



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Hany Veberové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **LEOKONT EU, s.r.o., IČ 284 42 008,**
se sídlem v Praze 9, Peluškova 1442,

zastoupeného JUDr. Petrem Novotným, advokátem
se sídlem v Praze 10, Archangelská 1

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 14. 1. 2021, č. j. 191/21/5300-21441-711676

t a k t o:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“), jimž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr ze dne 4. 9. 2019, č. j.

7288357/19/2009-52525-107355, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2018 ve výši 504 288 Kč, a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 100 857 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že byl napadeným rozhodnutím žalovaného zkrácen na svých právech, protože má v rozporu se závěry napadeného rozhodnutí za to, že neexistovaly žádné zákonné důvody pro doměření daně a že naopak předloženými důkaznými prostředky prokázal žalovanému svá tvrzení.
3. Žalobce má za to, že řádně doložil smlouvu s obchodním partnerem, tedy dodavatelem REALITY MORAVIA s. r. o., konkrétně smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 1. 2. 2018 mezi žalobcem jako objednatelem a obchodní korporací REALITY MORAVIA, s. r. o. jako zhotovitelem. V kontrolovaném období roku 2018 bylo předmětem podnikatelské činnosti žalobce logistika v Jazlovicích a Horních Počernicích, kde žalobce poskytoval své zaměstnance i zaměstnance partnerů svým odběratelům k vytvoření požadovaného díla v podobě mixování, polepování a zabalení zboží ve skladě. Společnost REALITY MORAVIA s. r. o. byla doporučena žalobci panem A. H., který vystupoval jako zprostředkovatel a jednal za společnost REALITY MORAVIA s. r. o. S jednatelem REALITY MORAVIA s. r. o., panem A. R., se žalobce nikdy nesetkal. S uvedenou společností přestal žalobce spolupracovat v červnu 2018, protože nebyla dodána potřebná dokumentace, pojištění a přetrvával problém v komunikaci. V červenci 2018 už společnost REALITY MORAVIA s. r. o. přestala komunikovat úplně. Žalobce si historii této společnosti ověřoval základním způsobem přes portál justice, tedy ověřil si, zda je pro dodavatele plátcem DPH, zda je spolehlivý a kdo za něj jedná.
4. Žalobce trvá na tom, že předmětná uskutečněná zdanitelná plnění od dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o. byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na dokladech, které žalobce předložil správci daně. Předmětná zdanitelná plnění poskytl deklarovaný dodavatel a není pravdou tvrzení žalovaného, že okolnosti obchodní spolupráce žalobce s dodavatelem REALITY MORAVIA s.r.o. jsou nestandardní. Žalobce předloženými daňovými doklady prokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění. Dále navrhoval za účelem prokázání skutečností, že spolupráce mezi žalobcem a společností REALITY MORAVIA s. r. o. skutečně probíhala, provést výslech jednatele této dodavatelské společnosti pana A. R., žijícího na Ukrajině. Žalobce neporušil hmotně právní a formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a není tedy pravdou, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud nárok na odpočet, uplatněný z plnění deklarovaných na daňových dokladech a vystavených společností REALITY MORAVIA s. r. o., vyloučil.
5. Hlavním důvodem nesouhlasu žalobce s vydáním dodatečného platebního výměru je skutečnost, že si žalobce vždy řádně plnil své daňové povinnosti. V jeho případě došlo k porušení § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť správce

daně nezákonně doměřil daň z přidané hodnoty za období 2. čtvrtletí roku 2018 ve výši 504 288 Kč.

Vyjádření žalovaného k obsahu žaloby

6. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh daňového řízení a s námitkami žalobce uvedenými v žalobě vyjádřil nesouhlas. Pokud jde o důkazní břemeno, z ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon o DPH označuje jako zdanitelná plnění. Zároveň musí svá tvrzení rovněž prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce tíží důkazní břemeno správce daně. Podle § 92 odst. 5 písm. c) z daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných listin a důkazných prostředků uplatněných daňovým subjektem.
7. V nyní posuzované věci správce daně své důkazní břemeno unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 3. 2019 označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobcových tvrzení. Tyto důvodné pochybnosti spočívaly zejména v osobě zprostředkovatele předmětných obchodních transakcí pana A. H., v nejasném předmětu plnění deklarovaného na předložených daňových dokladech, v neznalosti žalobce ohledně zaměstnanců vykonávajících práce a v absenci některých důkazných prostředků, týkajících se šetřených plnění. Výzvou k prokázání skutečností správce daně přenesl důkazné břemeno zpět na žalobce, který mohl jinými důkaznými prostředky prokázat oprávněnost nárokových odpočtů ze zdanitelných plnění od obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce pochybnosti správce daně neodstranil, když jednak neprokázal předmět a rozsah šetřených plnění, jednak neprokázal přijetí šetřených plnění od deklarovaného dodavatele. Vzhledem ke zjištěním správce daně bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal jinými než formálními doklady vycházejícími z jeho účetnictví, neboť předmětné daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu přes ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu citované v bodech 14 a 15 vyjádření žalovaného k žalobě.
8. Pokud jde o výslech jednatele obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o., podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není povinností správce daně či žalovaného provádět všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazných prostředků nemá za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně objasněný skutkový stav či porušení práva na spravedlivý proces. Žalobce sám po dobu daňového řízení tvrdil, že s panem R. vůbec nejednal, nikdy se s ním nesetkal, přesto se správce daně pokusil pana R. předvolat k podání svědecké výpovědi, což se stalo neúspěšným, když pan R. na ukrajinské adrese svého místa pobytu zásilku obsahující předvolání převzal, avšak k podání svědecké výpovědi se nedostavil. Při pokusu získat další informace o osobě jednatele obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. vyplynuly následně na povrch další skutečnosti, kterými bylo zpochybněno skutečné jednatelství pana R. v obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

(odcizený a následně zneužitý pas pana R., odlišné podpisy pana R. na jednotlivých dokumentech). Proto správce daně upustil od dalších pokusů pana R. s trvalým pobytem na Ukrajině vyslechnout.

9. Z uvedených důvodů, zejména samotných tvrzení žalobce je více než zřejmé, že případná svědecká výpověď pana R. by nebyla schopna prokázat předmět ani rozsah šetřených plnění ani přijetí šetřených plnění o deklarovaného dodavatele.
10. Podle názoru žalovaného z obsahu z předloženého spisového materiálu nejsou známy žádné skutečnosti, které by svědčily o porušení ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, když žalovaný a správce daně naopak postupovali v souladu se zákonem, pokud žalobci doměřili daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, neboť žalobce v rozporu se zákonem neprokázal předmět a rozsah šetřených plnění a jejich přijetí od obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o.
11. Podle názoru žalovaného bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalovaný proto navrhl, aby soud po provedeném řízení žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Řízení před správními orgány

12. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
13. Žalobce měl v předmětném zdaňovacím období vykonávat podnikání formou poskytování logistických služeb v Jažlovicích a Horních Počernicích, kdy své zaměstnance (a rovněž zaměstnance svého dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o.) poskytoval vlastním odběratelům k vytvoření požadovaného díla. Jedná se o plnění, která nejsou osvobozena od daně a podle § 2 odst. 3 zákona o DPH, jde o plnění zdanitelné.
14. Předmětem sporu byla skutečnost, zda žalobce ve vztahu k šetřeným plněním splnil formální a hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Na základě výsledku daňové kontroly na dani z přidané hodnoty ze zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2018, shrnutém ve Zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána dne 12. 8. 2019, přistoupil správce daně k doměření daně z přidané hodnoty odchýlně od daně, kterou si žalobce sám vyčíslil v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období. Důvodem tohoto postupu správního orgánu bylo vyloučení nároku na odpočet daně uplatněného na řádku 40 daňového přiznání ze skladovacích a logistických služeb přijatých od dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o. se sídlem v Brně - Zábrdovicích, Spolková 10. Předmětné služby v celkovém základu daně 2 401 372 Kč byly deklarovány s 21% DPH na daňových dokladech uvedených na straně 3 Zprávy. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečné přijetí deklarovaných služeb a neprokázal jejich přijetí od deklarovaného dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o., tedy neprokázal splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH.
15. Z uvedených důvodů dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 9. 2019 Finanční úřad pro hl. město Prahu žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za předmětné

zdaňovací období ve výši 504 288 Kč a deklaroval povinnost žalobce uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 100 857 Kč.

16. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, v němž argumentoval shodně jako v podané žalobě. Setrval na tom, že přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech, a že přijatá zdanitelná plnění poskytl deklarovaný dodavatel, tedy obchodní společnost REALITY MORAVIA s. r. o. Za účelem prokázání této skutečnosti žalobce navrhl provést výslech svědka jednatele obchodní společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. pana A. R.
17. O podaném odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kterým podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 9. 2019 zamítl a platební výměr potvrdil se závěrem, že správce daně v průběhu daňového řízení konkrétně označil důvodné pochybnosti o předmětu a rozsahu šetřených plnění, jakož i o jejich přijetí od deklarovaného dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o., čímž na žalobce přenesl důkazní břemeno stran prokázání splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Žalobce na výzvu nereagoval adekvátně a nedoložil důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, proto v předmětném řízení nebyl prokázán předmět a rozsah plnění, tedy existence předmětu daně podle § 2 a poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH, a rovněž nebylo prokázáno ani přijetí šetřených plnění od deklarovaného dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o.

Řízení před soudem

18. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze zástupce žalobce setrval na podané žalobě a odkázal se na její písemné vyhotovení. Podle názoru žalobce není pravdou, že by žalobce nedoložil doklady k fakturaci společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. Žalobce doložil, že v kontrolovaném období roku 2018 byla předmětem činnosti žalobce logistika v Jazlovicích a v Horních Počernicích, kde žalobce realizoval dílo v podobě mixování, polepování a balení zboží ve skladech. Společnost REALITY MORAVIA s. r. o. byla žalobci doporučena panem H., spolupráce proběhla bez problémů, na základě vystavené faktury byla žalobcem uhrazena cena za poskytnuté služby. Žalobce prokázal, že spolupráce mezi oběma subjekty proběhla, ohrazuje se však proti tvrzení žalovaného, že návrh na doplnění dokazování výslechem svědka A. R. byl veden snahou žalobce o prodloužení řízení a za účelem zbavení se důkazního břemene. Podle názoru žalobce by výslech tohoto svědka byl na místě už kvůli osvětlení vztahu pana R. se zprostředkovatelem panem H. Žalobce má za to, že žaloba byla podána důvodně, žalobce neporušil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH z uskutečněných plnění, napadené rozhodnutí o doměření daně žalobci je nezákonné, a proto navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
19. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem a žalobní námitky nejsou důvodné. Odkázal se na obsah vyjádření žalovaného k podané žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Podle názoru daňových orgánů žalobce v řízení neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti REALITY MORAVIA s. r. o.

a neprokázal ani jeho předmět a rozsah, tedy předmět daně ve smyslu zákona o DPH. Tím žalobce porušil pravidla pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a proto bylo rozhodnuto, jak v napadeném rozhodnutí uvedeno. Pokud jde o návrh na provedení svědecké výpovědi svědka R., žalovaný plně odkázal na vypořádání této argumentace v odůvodnění napadeného rozhodnutí. To podle názoru žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, námitky obsažené v žalobě nejsou důvodné, proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

20. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:
21. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení žalovaného, jimž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 4. 9. 2019, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2018 ve výši 504 288 Kč, a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 100 857 Kč.

Relevantní právní úprava

22. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „*Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „*Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“
23. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu „*o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl*

seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“

24. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání“. Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“
25. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“
26. Podle ustanovení § 92 daňového řádu „dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.“
27. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze „jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu,

listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i „veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie“.

Posouzení důvodnosti žaloby Městským soudem v Praze

28. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly.
29. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.
30. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která prve uvedenou nahradila. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že „se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“
31. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
32. Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet

plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH.

33. Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 – 142, dostupný stejně jako všechny zde citované rozsudky NSS na www.nssoud.cz). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

Vypořádání jednotlivých žalobních bodů

34. Žalobce v podané žalobě především namítal, že předmětná uskutečněná zdanitelná plnění od dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o. byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na dokladech, které žalobce předložil správci daně. Žalobce v průběhu celého daňového řízení tvrdil, že předmětná zdanitelná plnění poskytl deklarovaný dodavatel a není pravdou tvrzení žalovaného, že okolnosti obchodní spolupráce žalobce s dodavatelem REALITY MORAVIA s.r.o. jsou nestandardní.
35. Uvedený právní názor soud nesdílí a námitku proto vyhodnotil jako nedůvodnou. Je pravdou, že žalobce prokazoval přijetí předmětných zdanitelných plnění předloženými daňovými doklady a dále navrhoval - za účelem prokázání sporných skutečností - že spolupráce mezi žalobcem a společností REALITY MORAVIA s. r. o. skutečně probíhala, provést výslech jednatele této dodavatelské společnosti pana A. R., žijícího na Ukrajině.
36. Naproti tomu důvodnost pochybností správce daně a žalovaného vyplývá ze soustředěného spisového materiálu. Správce daně z veřejně dostupných zdrojů a z informací z úředních evidencí správce daně zjistil, že sídlo společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. je pouze administrativní a skutečné místo podnikání této společnosti je neznámé. Uvedená společnost sice podává kontrolní hlášení, ale ta se

neshodují s podanými daňovými přiznáními a dlouhodobě neplní své daňové povinnosti.

37. Z judikatury NSS (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2Afs 24/2007-119, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9Afs 30/2007 – 73, nebo rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2Afs 7/2006 – 107, přitom vyplývá, že přiznání nároku na odpočet DPH v případě předložení formálně bezvadného daňového dokladu není automatismem. I v případě, že daňový subjekt předloží formálně bezvadný daňový doklad (resp. další účetnictví a jiné povinné záznamy a evidence), může správce daně postupovat podle § 92 odst. 5 písm. c) a vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplatnosti předložených dokladů. Správce daně je přitom povinen prokázat, že existují „vážné a důvodné pochyby“ o předloženém účetnictví. Musí proto označit konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochyby vyvěrají. Pokud se tak stane, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předloženého účetnictví. Zpravidla tyto skutečnosti bude dokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. To v praxi znamená, že ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.
38. Uvedená situace nastala i v nyní posuzované věci, kdy žalobce předmět a rozsah nárokovaného odpočtu DPH prokazoval pouze účetními doklady a Smlouvou o poskytování služeb ze dne 2. 2. 2018. Na daňových dokladech přijatých od společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. je jako předmět plnění uveden výčet činností, ale není z nich zřejmé, na jakém místě byly práce prováděny, kolik pracovníků práci vykonalo, o jakou zakázku žalobce se jedná a podobně. Rovněž podklady k fakturaci jsou obecné a konkrétní rozsah provedených prací nelze zjistit ani z Ceníku služeb, který je přílohou Smlouvy o poskytování služeb. Podle této Smlouvy měl být podkladem fakturace seznam zboží, položkový soupis kompletovaných zakázek, doby naskladnění a vyskladnění. Takové dokumenty správci daně předloženy nebyly, není tak vůbec zřejmé, s jakým zbožím měl dodavatel manipulovat, ostatně není ani doloženo, že by dodavatel objednávky žalobce jakkoli potvrzoval, byť to byla povinnost vyplývající ze Smlouvy.
39. Pochybnosti správce daně, které tvoří další dílek pro závěr o nesplnění podmínek pro přiznání nároku žalobce na uplatňovaný odpočet DPH, se týkají i místa uskutečnění zdanitelného plnění, jak to vyplývá ze zjištění správce daně uvedených v bodech [25] a [26] odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zejména pak i úhrady předmětných plnění. Správce daně zjistil, že byť je na doložených daňových dokladech uvedeno číslo bankovního účtu, k úhradě předmětných přijatých plnění žalobce přistoupil v hotovosti po částech, které byly předávány osobě A. H. (viz dále), přičemž pokladní doklady příjmové deklarují úhradu v hotovosti právě takovým způsobem, aby nebyl překročen zákonný limit stanovený pro platby v hotovosti zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období. Tato okolnost jistě sama o sobě nemusí být důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně, může však tvořit – jako v nyní posuzované věci – součást řady dílčích pochybností, které ve svém souhrnu

pokračování

dovedou daňové orgány k závěru o tom, že daňový subjekt nárok na odpočet DPH neunesl.

40. Další takovou dílčí důvodnou pochybností správce daně je v posuzované věci personální otázka. Pokud jde o osobu A. H., jenž měl dle sdělení žalobce vystupovat v pozici jakéhosi zprostředkovatele, žalobce nebyl schopen sdělit správci daně takové identifikační údaje k této osobě, aby mohla být správcem daně vyslechnuta. A. H. nevystupuje žádným způsobem ani ve Smlouvě o poskytování služeb, neboť ta jako kontaktní osobu za společnost REALITY MORAVIA s. r. o. uvádí výhradně A. R.
41. K osobě jednatele společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. pana A. R. bylo správcem daně zjištěno, že při prověření historie společnosti bylo možno seznat, že pan R. byl jako jednatel společnosti zapsán do obchodního rejstříku dne 3. 10. 2017, kdy v době bezprostředně vzniku funkce jednatele předcházející byl na podíl dřívější společnice společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. Nikoly Levé již v únoru 2017 vydán exekuční příkaz Okresního soudu v Litoměřicích. Exekučním titulem bylo usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality Služby kriminální policie a vyšetřování.
42. Z uvedené okolnosti je zřejmé, že žalobce nedostal své povinnosti obezřetnosti při výběru obchodního partnera. Žalobce se zcela bezvýhradně spolehl na osobu zprostředkovatele předmětných obchodních transakcí pana A. H. Pokud by si skutečně prověřil společnost REALITY MORAVIA s. r. o., nutně by pochybnosti, které v řízení vyjádřil správce daně, musel rovněž pocítit ještě dříve, než došlo k podpisu smlouvy o poskytování služeb uzavřenou dne 1. 2. 2018 mezi žalobcem jako objednatelům a obchodní korporací REALITY MORAVIA, s. r. o. jako zhotovitelem, u kterou žalobce v podané žalobě opírá své závěry o unesení důkazního břemene v daňovém řízení. K uvedenému však přistupuje navíc i zjištění, že žalobce se spokojil s nejasným předmětem plnění deklarovaným na předložených daňových dokladech a neprokázal ani minimální znalosti ohledně zaměstnanců vykonávajících práce.
43. K osobě A. R. je třeba podotknout, že orgány správy daní se nespokojily s rozsahem a obsahem důkazních prostředků, které předložil žalobce a které obstaral správce daně v rámci své vyhledávací činnosti, a k tvrzení žalobce učinil pokus o předvolání jednatele společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. Přitom správce daně zjistil, že A. R. vůbec nemá vyřízeno právo k pobytu na území České republiky, nemá zde žádné evidované či hlášené místo pobytu a není ani evidován Českou správou sociálního zabezpečení. Pan R. byl obeslán a předvolán jak na adresu společnosti REALITY MORAVIA s. r. o., kam mu doručeno nebylo, tak na poslední známou adresu na Ukrajině, kde nebyly potvrzeny žádné okolnosti nasvědčující tomu, zda předvolání bylo na adresu X, této osobě vůbec doručeno.
44. Pokud žalobce v podané žalobě namítal, že neporušil hmotně právní a formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, a že není pravdou, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud nárok na odpočet, uplatněný z plnění deklarovaných na daňových dokladech a vystavených společnostmi REALITY MORAVIA s. r. o., vyloučil, pak ani tyto námitky nemohou obstát.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

45. Správce daně zjistil, že podle zakladatelské listiny společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. tuto listinu vlastnoručně podepsala osoba jménem A. R., narozený dne X, bytem X, Ukrajina, která se prokázala a identifikovala cestovním pasem č. X. Uvedený cestovní doklad je přitom v evidenci Interpolu veden jako odcizený již od 11. 4. 2017, tedy v době, kdy osoba údajně jménem A. R. vstoupila jak do společnosti REALITY MORAVIA s. r. o., tak v době uzavření žalobcem předložené smlouvy o poskytování služeb.
46. Uvedené okolnosti značí, že pochybnosti daňových orgánů o věrohodnosti obchodní činnosti dodavatele žalobce REALITY MORAVIA s. r. o. jsou zcela důvodné. Pokud žalobce tvrdil, že za uvedenou společnost jednal s panem A. H., pak tuto osobu správce daně přes veškerou snahu podle identifikačních údajů poskytnutých žalobcem vůbec neidentifikoval. Poskytnutí služeb žalobci tak nebylo možno u společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. žádným způsobem ověřit, proto je podle názoru soudu zcela na místě shledat společnost REALITY MORAVIA s. r. o. nedůvěryhodnou a soud mohl aprobovat i závěr daňových orgánů o tom, že v řízení nebylo prokázáno, že předmětná zdanitelná plnění od dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o. byla uskutečněna tak, jak žalobce deklaroval na předložených dokladech.
47. Městský soud v Praze na základě výše uvedeného nesdílí právní názor žalobce o tom, že předložil dostatečné, věrohodné a nezpochybněné důkazy o předmětu a rozsahu plnění od společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. Žalobce tak nedoložil splnění zákonem stanovených podmínek, za nichž by mu vznikl nárok na odpočet DPH
48. V závěru podané žaloby žalobce zdůraznil, že hlavním důvodem jeho nesouhlasu s vydáním dodatečného platebního výměru je skutečnost, že si žalobce vždy řádně plnil své daňové povinnosti.
49. Uvedená skutečnost však není pro závěr o zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí jakkoli relevantní. Nelze totiž bez dalšího *a priori* přisvědčit žalobci, že zcela splnil své důkazní povinnosti tím, že doložil daňové doklady, a dále tím, že si až dosud řádně plnil své daňové povinnosti. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (dostupný na www.nalus.usoud.cz, hovoří o tom, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici (nyní posuzovaný případ), pochybnost je dokonána.
50. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak. Po žalobci však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách

o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na žalobci, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné. Vzhledem k tomu, že v nyní posuzované věci nebylo dostatečně prokázáno, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, soud se proto z uvedených důvodů shoduje s právním názorem správce daně i žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

51. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. V zájmu žalobce jako daňového subjektu tedy je, aby i nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že uskutečnění vykázaných zdanitelných plnění od dodavatele REALITY MORAVIA s. r. o. skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně této skutečnosti je na jeho straně (srov. přiměřeně též rozsudek Nejvyššího správního soudu – NSS - ze dne 15. 5. 2007, čj. 2Afs 177/2006 – 61, či rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1Afs 103/2009 – 232, všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Závěr a náklady řízení

52. Žalobce v řízení před správními orgány obou stupňů neprokázal předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, ani to, že tato plnění byla v daném rozsahu uskutečněna jím deklarovaným dodavatelem. Nebyly tak splněny základní zákonem stanovené podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH. Soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobcem vytýkaných pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobkyně, vzhledem k tomu, že nebyla ve věci úspěšná, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení. Žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžného výkonu úředních činností správního orgánu nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší

pokračování

následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze, dne 10. června 2021

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu