



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **ORCAON s.r.o.**
sídlem č. p. 269, Kelč
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem
sídlem Šrobárova 2002/40, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2019, č. j. 14526/19/5300-21444-711428

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2019, č. j. 14526/19/5300-21444-711428, se ruší v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 23. 1. 2018, č. j. 97480/18/3312-50522-712289, č. j. 97482/18/3312-50522-712289, č. j. 97486/18/3312-50522-712289, č. j. 97488/18/3312-50522-712289 a č. j. 97489/18/3312-50522-712289, a tato rozhodnutí byla potvrzena, a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 12 785 Kč k rukám jejího advokáta JUDr. Ing. Pavla Bürgera, sídlem Šrobárova 2002/40, Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil dne 29. 1. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) mimo jiné za zdaňovací období prosinec 2013 až červen 2014.
2. V důsledku změny sídla žalobkyně daňovou kontrolu dále vedl Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“), který dospěl na základě výsledku daňové kontroly k závěru, že žalobkyně ve věci přijatých zdanitelných plnění (tonerů značky Canon) neprokázala, že uvedená zdanitelná plnění byla přijata právě od dodavatelů deklarovaných na příslušných daňových dokladech (dodavatel CED Office s.r.o., dále jen „CED Office“ a dodavatel Central Europe Distribution s. r. o., dále jen „CeEuDi“). Správce daně proto vydal dne 23. 1. 2018 následující rozhodnutí, v nichž snížil žalobkyni uplatňovaný nárok na odpočet daně:
 - dodatečný platební výměr č. j. 97480/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2013, jímž byla doměřena daň v celkové výši 338 797 Kč a současně předepsáno penále ve výši 67 759 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. 97482/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období leden roku 2014, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 207 465 Kč a současně předepsáno penále ve výši 41 493 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. 97484/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období březen roku 2014, jímž byla doměřena daň v celkové výši 1 184 216 Kč a současně předepsáno penále ve výši 236 843 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. 97486/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období duben roku 2014, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 691 657 Kč a současně předepsáno penále ve výši 138 331 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. 97488/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období květen roku 2014, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 705 282 Kč a současně předepsáno penále ve výši 141 056 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. 97489/18/3312-50522-712289 na DPH za zdaňovací období červen roku 2014, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 1 073 019 Kč a současně předepsáno penále ve výši 214 603 Kč.
3. Odvolání žalobkyně proti těmto výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a všechna uvedená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůty pro stanovení daně podle žalovaného neběžely po dobu 78 dnů z důvodu mezinárodního dožádání. Po zohlednění této skutečnosti se konec lhůt pro stanovení daně měl posunout

na 18. 4. 2018, což znamená, že k oznámení rozhodnutí o stanovení daně dne 1. 2. 2018 došlo v posledních 12 měsících před uplynutím lhůt, čímž se prodloužily o jeden rok. Žalobkyně namítla, že není schopna ověřit, zda a kdy byla žádost o mezinárodní dožádání podána, čeho konkrétně se týkala a kdy na ni bylo odpovězeno, jelikož žádost je součástí vyhledávací části správního spisu, do které žalobkyně nemohla nahlédnout. Žalobkyně má za to, že žádost o mezinárodní spolupráci se nemohla týkat všech zdaňovacích období, kterých se napadené rozhodnutí týká, ani všech sporných, resp. neuznaných, nadměrných odpočtů.

5. Namítla, že správní orgány se nesprávně vypořádaly s návrhy důkazů, neboť správce daně odmítl provést doplnění výsledků svědků a výsledky dalších svědků, které měly osvětlit spolupráci mezi panem Č. a dodavatelem žalobkyně CED Office, Company Europe Distribution a CeEuDi (informace o rozsahu a délce trvání zmocnění pana Č. uděleného těmito společnostmi).
6. Žalobkyně má dále za to, že správní orgány dospěly k nesprávným skutkovým zjištěním. Je toho názoru, že výsledky svědků R. Š. a R. Č. potvrdily spolupráci a dodávky se společnostmi CED Office, Company Europe Distribution a CeEuDi, neboť pan Č. byl těmito společnostmi zmocněn ke všem jednáním s žalobkyní v době uskutečnění dodávek.
7. Dále namítla, že správní orgány postupovaly v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle kterého i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.
8. Dle žalobkyně správní orgány neunesly své důkazní břemeno, neboť nezpochybnily existenci zboží, ale pouze jeho poskytnutí deklarovaným dodavatelem, bez toho aniž by prokázaly, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o němž žalobkyně věděla či musela vědět. Žalobkyně je přesvědčena, že za dané situace jí nelze nárok na odpočet daně odeprít, neboť není zpochybněno faktické plnění ani prokázán podvod na dani.
9. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že lhůta pro stanovení daně pro všechna kontrolovaná zdaňovací období neběžela ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci do obdržení odpovědi na tuto žádost, tedy 78 dnů. Konstatoval, že žádost o mezinárodní spolupráci je součástí veřejné části spisu pod pol. č. 25, přičemž z jejího obsahu lze jednoznačně ověřit, že se vztahovala k prověřovaným obchodním transakcím.
11. Žalovaný se se všemi námitkami týkajícími se návrhů na provedení důkazních prostředků vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně se účastnila svědeckých výpovědí a mohla svědkům klást otázky. Žalobkyně však svědkům žádné otázky nekladla. Pokud v žalobě tvrdí, že doplnění svědeckých výpovědí, resp. provedení dalších svědeckých výpovědí, požadovala až následně s ohledem na překvapivé závěry ve výsledku kontrolního zjištění, považuje žalovaný toto tvrzení za účelové. Žalobkyni byly veškeré pochybnosti správce daně známy již před zasláním výsledku kontrolního zjištění, a mohla proto svědkům klást

libovolné otázky. Provedení svědeckých výpovědí je nadbytečné, neboť žalovaný neuvedl žádné nové skutečnosti, které by měly výpovědi prokázat, nebo nemohly prokázat klíčovou skutečnost.

12. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, žalovaný považuje za ojedinělý, v němž se soud nesprávně odchýlil od ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Rozsudek je též v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zmíněný rozsudek je určitým excesem, protože jeho závěry nelze aplikovat.
13. Žalovaný odmítá námitku nesprávných skutkových zjištění. Prokázání oprávnění pana Č. jednat za dodavatele žalobkyně je klíčové pro osvědčení provázanosti uskutečněných plnění s deklarovanými dodavateli. Důkazní břemeno bylo na žalobkyni, vzhledem k nedoložení oprávnění tak nelze mít za prokázané, že pan Č. jednal jejich jménem.
14. Žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem i judikaturou správních soudů. Žalobkyně nepředložila relevantní důkazní prostředky, a neunesla tak důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“) přenesl správce daně. Žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech přijala od deklarovaného dodavatele, a že jej tudíž uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalobkyní tvrzená nutnost zkoumání jejího zapojení a vědomost o podvodu je zcela irrelevantní, neboť k tomu dochází, až když jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, což v dané věci nebyly, proto se správní orgány podvodem na DPH vůbec nezabývaly. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

15. Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného uvedla, že ji v rámci daňového řízení nebylo umožněno nahlédnout do obsahu žádosti o mezinárodní spolupráci, tedy nebyla součástí veřejné části spisu. Žádost se však nemohla vztahovat ke všem zdaňovacím obdobím.
16. Dále setrvala v názoru, že neprovedení svědeckých výpovědí, resp. jejich nedoplnění je procesním pochybením správce daně. Jedná se o závažnou vadu, žalobkyně podrobně popisovala, jaké skutečnosti mají být těmito důkazy prokázány. Žalovaný účelově vytrhává z kontextu části výpovědi pana Č. a vůbec nezohledňuje další provedené důkazy.
17. Žalobkyně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 za exces nepovažuje, naopak je nutné jej vnímat v kontextu dalšího rozhodnutí č. j. 10 Afs 5/2014 - 32, o kterém se zmiňuje
18. Pokud správní orgány nezpochybňují existenci předmětu plnění, ale zpochybňují deklarovaného dodavatele, má žalobkyně za to, že správní orgány nemohou jen konstatovat, že mají stále pochybnosti, ale jsou povinni jinými důkazními prostředky vyvrátit svědecké výpovědi a prokázat, že předmětná plnění byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř.

s.) a jedná se o žalobu přípustnou. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

20. Soud vycházel při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
21. Žalobkyně namítla, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Má za to, že žádost o mezinárodní dožádání, která ovlivnila běh lhůty pro stanovení daně, se nemohla týkat všech zdaňovacích období. Taktéž namítla, že správce daně ponechal žádost o mezinárodní dožádání ve vyhledávací části správního spisu a neposkytl ji žalobkyni k nahlédnutí.
22. Soud proto dále hodnotil, zda nenastaly zákonem předvídané okolnosti, které ovlivnily běh lhůty pro stanovení daně. Zejména, zda dožádáním informací prostřednictvím mezinárodní výměny od německé daňové správy o informace ohledně transakcí uskutečněných žalobkyní došlo ke stavění běhu lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) d. ř.. Dále se zabýval tím, zda měla žalobkyně možnost nahlédnout do žádosti o mezinárodní spolupráci.
23. Mezi účastníky řízení není sporné, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 1. 2015 v případě zdaňovacích období měsíců prosinec 2013, leden, březen, duben, květen a červen 2014. Tímto okamžikem počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 d. ř.
24. Podle § 148 odst. 4 písm. f) d. ř. platí, že: *„Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“*
25. Institut mezinárodního dožádání je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno neúčelně, nelze účinky stavění lhůty přiznat. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 11 Af 18/2018 - 131).
26. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„Dožádání totiž staví lhůty podle pokynu D-144 pro rozhodnutí ve věci určitého daňového subjektu pouze v případě, že se jedná o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro toto rozhodnutí nezbytný; nestaví tedy lhůty v případě, že dožádání má za cíl prověřit skutečnosti s tímto daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné.“*
27. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odeslal dne 30. 6. 2016 žádost o výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce německému správci daně. Žádost se týkala odběratele žalobkyně německé obchodní společnosti A.D.R. Vertriebs GmbH, která od žalobkyně dle daňových dokladů nakoupila originální tonerové cartridge na základě faktur z května 2012, listopadu 2012, listopadu 2013 a března 2014, celkem za částku 342 324,04 Eur. Správce daně z důvodu podezření na karuselový podvod požádal o prověření, zda

německá společnost přijala zboží od žalobkyně a tedy došlo k uskutečnění dožádaných obchodů v letech 2012, 2013 a 2014. Správce daně v žádosti dále položil řadu dalších otázek týkajících se obchodování mezi subjekty, např. kdo uzavíral obchodní případy, zda existují písemné smlouvy, kde bylo zboží fakticky vyloženo, zda nakupovali i od jiných dodavatelů a obchodují stále se stejnou komoditou, aj. Z odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 16. 9. 2016 správce daně zjistil, že německá obchodní korporace pořízení zboží od žalobkyně přiznala a přiložené faktury v příslušných měsících zaúčtovala, přičemž proběhly z firemního účtu. Dále bylo sděleno, že v době žádosti již s žalobkyní žádné obchodní styky neprobíhají.

28. Odpověď na mezinárodní dožádání správce daně nepoužil jako důkaz v daňovém řízení. Správce daně neidentifikoval daňový podvod. Lze však souhlasit s tím, že správce daně prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání zjišťoval od německého správce daně komplexní skutečnosti týkající se obchodních transakcí žalobkyně, ve kterých jako obchodní subjekt figurovala i německá korporace A.D.R. Vertriebs GmbH. Zjišťoval tedy skutečnosti, které byly předmětem daňové kontroly. Soud proto žádost o mezinárodní dožádání nepovažuje za formální ani účelovou a jako taková měla za důsledek stavění lhůty pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) d. ř.
29. Tento závěr však neplatí pro všechna kontrolovaná zdaňovací období. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že žádost o mezinárodní spolupráci se týkala jen určité části předmětu daňové kontroly. Konkrétně šlo o zdaňovací období květen 2012, listopad 2012, listopad 2013 a březen 2014 a obchodní případy, ve kterých žalobkyně dodávala zboží společnosti A.D.R. Vertriebs GmbH. Netýkala se proto celého předmětu daňové kontroly, neboť daňová kontrola byla zahájena za zdaňovací období leden, únor, duben, květen, červen, září až prosinec 2012, leden až prosinec roku 2013 a leden až červen roku 2014. Podstatné je, že z nyní projednávaných zdaňovacích období, o kterých bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto, se žádost o mezinárodní dožádání konkrétně nikterak netýkala období prosinec 2013, leden, duben, květen a červen roku 2014. U těchto zdaňovacích období proto nedošlo ke stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) d. ř.
30. V projednávaném případě byla daňová kontrola zahájena dne 29. 1. 2015. Lhůta pro vyměření DPH uplynula dne 30. 1. 2018. Správce daně dodatečné platební výměry za uvedená období vydal dne 23. 1. 2018, oznámeny žalobkyni byly až dne 1. 2. 2018. Jelikož nedošlo ke stavění lhůty na základě mezinárodního dožádání, uvedené dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí byly vydány (oznámeny) po uplynutí lhůty pro stavení daně. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil v části, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 23. 1. 2018, č. j. 97480/18/3312-50522-712289 (prosinec 2013), č. j. 97482/18/3312-50522-712289 (leden 2014), č. j. 97486/18/3312-50522-712289 (duben 2014), č. j. 97488/18/3312-50522-712289 (květen 2014) a č. j. 97489/18/3312-50522-712289 (červen 2014). Námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně je proto důvodná.
31. Soud se dále zabýval tím, zda správce daně skutečně ponechal některé listiny ve vyhledávací části správního spisu. Jinými slovy, zda měla žalobkyně možnost nahlédnout do žádosti o mezinárodní spolupráci. Podle § 65 odst. 2 d. ř. musí být po provedeném hodnocení důkazů všechny důkazní prostředky, které byly předmětem dokazování, z vyhledávací (neveřejné) části spisu přesunuty do veřejné části spisu. Po provedení hodnocení důkazů musí mít totiž daňový subjekt možnost se s těmito důkazy seznámit, aby mohl účinně uplatňovat svá procesní práva (např. své právo navrhnout doplnění

dokazování). Toto ustanovení však neznamena, že do veřejné části spisu musí být přerazovány všechny písemnosti.

32. Z § 65 odst. 2 d. ř. vyplývá, že do veřejné části spisu se přerazují jen písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a), tedy písemnosti, které mohou být uplatněny jako důkazní prostředek. Písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b) až d) se do veřejné části spisu obecně nezařazují (resp. zařazují jen v případě, že by byly zároveň využity jako důkazní prostředek). Jedná se např. o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019 - 51, uvedl, že „[s]mysl a účel ponechání písemností ve vyhledávací části nejdéle do provedení hodnocení důkazů, tedy jejich přesunu do části „nevychledávací“ nejpozději bezprostředně před provedením hodnocení důkazů, je zřejmý - dát daňovému subjektu možnost získat ucelenou představu o tom, jaký soubor důkazů bude v jeho případě využit ke zjištění skutkového stavu. (...).
33. K tomu je nutné poznamenat, že formulace § 65 odst. 1 písm. a) d. ř., podle které „do vyhledávací části spisu se zakládají písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek“ neznamena, že se jedná o listiny, které fakticky byly použity jako důkaz. Postačí potencialita jejich užití. Soud se proto zabýval tím, zda listiny týkající se mezinárodní spolupráce mohly být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek a tím pádem i obligatorně přesunuty do veřejné části správního spisu. Vzhledem k tomu, že se jednalo o dotazy směřující k německé obchodní korporaci, se kterou žalobkyně obchodovala, lze oprávněně dospět k závěru, že odpověď německého správce daně mohla být užitá jako důkaz v daňovém řízení a to i proto, že předmětem zahájené daňové kontroly byly právě i faktury vydané pro tuto německou obchodní korporaci. Správce daně byl proto povinen listiny přesunout do veřejné části správního spisu. Pokud by tak neučinil, postupoval by v rozporu s § 65 odst. 2 d. ř. Ze správního spisu vyplývá, že ve vyhledávací části spisu, tj. v neveřejné části, se žádná žádost ani odpověď o mezinárodní spolupráci nenachází, jsou zde jiné listiny. Naopak předmětná žádost a odpověď na ni se nachází ve veřejné části správního spisu pod pol. č. 25 a 26. Je tedy zjevné, že správce daně nepochybil, neboť po provedeném hodnocení důkazů se žádost o mezinárodní spolupráci včetně odpovědi německého správce daně týkajícího se německé obchodní korporace A.D.R. Vertriebs GmbH nachází ve veřejné části. K tomu soud dodává, že dle § 65 odst. 3 d. ř. „Při přerazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přerazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.“ Soud není schopen posoudit, od jakého okamžiku byly tyto listiny součástí veřejné části, zda již od samého počátku, případně došlo k jejich přeložení, neboť ze soupisu skutečností toto nevyplývá a údaje dle § 65 odst. 3 d. ř., z něj vyčíst nelze. Buďto tedy součástí neveřejné části ani nebyly nebo správce daně při jejich přesunutí do části veřejné opomenul zaznamenat výše uvedené skutečnosti. I kdyby se jednalo o druhou zmíněnou možnost, tedy postup správce daně v rozporu s d. ř., neměl by negativní vliv na zákonnost samotného daňového řízení. Žádost o mezinárodní dožádání ani odpověď německého správce daně nebyla v daňové kontrole užitá jako důkaz. Důsledkem mezinárodního dožádání bylo pouze stavění lhůty pro vyměření daně (správce daně tyto listiny v napadeném rozhodnutí zmiňuje pouze v souvislosti s prodloužením lhůty pro stanovení daně). Jelikož je soud povinen prekluzi zkoumat z úřední povinnosti i bez námítky, neměla by ani případná vada správního řízení (včasné nepřeložení listin do veřejné části - nemožnost seznámit se včas s předmětnými listinami) pro žalobkyni žádný negativní důsledek a nejednalo by se proto o vadu s vlivem na zákonnost správního řízení jako celku. Současně je podstatné, že daňový subjekt měl

možnost vyjádřit se k závěrům daňové kontroly a nahlédnout do správního spisu, jakož i případně požadovat o nahlédnutí do neveřejné části spisu. Námitka legality postupu správce daně při práci se správním spisem proto není důvodná.

34. V projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v případě zdanitelných plnění (tonerů) od dodavatelů CED Office, Company Europe Distribution a CeEuDi, neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od subjektu deklarovaného na příslušných daňových dokladech jako dodavatel.
35. Soud tedy úvodem hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovaným dodavatelem podle předmětných daňových dokladů. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry za měsíce prosinec 2013, leden, duben, květen a červen 2014 byly zrušeny, zaměřil se soud pouze na měsíc březen 2014, v němž na fakturách jako deklarovaný dodavatel figurovala společnost CeEuDi.
36. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v případě zdanitelných plnění, jejichž přijetí deklarovala od dodavatele CeEuDi, neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od subjektu deklarovaného na příslušných daňových dokladech jako dodavatel. Žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav, neunesl důkazní břemeno a neprovedl výslech navržených svědků.
37. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř., prokazuje daňový subjekt 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.
38. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první ZDPH, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro jeho ekonomickou činnost.
39. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je*

pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

40. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).
41. S ohledem na výše vyslovená východiska soud nejprve hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovaným dodavatelem podle předmětných daňových dokladů.
42. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, které ji tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 d. ř., pokud svá tvrzení týkající se uplatněného odpočtu daně na vstupu prokazovala formálně bezvadnými daňovými doklady. Mezi těmito doklady byly také daňové doklady vystavené korporací CeEuDi, jejichž předmětem bylo dodání tonerů (vzhledem k oprávněné námitce prekluze se soud zabýval pouze obchodními případy uskutečněnými ve zdaňovacím období březen roku 2014).
43. Prvotní pochybnosti o správnosti a úplnosti dosud předložených důkazních prostředků správce daně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností (ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3467464/15/2010-61561-106824, č. l. 64 správního spisu), ve které vyzval žalobkyni ke sdělení informací k obchodní spolupráci s dodavatelem CeEuDi. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala písemným podáním (č. l. 49 správního spisu), v němž popsala svou obchodní činnost a konkrétní okolnosti obchodní spolupráce s dodavatelem ze skupiny CED (včetně CeEuDi). Skutečnosti tvrzené v písemném podání žalobkyně prokazovala příloženými listinami (např. tabulkovým přehledem závazků vůči vybraným dodavatelům, opisem e-mailové komunikace s dodavatelem, výpisy z bankovních účtů, které zachycovaly úhrady souvisejících závazků, aj.). Okolnosti obchodní spolupráce žalobkyně s dodavatelem CeEuDi správce daně ověřoval také u dodavatele, ale i formou žádosti o poskytnutí informací u správce daně místně příslušného tomuto dodavatel. Z doručené odpovědi žalobkyně vyplynulo, že obchodování s dodavatelem probíhalo prostřednictvím jednání

pana Ing. E. K. (jednatelem žalobkyně) s produktovým manažerem dodavatele panem R. Č.

44. Dále bylo zjištěno, že sídlo korporace CeEuDi zapsané v obchodním rejstříku není sídlem skutečným a že tato korporace je pro správce daně nekontaktní. Daňová přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období korporace podávala, v těchto podáních však většinou vykazovala nadměrné odpočty DPH. Posuzovaná dodání zboží pro žalobkyni správcem daně prověřována nebyla. Od března roku 2015 je k jednání jménem korporace CeEuDi zmocněn J. H., a to na základě plné moci, kterou mu dne 26. 2. 2015 udělil jednatel korporace CeEuDi H. S. B. Ze zápisu provedeného v obchodním rejstříku ke dni 27. 3. 2015, nacož upozornil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, vyplývá, že se H. S. B. stal jednatelem obchodní korporace CeEuDi již k datu 25. 11. 2013 (tj. ještě před uskutečněním předmětných obchodních případů, pozn. soudu).
45. Za účelem prověření tvrzení týkajících se jednání R. Č. byla dne 8. 11. 2016 provedena svědecká výpověď (viz protokol č. j. 1915574/16/3312-60562-803400, č. l. 56 správního spisu), v rámci níž svědek R. Č. popsal činnost jím vykonávanou v období let 2012 až 2014. Svědek uvedl, že na základě smlouvy o zprostředkování obchodu vykonával souběžně činnosti pro několik obchodních korporací, mj. také pro CeEuDi, přičemž danou činnost vykonával buď sám, anebo v rámci činnosti jeho obchodní korporace VC trans s.r.o. (dále jen „VC trans“). Svě tvrzení o existenci smluv o zprostředkování svědek R. Č. doložil kopií smlouvy o zprostředkování ze dne 21. 9. 2010, tato však nebyla uzavřena s obchodní korporací CeEuDi, nýbrž s jinou korporací ze skupiny CED, a sice s Company Europe Distribution, která byla navíc uzavřena pouze na 2 roky. Svědek sice přislíbil, že další smlouvy o zprostředkování doloží, nicméně také uvedl, že si uzavřením smlouvy s obchodní korporací CeEuDi není jist. K dotazům správce daně R. Č. upřesnil, že pověření k jeho činnosti mu udělili R. Š. a J. N., kteří v posuzovaném období měli být jednatelem ve všech dotčených obchodních korporacích (jednatelem a společníky CeEuDi do 23. 4. 2013, pozn. soudu).
46. Obchodní jednání se žalobkyní svědek R. Č. potvrdil, přičemž podal také popis průběhu těchto jednání. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že R. Č. vedle komunikace týkající se zajištění dodávky zboží pro žalobkyni prováděl také další činnosti, jimiž byl nákup zboží, přebírání, kontrola a příprava zboží pro zákazníky i jeho prodej, vystavování faktur, příjem faktur a kontrola jejich vazby na objednávky. Svědek dále uvedl, že jej nikdo neřídil, čím víc zboží prodal, tím větší měl podíl na zisku. Svou činnost svědek prováděl na adrese K H. 1385/36, P., což byl rodinný dům s garáží (v ní bylo uskladněno zboží, asi 10 palet), se skladem a kanceláří, kde sedělo asi 6 lidí. Na uvedené místo jezdily kamiony se zbožím, byl tam i přístřešek pro 15 palet. Svědek dále uvedl, že do účetnictví ani k účtům korporace CeEuDi neměl přístup, s výjimkou přístupu do systému na vystavení faktur, vystavoval však také objednávky na zboží, k uskutečněním plněním vedl tabulku v excelu (nákup, prodej, spojené náklady, např. doprava), z níž byla stanovena jeho odměna (50 % ze zisku). H. S. B. (v posuzovaných obdobích jednatel a společník obchodní korporace CED Office) svědek neznal, ani se s ním nikdy nesetkal.
47. K výzvě správce ze dne 11. 1. 2017 (č. l. 58 správního spisu) daně R. Č. předložil dne 26. 1. 2017 kopie faktur (č. l. 55 správního spisu) vystavených za provedenou zprostředkovatelskou činnost (data uskutečnění zdanitelných plnění spadající do období let 2012 a 2013 – nejzazší datum červenec 2013), přičemž v průvodní písemnosti uvedl, že žádné další doklady jménem svým či jménem korporace VC trans již vystaveny nebyly. R.

Č. také uvedl: „Fyzická osoba R. Č. v roce 2013 a 2014 již se společnostmi neobchodovala.“ K příslibu předložení smluv o zprostředkování R. Č. sdělil: „Žádné další smlouvy nemám k dispozici. V případě, kdy nebyla smlouva, jsme spolupracovali na základě ústní dohody. V letech 2013 a 2014 jsme spolupracovali již minimálně (...).“

48. Jelikož stále nebylo zřejmé, s kým žalobkyně jednala ve věci obchodních případů s tonery ze strany dodavatele CeEuDi, neboť žalobkyní uvedený manažer korporace CeEuDi, pan R. Č., nebyl v předmětné době oprávněn za korporaci CeEuDi jednat, vydal správce daně další výzvu k prokázání skutečností (ze dne 22. 3. 2017, č. j. 450748/17/3312-60562-800703, č. l. 65 správního spisu). V ní žalobkyni mj. vyzval k prokázání a doložení skutečnosti, že posuzovaná zdanitelná plnění byla přijata právě od korporace CeEuDi a odpočty daně uplatnila oprávněně a plnění použila v rámci svých ekonomických činností. Správce daně poukázal na zjištěné nestandardní okolnosti s tím, že v průběhu dokazování nebylo doloženo, že R. Č. je oprávněn jednat jménem obchodní korporace CeEuDi. Žalobkyně na výzvu reagovala písemným podáním a připojila kopii e-mailové korespondence s R. Č., potvrzení o registraci k DPH a potvrzení o vedení bankovního účtu však předložila pouze ohledně dodavatelů CED Office a Company Europe Distribution. Žalobkyně uvedla, že považuje na základě dosud předložených důkazních prostředků za prokázané, že zboží bylo pořízeno od dodavatele CeEuDi, a že osobou oprávněnou jednat jménem tohoto dodavatele je R. Č. (č. l. 59 správního spisu).
49. Správce daně na základě přetrvávajících pochybností dospěl k závěru, že žalobkyně pochybnosti neodstranila a neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění přijala od tvrzeného dodavatele. K tomu soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložila prvotní daňové doklady, jež zaevidovala do evidence pro daňové účely. Splnila tak formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše citované judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
50. Správce daně ověřil, že žalobkyně, jejíž jménem jednal Ing. E. K., jednala ve věci nákupů tonerů s R. Č., ale již není zřejmé, zda R. Č. jednal jménem dodavatele CeEuDi. Důvodem přetrvávajících pochybností bylo nedoložení smlouvy opravňující R. Č. uzavírat obchody jménem CeEuDi. R. Č. navíc při svědecké výpovědi uvedl, že si není jistý, zda nějaká smlouva o zprostředkování s korporací CeEuDi byla uzavřena. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností dostatečně konkrétně specifikoval své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění předmětných plnění, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni.
51. Žalobkyně na podporu svých tvrzení navrhla výslech jednatele CeEuDi pana R. Š. Pan Š. v rámci svědecké výpovědi na dotaz správce daně, co je mu známo o podnikatelské činnosti korporace CeEuDi po datu 25. 11. 2013 (tj. v době jeho odchodu z funkce jednatele, kdy se novým jednatelem stal H. S. B.), odpověděl: „Měl jsem generální plnou moc od pana B. a dobíhaly domluvené obchody, nadále jsem podával (společnosti podávaly) daňová přiznání, komunikovali jsme s FÚ“. Svědek upřesnil, že příslušné plné moci byly součástí notářských zápisů o změně společníka a jednatele, jejich zaslání svědek příslibil. Svědek dle této plné moci mohl vykonávat kompletní činnost, měl přístupová práva k účtům u Raiffeisenbank. Svědek uvedl, že H. S. B. nezná, kontakt na něho nemá, viděl ho pouze jednou u

notářského zápisu, doklady si odvezl zřejmě „pronajatý šofér“. K udělení generální plné moci svědek doplnil: „V roce 2014 mi byla zrušena plná moc a má ji pan H, toho člověka neznám.“. Informace o chodu obchodní korporace CeEuDi svědek sděloval H. S. B. e-mailem, a to v češtině nebo v angličtině pomocí překladače Google, avšak ten mu nikdy neodpověděl, do nového sídla společností H. S. B. nikdy nedocházel.

52. S R. Č. se svědek R. Š seznámil „v roce 2002, 2003, kdy byl obchodním zástupcem společnosti, se kterou obchodovali.“ R. Č. pak přesvědčili, aby pracoval pro jejich firmy. Jelikož se R. Č. nechtěl stát zaměstnancem, uzavřeli smlouvu o obchodní spolupráci, od roku 2003 do roku 2014 tak byl najatý jako obchodník, tj. obchodoval, sháněl nové zákazníky, z uskutečněných prodejů měl provizi. R. Č. měl pověření ke spolupráci se žalobkyní, „pan Č. a jeho firmy neměli žádné omezení, s jakým odběratelem a s jakým dodavatelem navázat spolupráci. Byla to čistě jeho aktivita a jeho úsilí o co největší obchody.“ Dle svědka smlouvy o obchodní spolupráci s R. Č. existují, ale neví, jestli je dokáže předložit. Svědek dále upřesnil: „Část účetnictví se smlouvami jsem předal cca týden po uskutečnění notářského zápisu a zbytek účetnictví má pan H. Pan Č. vystavoval faktury za poskytnuté služby, které byly hrazeny zásadně převody z bankovního účtu.“ Ke smluvnímu vztahu R. Č. pak svědek sdělil, že smlouvy vypovězeny nebyly ani po ukončení jednateleství svědka, platily dále, jestli byly tyto smlouvy vypovězeny panem H., svědek nevěděl. Svědek dále uvedl svou domněnku, že R. Č. H. S. B. nezná. Není mu známo, zda tento nový jednatel pověřil pana Č. k uzavírání obchodů.
53. Dožádaný Finanční úřad pro Středočeský kraj získal od manželky R. Š. také kopii listiny, jež měla dokládat plnou moc, kterou R. Š. udělil H. S. B. (tento způsob podání J. Š. odůvodnila nástupem R. Š. do výkonu trestu). E-mailové podání však vedle dalších listin nesouvisejících s posuzovanou věcí obsahovalo ve své příloze kopii první strany plné moci ke všem úkonům souvisejícím s výkonem funkce jednatele obchodní korporace CeEuDi, z níž nebylo možné zjistit, zda příslušná listina byla vůbec podepsána, resp. kdy a kým (č. l. 60 správního spisu).
54. Existenci příslušného zplnomocnění pana Š. (viz předchozí bod) správce daně ověřoval u správce daně místně příslušného dodavatel CeEuDi. Bylo zjištěno, že žádná plná moc udělená R. Š. nebyla u správce daně místně příslušného dodavatel CeEuDi uplatněna. Osobou oprávněnou jednat u správce daně jménem této obchodní korporace byl od 25. 11. 2013 H. S. B., resp. od března 2015 smluvní zástupce odlišný od R. Š.
55. Správce daně dále v rámci daňové kontroly zjistil, že R. Č. předložil oprávnění vykonávat obchodně zprostředkovatelskou činnost jménem jiných osob patřících do tzv. CED skupiny (CED Office s.r.o. a Company Europe Distribution CZ s.r.o.). Soud z obchodního rejstříku ověřil, že u korporace CED Office i Company Europe Distribution byli pan Š. a pan N. rovněž jednatelem a společníky až do dne 25. 11. 2013, do předání korporace panu B. Bylo to tedy o něco déle než u CeEuDi, zde datum 23. 4. 2013, od tohoto dne až do 25. 11. 2013 vystupoval pan Š. ve společnosti CeEuDi jako prokurista.
56. Žalobkyně dále předložila správci daně emailovou komunikaci, ze které vyplývá, že R. Č. byl označen jako product manager korporace CeEuDi. Skutečnost, že R. Č. vystavoval faktury ve prospěch žalobkyně, však výslovně nepotvrdil ani jednatel CeEuDi pan R. Š. Správce daně dále zjistil, že jednatele CeEuDi pan R. Š. a pan J. N. prodali korporaci CeEuDi panu H. S. B., od které měl podle svědecké výpovědi mít pan Š. po odchodu z funkce jednatele a společníka, resp. prokuristy, generální plnou moc. Místně příslušný

správce daně však eviduje pouze plnou moc udělenou panu J. H. Soud se ztotožňuje se závěrem správce daně, že je podivné, že po prodeji korporace CeEuDi měl pan Š. i nadále přístup k účtům korporace, ačkoliv pana B. nezná a nikterak spolu vzájemně nekomunikovali. Pan Š. ani nepředložil plnou moc se všemi náležitostmi, na základě které byl oprávněn jednat jménem dodavatele CeEuDi po svém odchodu z funkcí jednatele a společníka, resp. prokuristy.

57. Je vhodné doplnit, že k prodeji korporace CeEuDi a tedy k ukončení oprávnění jednat za dodavatele u celého podílu pana N. došlo ke dni 23. 4. 2013, co se týče pana Š. pak v části podílu ke dni 23. 4. 2013 a ke zbylé části podílu ke dni 25. 11. 2013 (viz výpis z obchodního rejstříku a listiny založené ve sbírce listin). V době, kdy byly obchodní případy mezi žalobkyní a korporací CeEuDi uskutečňovány (březen roku 2014), již tedy nebyli pan Š. a pan N. jednatelem ani společníky korporace CeEuDi. Nebyla ani doložena věrohodná plná moc od nového jednatele pana B., která by opravňovala pana Š. k jednání za tuto korporaci.
58. Žalobkyně rovněž v rámci daňové kontroly uvedla, že vzhledem k zavedené obchodní praxi oprávnění R. Č. k jednání jménem obchodní korporace CeEuDi neověřovala.
59. Stěžejní skutečnosti lze proto shrnout následovně. Prověřovaným dodavatelem žalobkyně byla obchodní korporace CeEuDi, u níž na pozici jednatele v období předcházejícím datu 23. 4. 2013 figurovaly osoby R. Š. a J. N., pan Š. poté do 25. 11. 2013 zastával funkci prokuristy. Podstatné jsou také události z listopadu roku 2013, kdy v rámci notářského zápisu ze dne 25. 11. 2013 (viz dokumenty uložené ve sbírce listin obchodního rejstříku) došlo ke změně statutárního orgánu i společníka. Z rozhodnutí mimořádné valné hromady obchodní korporace CeEuDi, která byla zachycena ve zmiňovaném notářském zápisu, je zřejmé, že novým společníkem a jednatelem obchodní korporace CeEuDi se ke dni 25. 11. 2013 stal „H. B.“ (dle zápisu v obchodním rejstříku jde o H. S. B.), osoba bytem v bulharské Sofii. Skutečnost, že zápis uvedených změn byl ve veřejném registru proveden až s více než ročním zpožděním (v březnu roku 2015), svědek R. Š. odůvodnil nečinností H. S. B.
60. Za klíčovou osobu v posuzované věci lze označit také R. Č., který byl dle vyjádření žalobkyně (a dle daňových dokladů) osobou jednající jménem dodavatele CeEuDi. Uvedenou skutečnost ostatně potvrdil také sám R. Č. ve své svědecké výpovědi. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ze všech ostatních zjištění vyplývá, že pro uvedenou činnost R. Č. neexistuje žádné relevantní oprávnění. Sporný je přitom výkon veškeré jeho činnosti, a to nejen z hlediska časového, ale také ve vztahu k jejímu rozsahu. Hledisko časové zde zastupuje zejména absence příslušného zmocnění, neboť oprávnění R. Č. k jím vykonávané činnosti nebylo žádným způsobem doloženo (předložené listiny byly jednak nekompletní, nebylo uvedeno datum, ani kdo plnou moc udělil, natož tak podpis osoby, další předložené listiny se vztahovaly k jeho činnosti u jiných obchodních korporací). Neexistence prokazatelného oprávnění k jednání jménem korporace CeEuDi (smlouvy o zprostředkování, resp. více smluv) pak vyplývá také z dalšího vyjádření R. Č., který v písemném sdělení spolu s tvrzením, že další smlouvy nemá k dispozici, uvedl, že v letech 2013 a 2014 s obchodními korporacemi, mezi nimiž byla také CeEuDi, spolupracoval jen minimálně.
61. Vcelku logicky tak správce daně a následně žalovaný pochybovali o identitě dodavatele CeEuDi, neboť nadále zůstává sporné a pochybné, na základě jakého oprávnění pan Š.

vystupoval jménem dodavatele CeEuDi a to stejné platí i pro oprávnění pana Č. Ačkoliv mohla žalobkyně podle svých zkušeností nabýt dojmu, že pan Č. je oprávněn jednat jménem dodavatele CeEuDi, nebylo nikterak toto oprávnění doloženo. Soud proto v souladu se správcem daně a žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně nedostatečně prověřila svého dodavatele CeEuDi, respektive nedostatečně ověřila skutečnost, zda pan Č. je oprávněn jednat jménem dodavatele CeEuDi a uzavírat jeho jménem obchody.

62. Soud dospěl na základě výše uvedeného v souladu se závěry správních orgánů k závěru, že žalobkyně neprokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedený jako poskytovatel plnění na daňových dokladech, jež žalobkyně jako důkaz svého tvrzení předložila. S odkazem na obsah Zprávy o daňové kontrole a napadené rozhodnutí musí být konstatováno, že žalobkyně vlivem absence relevantních důkazních prostředků neunesla důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. přenesl správce daně. Žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech dodavatele CeEuDi uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
63. Žalobkyně namítla, že správce daně neprovedl výsledky svědků, které navrhla v průběhu daňové kontroly, konkrétně navrhovala doplnění výsledků pana R. Š. a R. Č. a výslech pana B. a osoby oprávněné jednat za korporaci ADR Vertriebs GmbH.
64. Žalobkyně v návrhu na výslech pana Č. a pana B. uvedla, že je nutné zjistit, zda a jakým způsobem bylo zmocnění pana Č. ukončeno, pokud ukončeno bylo a zda a jakým způsobem toto bylo sděleno žalobkyni. Výslech zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH je podle žalobkyně způsobitý prokázat oprávnění R. Č. jednat jménem korporace CeEuDi (č. l. 42 správního spisu).
65. Soud v souladu se žalovaným považuje opakované výsledky pana Š. a pana Č. za nadbytečné a nevhodné. Žalobkyně se výslechu pana Č. nezúčastnila, ačkoliv o jeho konání byla vyrozuměna. U výslechu pana Š. byl přítomen zástupce žalobkyně, avšak svědkovi nekladal žádné dotazy, ačkoliv k tomu měl příležitost. Soud proto neshledal důvod pro opakování již jednou uskutečněných výsledků těchto osob, když žalobkyně nevyužila svého práva klást jim otázky. Pan B. je pro správce daně nekontaktní a žalobkyně ve svém návrhu osobu pana B. nikterak neidentifikovala. Správce daně na pana B. nemá v České republice žádný kontakt a v místě pobytu v Bulharsku mezinárodní smlouva neumožňuje správci daně výslech provést. Postup správce daně proto nelze zpochybnit. Návrh této svědecké výpovědi je navíc výrazem formalismu v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, neboť svědci vypověděli, že ho buď nikdy neviděli (pan Č.) nebo s ním jednali pouze jednou a nyní s nimi už nekomunikuje (pan Š.). Rovněž soud souhlasí s neprovedením výslechu zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH, neboť ta není v porovnání ze zjištěnými skutečnostmi s to prokázat oprávnění pana Č. jednat jménem dodavatele CeEuDi, neboť ani pan Č. ani pan Š. oprávnění jednat jménem korporace CeEuDi nedoložili. Lze dodat, že ani případné prokázání oprávnění pana Č. jednat v zastoupení korporace CeEuDi s ADR Vertriebs GmbH, by neznamenal, že by pan Č. byl oprávněn jednat jménem CeEuDi i s žalobkyní. K tomu soud uzavírá, že správce daně odmítnutí provedení navržených výsledků důsledně odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole (str. 85-86, 88-89, 91-94), jakož i žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 13-16). Soud se se závěry správních orgánů ztotožňuje a námitku shledává nedůvodnou.
66. Žalobce namítl, že správní orgány nerespektovaly rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (věc stavitelství Melichar), podle kterého nelze

žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH, pokud jí nebyla prokázána účast na daňovém podvodu.

67. Soud k předmětné námitce uvádí, že daňový subjekt má v daňovém řízení v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.
68. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).
69. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Zásada daňové neutrality, na které je DPH vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, přestože nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories*

Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).

70. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice, která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
71. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočítat od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“.
72. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr např. v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27). Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
73. Případná účast (resp. neúčast) na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). Jak bylo uvedeno výše, k posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Jestliže správce daně shledá, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
74. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, na který žalobkyně odkazuje, vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení

Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (žalobcem uváděné rozsudky ve věci *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, a ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719), nicméně rozšířený senát následně dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, neboť se domníval, že výklad obsažený v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2018 - 78 je v rozporu se shora citovanou ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

75. Soud je přesvědčen, že judikatura Soudního dvora Evropské unie k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je jednoznačná. Vyplývá z ní, že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 d. ř.). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, potvrdil, že „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, aj. Soud proto neshledal důvod pro přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem k Soudnímu dvoru ve věci 1 Afs 334/2017.
76. K otázce odepření nároku odpočtu DPH se nedávno vyjádřil i Soudní dvůr Evropské unie v usnesení ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673. V něm konstatoval, že daňovému subjektu nelze odeprít odpočet DPH, i kdyby správce daně prokázal, že vystavitel faktur nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů uvedené zboží vyrobit ani dodat, a že toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, že nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, že dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a že u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. V nyní projednávaném případě se situace od případu *Vikingo* odlišuje tím, že žalobkyně tvrdila, že odebírala zboží od CeEuDi prostřednictvím R. Č., přestože neměla nijak doloženo, že tato osoba je oprávněna za CeEuDi jednat (žádná plná moc opravňující R. Č. k jednání za CeEuDi doložena nebyla). Přestože oprávnění R. Č. jednat za deklarovaného dodavatele potvrzoval R. Š., nelze k jeho vyjádření přihlížet, neboť již v daném období nebyl jednatelem CeEuDi. V daňovém řízení tedy nebyl předložen žádný důkaz potvrzující, že zboží dodal žalobkyni plátc DPH. Neprokázání skutečného dodavatele zboží neumožnilo stanovit dodavatelský řetězec a tím ověřit, zda nebyla porušena neutralita DPH. Přestože na uvedené nesrovnalosti byla žalobkyně v daňovém řízení upozorněna, nenabídla správci daně ani žalovanému jiné vysvětlení, kdo byl skutečným dodavatelem zboží, proto nebylo možné nárok na DPH uznat.

77. Námitka účelového vyložení judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

78. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je stiženo nezákonností pouze v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 23. 1. 2018, č. j. 97484/18/3312-50522-712289, č. j. 97482/18/3312-50522-712289, č. j. 97486/18/3312-50522-712289, č. j. 97488/18/3312-50522-712289 a č. j. 97489/18/3312-50522-712289. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze v tomto rozsahu a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
79. Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí žalovaného, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 23. 1. 2018, č. j. 97484/18/3312-50522-712289, a kterou byl tento dodatečný platební výměr potvrzen, neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji ve zbytku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
80. O náhradě nákladů soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. podle míry úspěchu účastníků ve věci. Žalobkyně brojila proti celému napadenému rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno šest dodatečných platebních výměrů. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno z 5/6, což odpovídá míře úspěchu žalobkyně. Žalobkyně tedy byla v převážné části úspěšná, a proto jí přísluší poměrná náhrada nákladů.
81. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, replika) $3 \times 3\,100$ Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 12 342 Kč. Protože však byla žalobkyně úspěšná pouze ze 5/6, náleží ji náhrada nákladů ve výši 12 785 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. července 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu