemeno tvrzení v daňovém přiznání) ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce, z něhož vzchází údaje daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví či jiných evidencí a záznamů daňového subjektu. Správce daně nemá dle zákona povinnost vyvracet tvrzení daňového subjektu absolutně prokazatelně, tj. nade vší pochybnost, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti daňového subjektu správcem daně, což není možné a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Daňové řízení není řízením nalézacím a jeho účelem při posuzování nároku na odpočet daně není nahrazovat daňové doklady dokazováním a rozsáhlým došetřováním skutečností, které mají být obsahem daňového dokladu požadovaného v ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz opaku a o dokazování, které převezme správce daně. Není možné, aby správce daně dokazoval, že nedošlo k přijetí zdanitelného plnění, když nadto by šlo o negativní skutečnost, kterou dokazovat nelze. Dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků přichází v úvahu jen prokazování toho, že tvrzení žalobce, že došlo k přijetí zdanitelného plnění, je z nějakých důvodů nevěrohodné. Povinnost daňového subjektu sám daň přiznat - břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – břemeno důkazní nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně v mezích jeho povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb. To však také na druhé straně neznamená, že i skutečnosti vyvracející správnost údajů

daňového subjektu mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise.

V daném případě byl správce daně dle ust. § 1 odst. 2 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a ust. § 73 zák. č. 2004 Sb. oprávněn ověřit listinné důkazy předložené žalobcem k prokázání nároku na odpočet daně. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, neboť v rámci daňové kontroly výzvou ze dne 6.3.2007 vyzval žalobce k prokázání, a to konkrétně – přijetí zdanitelných plnění od společnosti IKO a.s. v rozsahu uvedeném na 2 fakturách vystavených žalobcem v r. 2005 a 2006 (tj. i faktura zpochybněná v této věci). Dále dožádáním ze dne 4.4.2007 u místně příslušného správce daně dodavateli žalobce zjistil, že dodavatel žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Welcome a.t.s., s.r.o. a že tento dodavatel (subdodavatel žalobce) je nekontaktní. Správce daně opatřil a dal do souvislosti i poměry v obchodním řetězci dodavatelů žalobce a žalobce na základě kupních smluv, které byly uzavřeny. Jako první byla uzavřena dne 15.4.2004 mezi žalobcem a společností TCHEGUI S.a.r.l., pro níž bylo žalobcem zboží s v konečném článku transakce bez DPH vyvezeno a smlouva byla uzavřena tak, že žalobce již znal druhy i cenu poptávaného zboží a následně uzavřel kupní smlouvu se společností IKO a.s. dne 26.6.2004. Kupní smlouva, na základě které měla společnost IKO a.s. zboží obstarat, byla uzavřena dne 24.6.2004 se společností Welcome a.t.s., s.r.o. Uvedený časový sled uzavření kupních smluv svědčí o prodeji zboží do zahraničí před tím, než došlo k opatření zboží od dodavatele žalobce a před tím, než došlo k opatření zboží dodavatelem žalobce od subdodavatele žalobce. Počet kusů předmětného zboží i ceny tak byly známy již v kupní smlouvě mezi žalobcem a společností v zahraničí ze dne 15.4.2004 pro účely vývozu a s tímto odběratelem byl dokonce v kupní smlouvě ujednán termín dodávky zboží do 31.1.2005, tj. dříve, než měla společnost IKO, a.s. zboží dodat žalobci, tj. dne 5.2.2005. Uvedené tak umocňuje pochybnosti o uskutečnění plnění v řetězci firem a nepřesvědčuje o obchodní taktice tvrzené žalobcem - zjistit nejprve poptávku u zahraniční firmy, aby mohl být realizován vnitrostátní obchod pro účely vývozu. Žalobce již v době uzavření kupní smlouvy ze dne 15.4.2004 se společností TCHEGUI S.a.r.l. věděl rozsah dodávky a sortiment dodávaného zboží, datum uskutečnění dodávky-nalodění, a tedy byl vázán závazkem prodeje, u něhož nelze předpokládat, že by plnění tohoto závazku neměl zajištěn. V daňovém řízení zástupce žalobce zmínil i to, že společnost IKO, a.s. měla zboží nakoupit od pana S.. K tomu přistupuje zjištění, že takto dohodnutý nákup a prodej zboží pak byl uskutečněn mezi společností IKO, a.s. a žalobcem a následně mezi žalobcem a společností TCHEGUI S.a.r.l. (vývoz do zahraničí) ve stejný den tj. 24.2.2005 a to za částky, které v tomto řetězci nesvědčily o reálném obchodním vztahu při běžných obchodních podmínkách, neboť žalobce právě před vývozem zboží nakoupil zboží za cenu vyšší než prodal zahraniční společnosti. Nadto v průběhu daňového řízení tvrdil, že vysoký rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou hradil ze svého osobního účtu.

Ohledně dodavatele pana S. bylo od Finančního úřadu pro Prahu 4 zjištěno, že tato osoba je nekontaktní, na uvedené adrese se nezdržuje, nemá tam ani logo firmy, poštovní schránku ani jmenovku na zvonku. Správce daně rovněž na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 2 místně příslušného společnosti IKO a.s. ze dne 11.5.2005 zjistil, že tento správce daně vedl vytýkáci řízení se společností IKO a.s. proto, že tato společnost neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Welcome a.t.s., s.r.o. a neprokázala ani způsob nabytí zboží ani přepravu na místo převzetí a nakládky. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že již před zahájením předmětné daňové kontroly měl správce daně žalobce k dispozici odpověď na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 5, místně příslušného daňového subjektu IKO a.s., v níž bylo k obchodnímu vztahu IKO a.s. a žalobce uvedeno, že zboží, se kterým společnost IKO a.s. obchodovala, mělo nejasný původ a nejasné praktické

použití. neboť bylo nakoupeno od nekontaktních dodavatelů pana J. S. a společnosti Welcome a.t.s., s.r.o.. Z podkladů daňového řízení vyplývá, že správce daně žalobce vedl již i v roce 2005 a 2006 šetření ohledně žalobce, šetření ohledně dodávek zboží žalobci pro vývoz do republiky Guinea (viz. např. protokoly z jednání dne 25.5.2005 a 31.5.2005) v souvislosti s dožádáním Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 19.8.2005, které byly zřejmě důvodem pro zahájení daňové kontroly u žalobce za rok 2005.

Uvedené skutečnosti tak zcela opodstatněně vyvolaly pochybnosti správce daně o skutečném přijetí zdanitelného plnění žalobcem a navodily důkazní situaci, kdy správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků unesl své důkazní břemeno a prokázal pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce. Přitom předmětnou výzvou vyzval žalobce k odstranění těchto pochybností a požadavkem na prokázání přijetí zdanitelného plnění z faktury za leden 2005 vedl žalobce konkrétně (a při daňové kontrole projednatelně) pouze k prokázání žalobcových obchodů (daňových poměrů), tedy toho, co žalobce tvrdil sám, když uplatňoval nárok na odpočet daně z *ím přijatého plnění*. Takový postup k naplnění zásady daňového řízení, že břemeno důkazu nese dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. daňový subjekt, shledal i Ústavní soud ČR v souladu se zákonem a ústavními předpisy již v minulosti v nálezu pléna ze dne 24.4.1996 Pl. ÚS 38/95.

Jestliže správce daně výše uvedeným a dostatečně podloženým způsobem dle ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. při ověřování nároku na odpočet daně vyvracel tvrzení žalobce, bylo za této situace na žalobci, neboť je to on, kdo podle § 31 odst. 9 nese důkazní břemeno a to i v logické návaznosti na ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, aby odstranil pochybnosti správce daně o tom, že skutečně přijal zdanitelné plnění právě od společnosti IKO, a.s. tak, jak je deklarováno na vystavené faktuře. V tomto případě k tomu měl dostatek možností v rámci daňové kontroly, při projednání výsledků daňové kontroly a následně i v odvolacím řízení.

V daném případě žalobce přijetí zdanitelného plnění od společnosti IKO, a.s. žalobce dokládal pouze předmětnou fakturou, doklady o platbě v hotovost a kupními smlouvami, tedy formálními listinami, které za dané situace pochybností o předmětném obchodu nepostačovaly a nesvědčily o skutečném přijetí plnění od společnosti IKO, a.s.. Žalobci se ovšem nepodařilo nákup zboží od společnosti IKO, a.s. prokázat ani v daňovém řízení, neboť správci daně neposkytoval potřebnou součinnost. Na výzvu správce daně ze dne 6.3.2007 žalobce nereagoval, nebyl zastižen ani při kontrole na adrese sídla jeho společnosti, na výzvu nereagoval ani po telefonickém kontaktu a nedostavil se ani k projednání daňové kontroly. Teprve v odvolacím řízení reagoval na pochybnosti správce daně návrhem důkazů výsledkem svědků a doklady o fyzické existenci zboží (objednávky přepravy, přepravní doklady, doklady o kontejneru), ovšem ani takto provedené důkazy neprokázaly přijetí plnění žalobcem od společnosti IKO, a.s.. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že přepravní doklady a výsledky svědků F. H., L. N., M. K. ze dne 29.5.2008 přinesly poznatky toliko o překládkách zboží v bednách a krabicích časově cca před 3 lety, tedy o existenci zboží, k němuž svědkové neměli žádné informace o původu zboží. Žalobce se výsledku svědků, ač řádně předvolán, nezúčastnil, nenamítá však, že by výpovědi svědků byly neúplné a že by tyto osoby měly mít nějaké další bližší poznatky o přijetí zboží žalobcem od společnosti IKO, a.s. Rovněž ze sdělení pana K. poskytnutého Finančnímu úřadu pro Prahu 2 dne 10.5.2005 nevyplývaly žádné skutečnosti o uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění žalobcem. Lze tedy uzavřít, že na základě doplněného dokazování lze usuzovat pouze na fyzickou existenci zboží, která ostatně není žalovaným rozporována, nicméně jako důkaz pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty žalobce jako článku v řetězci pochybných plnění nepostačuje. Pouhá fyzická existence zboží, dokonce v neprokázaném fakturovaném rozsahu, neprokazuje, že by

žalobce toto zboží přijal právě od společnosti IKO a.s. a *v objemu*, na němž je založen nárok na odpočet daně. Správce daně tedy správně dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě dani a poplatků, přičemž se ani nevyvíjel potřebnou součinnost prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění. To ostatně nečiní ani v podané žalobě, neboť tuto založil pouze na obecných námitkách nesprávné aplikace daňového břemene správcem daně.

Na základě shora uvedených skutečností soud proto nepovažuje za důvodné námitky žalobce, že závěry správce daně vycházely pouze z nejasností týkajících se jeho dodavatelů, že postačovalo, aby správce daně pouze vyslovil své pochybnosti a že se tak nemůže dít v případě, kdy žalobce řádně vede daňovou evidenci (tzn. formální evidenci). V dané věci byly pochybnosti správce daně založeny nejen na poznatcích o dodavatelích žalobce, ale i na způsobu uzavření kupních smluv, prodeje zboží v tentýž den, zvláštního způsobu úhrady rozdílu v kupních cenách z osobního účtu žalobce a to vše v souvislosti s nesoučinností žalobce a s neposkytnutím konkrétních údajů o proběhlém obchodu. V souzené věci se uskutečnilo to, co sám žalobce uvádí v žalobě jako návod pro řádný postup správce daně-správce daně, totiž provedenými důkazy poměry žalobce *prověřil a prokázal, že jeho pochybnosti mají reálný základ*.

K uvedenému soud poukazuje na již zmíněnou Ústavního soudu, ale i Nejvyššího správního soudu(srov. např. 5 Afs 30/2003, 3 Afs 12/2003). Tyto soudy ve shodě i s náhledem žalobce judikovaly, že důkazní povinnost daňového subjektu musí prokazovat pouze ty skutečnosti, které bezprostředně souvisí s jeho tvrzením uplatněným v daňovém přiznání. Žalobce v daňovém přiznání tvrdil nárok na odpočet daně a k tomuto tvrzení směřovalo šetření daňové povinnosti v rámci daňové kontroly a byly koncipovány závěry finančních orgánů ohledně nároku žalobce na odpočet. Po žalobci nebylo požadováno nic jiného, než aby na základě zcela opodstatněně vzniklých a prokázaných pochybností správce daně prokázal svůj nárok také jinými skutečnostmi, než byly pouze předložené formální doklady, to se však žalobci nepodařilo. V souzené věci právě správce daně prokazoval to, co mu přísluší a zjišťoval nikoliv deklarovaný, ale skutečný stav věci.

Závěry finančních orgánů nejsou ani v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora, na kterou poukazuje žalobce a žalovaný v této věci adekvátně odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu přijaté v obdobné věci sice prokázaného vývozu, avšak při pochybnostech o uskutečňování plnění v řetězci předcházejících firem (viz rozhodnutí 8Afs 94/2006-83).

Ve spojených věcech *C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen* ze dne 12. 1. 2006, Sb. SD 2006, I-00483. Evropský soudní dvůr dospěl výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Shora uvedené skutečnosti o nestandardních obchodních podmínkách a platbách týkající se plnění mezi žalobcem a jeho dodavateli, včetně vágní součinnosti a spíše nesoučinnosti žalobce, nesvědčí o tom, že by žalobce nevěděl nebo nemohl vědět o transakcích vedoucích k odčerpání nároku na odpočet daně, ať již tato jednání byla či nebyla kvalifikována jako trestná činnost.

Na uvedeném neunesení daňového břemene žalobcem totiž nemůže nic změnit obhajoba žalobce rozsudkem Městského soudu v Praze vydaným dne 24.11.2009 v trestním

řízení s jednatelem společnosti žalobce, neboť tento rozsudek, zprošťující jmenovaného obžaloby, je založen na stavu dokazování ohledně trestného činu zkrácení daně, kdy v rámci trestně procesní zásady „in dubio pro reo“ zůstalo hodnocení jednání žalobce v rovině neprokázání záměrného nadhodnocení předmětného zboží a zůstalo, jak trestní soud vyslovil, „u velmi vážných indiciích, které sice odůvodňují vyslovit skutečně silné podezření, že se jednalo o fiktivní obchodní transakce, jejichž jediným cílem bylo vylákání DPH, avšak tyto indicie nepostačovaly k usvědčení jednatele společnosti žalobce z projednávané trestné činnosti“. Uvedené indicie byly trestním soudem chápány jako nepřímé důkazy, které netvoří ucelený řetěz přesvědčivě vedoucí k závěru o vině obžalovaného z hlediska trestního jednání, proto byl žalobce zproštěn obžaloby, i když dle soudu skutek se v určité modifikaci stal, ale nemohl-li soud spolehlivě bez rozumných a důvodných pochybností uzavřít, že se skutek stal v podobě trestného činu, nemohl být žalobce z tohoto trestného činu uznán vinným.

Z uvedeného vyplývá, že v uvedeném trestním řízení se trestní soud samozřejmě vypořádával pouze s trestní povahou jednání žalobce, kdy mu zásada trestního řízení „in dubio pro reo“ neumožňovala shledat žalobce vinným trestným činem. Přesto trestní soud přisvědčil argumentaci obžaloby ohledně podezřelosti existence řetězce faktur za zboží vydávané nekontaktními společnostmi a zainteresování další nekontaktní společnosti jako zprostředkovatele obchodu již dříve dojednaného. Trestní soud konstatoval, že v průběhu trestního řízení bylo shromážděno dostatečné množství písemných materiálů, ale i výpovědi svědků, aby bylo možné považovat za podezřelé a účelové vytvoření řetězce záměrně nekontaktních firem pouze za účelem vylákání nadměrného odpočtu DPH. Soud sám uvedl, že nemůže přehlédnout, že subjekt Welcome (jednatel zemřel) a pan S. nepodali v roce 2005 žádné daňové přiznání k DPH, obdobně jako v případě subjektu IKO a.s., jenž byl původně kontaktní, ale minimálně od října 2007 nebyl jeho jediný akcionář bezprostředně kontaktní pro údajný trvalý pobyt ve Španělsku. Trestní soud konstatoval, že pochybnosti nad možností úhrady zboží vyplývá i z fakturace společnosti žalobce a společnosti IKO, a.s. v hotovosti, když společnost žalobce v inkriminované době z pohledu účetnictví nedisponovala dostatečnými finančními prostředky a žalobce tak měl fakturované úhrady uskutečnit ze svých osobních blíže nespecifikovaných úspor (řádově milionové částky).

Výsledky provedeného dokazování v daňovém řízení se tak shodují s úsudkem trestního soudu o účelovém vytvoření obchodního řetězce a společně nesvědčí o tvrzení žalobce o oprávněnosti jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z pohledu 6. Směrnice ES a rozsudků Evropského soudního dvora na přiznávání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Soud v této věci proto shledal, že je v souladu se zákonem i evropskými předpisy, jestliže správce daně v daňovém řízení požadoval na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal přijetí zdanitelného plnění. Protože tak žalobce neučinil správce daně doměřil daň právem.

Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zamítl.

Soud postupoval v dané věci bez nařízení jednání, neboť k takovému postupu byly dány podmínky ustanovení § 51 s.ř.s., neboť žalobce i žalovaný k výzvě soudu nevyjádřili požadavek, aby žaloba byla projednána při ústním jednání před soudem.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu soud nepřiznal náhradu nákladů řízení a žalovaný takovou náhradu neúčtoval.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve třech vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Praze dne 16. ledna 2012

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.