



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

COMMEMAX spol. s r.o.,
se sídlem Hnězdenská 735/6, 180 00 Praha 8

zastoupen Evou Huclovou, daňovou poradkyní
se sídlem Rečkova 1652/4, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2020, č. j. 39270/20/5300-21441-708460,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal na základě výsledků daňové kontroly dne 5. 6. 2019 platební výměr, č. j. 5223732/19/2008-52524-110188, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty („DPH“) za měsíc prosinec 2015 ve výši 2 398 200 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 479 600 Kč (dále jen „platební výměr“). Konkrétně k doměření daně došlo 1) z důvodu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal, že zboží deklarované na daňovém dokladu č. 15620025, a sice 500 ks DVD s projektem RD včetně licence skutečně od deklarovaného dodavatele, společnosti FFUS spol. s r. o., přijal (zdanitelné plnění činilo 1,5 mil. Kč; DPH ve výši 315 000 Kč), a proto nebyly splněny podmínky oprávněnosti nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“); 2) z důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 13 odst. 2 ZDPH, tedy že neprokázal, že dodal zboží do jiného členského státu (na Slovensko) osobě registrované k dani v jiném členském státě (konkrétně spol. KERROLA TRADE LTD. registrované ve Spojeném království), jednat se přitom mělo o 3 200 ks DVD s projektem RD včetně licence (zboží v hodnotě 9 920 000 Kč; DPH ve výši 2 083 200 Kč; daňový doklad č. 15650005), a proto neměl nárok na osvobození od DPH.
2. Žalobce uvedený platební výměr napadl odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 10. 2020, č. j. 39270/20/5300-21441-708460, zamítl (dále jen „napadené rozhodnutí“).
3. Žalobce se s tímto výsledkem neztotožnil a proti uvedenému rozhodnutí podal dne 23. 12. 2020 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu podle § 65 s. ř. s.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a jednání ve věci

4. Žalobce proti napadenému rozhodnutí namítá zaprvé, že správce daně nesdělil žalobci žádnou jasnou, konkrétní a určitou pochybnost, jejíž odstranění požaduje (a tedy nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce). Postup k odstranění pochybností předcházející daňové kontrole byl veden nestandardně a tendenčně v rozporu s pravidly stanovenými v daňovém řádu. V této souvislosti žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, z něhož vyplývá, že existenci pochybností musí správce daně opřít o konkrétní skutkové důvody a ty uvést ve výzvě k odstranění pochybností. Vedle toho žalobce namítá neprovedení některých jím navrhaných důkazů, např. výslech p. Vítečka. To žalobce považuje i za porušení zásady volného hodnocení důkazů (viz § 8 odst. 1 daňového řádu).
5. Zadruhé žalobce ve vztahu k odpočtu DPH za deklarované zdanitelné plnění přijaté od spol. FFUS namítá, že není pravda, že neposkytl součinnost správci daně (resp. že nedoložil podklady k prokázání nároku na odpočet). Správci daně byly veškeré požadované podklady, a to i za prosinec 2015, předloženy v rámci daňové kontroly

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zaměřené na zdaňovací období duben a květen 2015. V rámci této daňové kontroly předložil žalobce veškeré podklady a poskytl veškeré informace, které správce daně opětovně žádal v rámci daňové kontroly za prosinec 2015. Správci daně tak byl znám model obchodní spolupráce mezi žalobcem a spol. FFUS; v rámci uvedené daňové kontroly byl prokazován výsledkem jednatelky žalobce, pí R., a někdejšího jednatele spol. FFUS, p. D.; vedle toho měl správce daně k dispozici i fakturu č. 15620025, skladové listy, úhrady a další podklady svědčící o obchodování žalobce se spol. FFUS. Správce daně rovněž dne 13. 12. 2016 provedl místní šetření ve skladu (pronajatých prostorách) žalobce; při něm byla potvrzena existence DVD dodaných žalobci dle faktury č. 15620025.

6. Zatřetí žalobce ve vztahu k dodání zboží na Slovensko spol. KERROLA namítá, že v daném případě se jednalo o zboží (DVD), které žalobce nakoupil od spol. FFUS v dubnu a květu 2015 a spol. KERROLA na Slovensko je následně prodal v prosinci 2015. Žalobce uvádí, že k prokázání tohoto obchodu doložil daňový doklad č. 15650005, dodací list č. DL 15650005, potvrzení odběratele o osobním převzetí zboží a přepravě mimo území ČR (do skladu, který si spol. KERROLA pronajímá v Trenčíně od spol. DVS Transport, s.r.o.), výkazu hlášení zaslaného na INTRASTAT; předání zboží prokazuje rovněž výsledek jednatelky žalobce, pí R.; rovněž potom úhrada zboží společností KERROLA (na eurový účet žalobce), který žalobce pouze opomněl nahlásit správce daně. Žalobce rovněž předložil doklad o tom, že účet, ze kterého platba šla, skutečně patří spol. KERROLA. Při převzetí zboží se zřejmě za p. S., který je ředitelem spol. KERROLA, vydával p. V.; to ale nemůže zpochybnit dodání zboží do jiného členského státu. Pan L., jednatel spol. DVS TRANSPORT, potvrdil, že si naskladnění zboží pamatuje a rovněž uvedl, že ho domlouval p. V. Žalobce dále zpochybňuje provedení dožádání na Slovensko; správce daně se spokojil se sděleními, které se přímo netýkají dodání předmětných DVD, a nepožádal např. o prověření, kdy bylo naskladněno zboží dodané žalobcem.
7. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 22. 2. 2021 především odkázal na jednotlivé pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konkrétně potom k první žalobní námitce uvedl, že konkrétní pochybnosti stran uskutečnění zdanitelných plnění sdělil žalobci ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2018; v případě dodání zboží od spol. FFUS byly pochybnosti založeny zejména na tom, že žalobce k uplatněnému nároku na odpočet daně nedoložil kromě daňového dokladu a skladové karty žádné další důkazní prostředky, přestože při zahájení daňové kontroly správci daně sdělil, že je doloží; následně spol. FFUS pochybnosti o dodání deklarovaného zboží nerozptýlila. Pokud jde o dodání zboží na Slovensko spol. KERROLA, tak i v tomto případě měl správce daně celou řadu pochybností, např. nesoulad zaplacené částky a částky na faktuře, nesoulad podpisů p. S. na listech CMR a protokolu o výsledku svědka; nesoulad počtu kusů DVD na dodacím listu a faktuře atd. Pokud jde o navrhovaný výsledek p. V., tak žalovaný uvádí, že žalobce výsledek této osoby vůbec nenavrhoval. Žalobce nadto nemá právo na provedení všech důkazů, které navrhne; neprovedení navrhovaných důkazů nepředstavuje bez dalšího porušení zásady volného hodnocení důkazů.
8. K druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele (plátce DPH), spol. FFUS. Skutečnost, že žalobce osvětlil obchodní spolupráci se spol. FFUS, není pro nárok na odpočet DPH dostačující, resp. rozhodná, neboť je nutné vždy prokázat přijetí konkrétních zdanitelných plnění od konkrétního dodavatele uvedeného na daňových dokladech v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Obchodní spolupráce či obchodní model určuje pouze obecný rámec obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

činnosti (spolupráce), a bez dalších skutečností nemůže prokazovat přijetí zdanitelných plnění. V průběhu trvání obchodní spolupráce se totiž mohou lišit parametry jednotlivých dodávek (množství, cena, daň, kvalita apod.). Žalobcem předložené podklady k prokázání toho, že deklarovaná obchodní transakce se uskutečnila, nebyly dostatečné; žalobce např. vůbec nedoložil doklad o úhradě přijatých plnění. Žalovaný nikdy nezpochyboval existenci samotného zboží (DVD); konstatoval ale, že nebylo prokázáno jeho přijetí od deklarovaného dodavatele.

9. Ke třetí žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobcem předložené doklady neměly dostatečnou důkazní sílu k tomu, aby prokázaly dodání zboží na Slovensko spol. KERROLA. Co se týče úhrady tohoto zboží, tak žalovaný uvádí, že ta proběhla pouze v částečné výši, přičemž žalobce nikdy neprokázal, jak byla hrazena zbývající část. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením žalobce, že byla uhrazena celková kupní cena. Žalovaný dále doplnil, že nikdy nezpochyboval vlastnictví protiúctu spol. KERROLA. Žalovaný také odmítl spekulaci žalobce o tom, že se p. V. (nar. X) vydával z p. S. (nar. X); současně zdůraznil, že svědecká výpověď p. S. měla téměř nulovou vypovídající hodnotu, neboť téměř na všechny otázky odpovídal negativním stanoviskem.
10. Přípisem ze dne 15. 11. 2022 městský soud žalobce poučil o aktuálním vývoji judikatury, konkrétně o závěrech plynoucích z věci *Kemwater ProChemie*, konkrétně z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. C-154/20, a návazného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Žalobce na doručený přípis nereagoval.
11. Žalovaný zaslal soudu dne 12. 1. 2023 obsáhlé stanovisko, v němž se zabýval problematikou aktuální judikatury, právě ve vztahu k rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a navazujícího rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 03. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater*.
12. Žalovaný uvedl, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno. Prvostupňovému správci daně však vznikly ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období pochybnosti o tom, zda žalobce předmětná plnění přijal od dodavatele FFUS, přičemž vážné a důvodné pochybnosti správce daně vyplynuly především z následujících skutečností podrobně popsanych ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 8849616/18/2008-60565-110300 ze dne 3. 12. 2018 (zejména na stranách 2 až 4): - dodavatel FFUS byl nekontaktní, na výzvu k poskytnutí údajů reagoval pouze žádostí o prodloužení lhůt, nicméně ani v prodloužené lhůtě nereagoval, - zástupce daňového subjektu Mgr. L. při zahájení daňové kontroly dne 18. 5. 2017 slíbil zaslat vyjádření a příslušné listiny, namísto toho dne 1. 6. 2017 vypověděl právní zastoupení, - jediné doklady, které se vztahovaly k předmětné faktuře, a které odvolatel předložil, byly skladové karty, které osvědčily naskladnění zboží dne 30. 12. 2015 a jeho existenci při inventuře dne 1. 1. 2016, aniž by jakkoliv prokazovaly konkrétního dodavatele zboží.
13. Kvalifikovaným vyjádřením pochybností ze strany správce daně ve výzvě k prokázání pochybností č. j. 8849616/18/2008-60565-110300 ze dne 3. 12. 2018, došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce však důkazní břemeno neunesl, neboť na výzvu k prokázání skutečností (ani na následné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) nereagoval a žádné další důkazní prostředky nepředložil. Po celou dobu daňového řízení neoznačil žádné jiné dodavatele, který by mu předmětné zdanitelné plnění dodal,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

tzn., že žalobce neoznačil konkrétního skutečného dodavatele a tohoto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázal, přičemž po celou dobu daňového řízení tvrdil, že dodavatelem plnění byla společnost FFUS, což správce daně zpochybnil, přičemž žalobce tyto relevantní pochybnosti správce daně neodstranil.

14. Při ústním jednání konaném dne 18. 1. 2023 žalobce setrval na svém stanovisku, k výzvě soudu ze dne 15. 11. 2022 se nevyjádřil ani ústně, požádal však soud o poskytnutí lhůty k vyjádření ke stanovisku žalovaného, které mu bylo doručeno dne 17. 1. 2023. Městský soud jeho žádosti nevyhověl. Je totiž třeba konstatovat, že možnosti jak žalobce tak i žalovaného zásadním způsobem doplňovat, či dokonce měnit svá procesní i hmotněprávní stanoviska jsou v řízení před správními soudy velmi omezené. Argumentace žalovaného je zcela limitována obsahem přezkoumávaného správního rozhodnutí, které žalovaný již nemůže dále doplňovat, dovysvětlovat či podrobněji odůvodňovat. Rozhodnutí je přezkoumáváno tak, jak bylo vydáno a pouze v rozsahu v něm obsažené argumentace. Žalobce je pak omezen lhůtou k podání žaloby, během níž musí být uplatněny žalobní body, které lze i později podrobněji rozvést, nelze však s úspěchem namítnout bod nový. Tak i v projednávaném případě, žalovaný reagoval na novou judikaturu Nejvyššího správního soudu, avšak na vydaném rozhodnutí tím již nemohl ničeho změnit, žalobce byl soudem poučen a vyzván, aby případně svou žalobní argumentaci ve světle nových rozhodnutí rozvedl, pokud však této možnosti včas nevyužil, neshledal městský soud prostor pro to, aby vyhověl jeho žádosti o odročení jednání a poskytnuté další lhůty k vyjádření.

III.

Posouzení žaloby

15. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
16. Žaloba není důvodná.
17. Nejprve se městský soud zabýval **první žalobní námitkou**, kterou žalobce zpochybnil postup správce daně, zejména vydání výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu a další procesní pochybení v rámci provádění dokazování.
18. Městský soud v této souvislosti nejprve konstatuje, že v dané věci nebyl veden postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, jak naznačuje žalobce. Ve věci zdaňovacího období prosinec 2015 byla dne 18. 5. 2017 zahájena daňová kontrola (viz protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 4527002/17/2008-60565-110300), a to v rozsahu přijatého zdanitelného plnění mimo jiné od spol. FFUS (daňový doklad č. 15620025, resp. int. č. 15510165) a dále v rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění od spol. KERROLA (daňový doklad č. 15650005). Tato daňová kontrola byla přitom zahájena – jak plyne z bodu 29 napadeného rozhodnutí – z důvodu prověření skutečností souvisejících s deklarovanými přijatými plněními od spol. FFUS ve zdaňovacích obdobích duben 2015 a květen 2015; žalobce přitom v rámci této daňové kontroly upozornil na spojitost s plněními uskutečněnými právě ve zdaňovacím období prosinec 2015. Pokud jde o deklarované dodání zboží spol. KERROLA na Slovensko, tak to bylo zahrnuto do předmětné daňové kontroly z důvodu, že správce daně zkoumal, k jakému účelu žalobce

použil DVD pořízená ve zdaňovacích obdobích duben 2015 a květen 2015 od spol. FFUS; zjistil přitom, že je měl dodat právě spol. KERROLA (k tomu podrobněji bod 40 napadeného rozhodnutí). Nutno přitom zdůraznit, že žalobce v žalobě vedení uvedené daňové kontroly nijak nezpochybňuje.

19. Při zahájení této daňové kontroly (viz protokol ze dne 18. 5. 2017) správce daně žalobce vyzval, aby ve vztahu k přijatému plnění od spol. FFUS předložil další důkazní prostředky, zejména aby doložil doklad o úhradě za předmětné deklarované zdanitelné plnění (a aby případně předložil či navrhl další důkazní prostředky) a dále aby sdělil, zda přijetí tohoto plnění probíhalo stejně, jako tomu bylo v případě přijetí zdanitelných plnění od téže spol. ve zdaňovacím období duben 2015 a květen 2015. Ve vztahu k deklarovanému dodání zboží spol. KERROLA potom správce daně vyzval žalobce rovněž k předložení (či navržení) dalších důkazních prostředků (resp. se ho dotázal, zda tak chce učinit). Žalobce v obou případech přislíbil dodání požadovaných podkladů dodatečně, resp. přislíbil další písemné vyjádření - k tomu ale nedošlo. S ohledem k tomu se správce daně následně v rámci daňové kontroly obrátil na spol. FFUS jakožto deklarovaného dodavatele k poskytnutí bližších údajů o dodávce; spol. FFUS nicméně pouze požádala o prodloužení lhůty; věcně nicméně již dále nereagovala. Pokud jde o deklarované dodávky spol. KERROLA, tak správce daně na základě shromážděných podkladů a provedeního dokazování zejména v rámci daňové kontroly vedené ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben 2015 květen 2015 dospěl k závěru, že provedení těchto dodávek nebylo dostatečně prokázáno - resp. vyvstaly ohledně nich pochybnosti - k tomu podrobně v bodech 44 až 47 napadeného rozhodnutí.
20. Z uvedených důvodů hodnotí městský soud výzvu správce daně ze dne 3. 12. 2018 k prokázání skutečností jako oprávněnou. Důkazní břemeno v daňovém řízení je předmětem bohaté judikatury správních soudů. 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. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36.).
21. Předně je třeba zdůraznit, že bylo úkolem žalobce - daňového subjektu v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu *prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Toto své primární důkazní břemeno žalobce unesl předložením příslušných daňových dokladů a skladových karet; nicméně následně byla ve věci zahájena daňová kontrola, v jejímž rámci standardně dochází k podrobnějšímu prověřování pravdivosti skutečností uvedených v daňových tvrzeních (či obecně k prověřování, zda daňový subjekt řádně plní svou daňovou povinnost). V rámci daňové kontroly proto bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ze strany správce daně zcela oprávněně, že zejména v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k předložení či označení dalších důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti odpočtu DPH, které má k dispozici. Vzhledem k tomu, že žalobce již dále v tomto ohledu nereagoval (další důkazní prostředky nepředložil či neoznačil) vznikla na straně správce daně jistá pochybnost stran deklarovaného zdanitelného plnění od spol. FFUS a deklarované dodávky spol. KERROLA. Bylo totiž již vzhledem k objemu uvedených obchodních případů nepravděpodobné, že by k nim žalobce nedisponoval žádnými dalšími podklady, kterými by mohl doložit, že se uskutečnily tak, jak ve svém daňovém tvrzení deklaroval a jak dokládal prostřednictvím daňových dokladů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106). Z uvedeného důvodu se správce daně obrátil na spol. FFUS, která nicméně uskutečnění obchodního případu, tak jak byl deklarován, nepotvrdila (věcně na výzvu správce daně nereagovala). V případě deklarované dodávky zboží spol. KERROLA se správce daně zabýval důkazy shromážděnými v rámci daňové kontroly za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015, z nichž rovněž vzešla pochybnost o tom, zda dodávka zboží se uskutečnila tak, jak ji žalobce deklaroval (zejména se jednalo o nesoulad ve výši úhrady provedené spol. KERROLA na účet žalobce). Tyto skutečnosti tak v souhrnu zakládají a v dostatečné míře prokazují pochybnost správce daně o žalobcem deklarovaném zdanitelném plnění (viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Z uvedeného důvodu důkazní břemeno opět přešlo na žalobce, kterého tak správce daně zcela po právu vyzval v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečností. V uvedené výzvě ze dne 3. 12. 2018 přitom správce daně své pochybnosti podrobně popsál, a tedy zdůvodnil.

22. Městský soud tedy uzavírá, že správce daně unesl své důkazní břemeno stran pochybností o daňových tvrzeních žalobce, a proto po právu žalobce – na kterého opětovně přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu – vyzval k prokázání skutečností. Správce daně tedy nejednal v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, jak naznačoval žalobce. V této souvislosti dále městský soud odkazuje na související judikaturu Nejvyššího správního soudu; např. podle jeho rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 – 130, platí následující: *„Jakkoli z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno.“* V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 8, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
23. Pokud jde potom o žalobcem navrhovanou výpověď p. V., tak k této námitce městský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že žalovaný není povinen provést všechny navržené důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28); standardně ale platí, že by se měl vypořádat s tím, proč navržené důkazy neprovedl. V posuzovaném případě žalobce svědeckou výpověď p. V. a přímo nenavrhl, pouze si v závěru odvolání „povzdychl“, že správce daně jeho výpověď neprovedl. Žalovaný na tuto dílčí námitku přitom reagoval přiměřeně v bodě 70 napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rozhodnutí, když uvedl, že žalobce přímo tuto svědeckou výpověď nenavrhl; nadto se jí několikrát neúspěšně pokoušel provést dožádaný slovenský správce daně.

24. Dále se městský soud zabýval **druhou žalobní námitkou, kterou žalobce zpochybnil závěry žalovaného stran nárokovaného odpočtu za deklarované zdanitelné plnění přijaté od spol. FFUS.**
25. Podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, *předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.*
26. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
27. Městský soud předně konstatuje, že správce daně a následně žalovaný nepominuli podklady, které žalobce předložil v rámci daňové kontroly za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015; relevantní podklady vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2015 byly totiž do správního spisu převedeny, o čemž vypovídá úřední záznam ze dne 4. 12. 2018 a k němu připojené listiny; dále jsou ve správním spisu založeny i listiny vypovídající o provedeném dožádání na Slovensko (týká se již deklarované dodávky zboží spol. KERROLA). Uvedené sice bez dalšího neprokazuje, že správce daně do správního spisu převedl všechny relevantní písemnosti, nicméně žalobcovo tvrzení je v tomto ohledu pouze obecné. Žalobce v žalobě vůbec neuvádí, jaké písemnosti měl údajně správci daně předložit v rámci daňové kontroly za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015 a které by byly relevantní v nyní projednávané věci. Městský soud tedy nemůže než mít za to, že správce daně a následně žalovaný vzali v potaz všechny relevantní podklady žalobcem dříve předložené.
28. Dále městský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že prokazování modelu obchodní spolupráce mezi žalobcem a spol. FFUS není v nyní projednávané věci určující. Předmětem daňového řízení totiž nebylo objasnit model obchodní spolupráce mezi dvěma výše uvedenými subjekty, ale prokázat, že konkrétní obchodní případ (dodávka 500 ks DVD spol. FFUS žalobci v prosinci 2015) se uskutečnil tak jak byl deklarován. Skutečnost, že žalobce se spol. FFUS opakovaně obchodoval, o čemž vypovídají důkazní prostředky, jichž se žalobce dovolává – tedy výslech pí R. a p. D., nijak neprokazuje to, že žalobce od spol. FFUS přijal konkrétní deklarované plnění (dle faktury č. 15620025).
29. Žalovaný i ve svém vyjádření k žalobě konstatoval, že nijak nezpochybňuje existenci DVD, které měly být předmětem deklarovaného plnění dle faktury č. 15620025; nemá ale za prokázané, že uvedená DVD žalobce skutečně přijal od deklarovaného dodavatele, spol. FFUS. Žalovaný přitom přílehavě odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že daňový subjekt prokazuje i to, že zdanitelné plnění (které je předmětem odpočtu DPH) přijal od deklarovaného dodavatele – to je jedna z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Např. v rozsudku ze dne 1. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, Nejvyšší správní soud uvedl následující: „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že „*od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.*“

30. Městský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání toho, že předmětné plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele, spol. FFUS. Žalobce poté, co mu správce daně sdělil své pochybnosti stran tohoto deklarovaného plnění, nepředložil či neoznačil žádné další důkazy, kterými bylo možné prokázat, že toto plnění přijal právě od deklarovaného dodavatele. Žalobce tak např. nedoložil doklad o úhradě kupní ceny, smlouvy mezi žalobcem a spol. FFUS či jakékoliv další důkazní prostředky – správce daně přitom ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2018 na str. 3 a 4 podrobně popsal, jaké důkazní prostředky by zejména v daném případě přicházely v úvahu a které zejména by měl žalobce předložit. Ve světle citované judikatury tedy žalovaný správně nárokováný odpočet DPH žalobci neuznal, resp. správce daně z tohoto důvodu v souladu se zákonem žalobci vyměřil platebním výměrem DPH.
31. Nutno přitom doplnit, že pozdější judikatorní vývoj výše citované závěry poněkud modifikoval. V již výše uvedené věci *Kemwater ProChemie* rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v souladu s názorem SDEU vysloveným v rozsudku sp. zn. C-154/20 vydaném v řízení o předběžné otázce, kterou v dané věci položil právě rozšířený senát, konstatoval (rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017-208) následující: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*“
32. Z uvedeného plyne, že daňový subjekt nadále tíží důkazní břemeno stran skutečnosti, že zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž uplatňuje nárok na odpočet DPH, přijal od dodavatele, který byl plátcem DPH; tento nicméně nemusí být jednoznačně identifikován (resp. nemusí se jednat o dodavatele, který je deklarován na daňovém dokladu). Ve shodě s touto novou judikaturou dal městský soud žalobci možnost v řízení vznést a prokázat nová tvrzení, ze kterých by vyplývalo, že předmětné plnění přijal od dodavatele, který je plátcem DPH. Tak nicméně žalobce neučinil. Z uvedeného důvodu neměl městský soud důvod na svých předchozích závěrech ničeho měnit.
33. Dále se městský soud **třetí žalobní námitkou, která se týkala deklarovanému dodání zboží spol. KERROLA na Slovensko, jakožto plnění, které mělo být v souladu s § 64 odst. 1 ZDPH osvobozeno od DPH.**
34. Městský soud konstatuje, že se skutkovými zjištěními stran uskutečnění tohoto plnění (dodání zboží) se podrobně zabýval žalovaný zejména v bodech 40 až 49 napadeného rozhodnutí. V žalobě přitom žalobce tato zjištění nijak relevantně nerozporuje; městský soud se proto omezí zejména na rekapitulaci stěžejních skutkových zjištění, které učinil správce daně, resp. žalovaný, a které zpochybňují to, že se daný obchodní případ

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

uskutečnil tak, jak byl deklarován, resp. že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, a dále bude ve stručnosti reagovat na námitky vznesené vůči těmto zjištěním.

35. Podle § 64 odst. 1 ZDPH v relevantním znění (tedy ve znění účinném do 31. 8. 2020), *[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*
36. Žalovaný zejména upozornil na podezřelý způsob, jakým žalobce navázal obchodní kontakty se spol. KERROLA; mělo se tak stát prostřednictvím obchodní spol. DINERO EXTRA, s.r.o., která ale byla – jak zjistil správce daně – zrušena ke dni 22. 10. 2014, a to až v den uskutečnění obchodu. To považuje žalovaný za krajně nevěrohodné. Dále žalovaný zdůraznil skutečnost, že z provedeného dokazování vyplynulo, že sice mezi žalobcem a spol. KERROLA bylo uskutečněno několik bezhotovostních plateb, nicméně pouze v celkové hodnotě 242 400 €, což žalovaný podle relevantního kurzu přepočítal na 6 552 523 Kč; podle faktury č. 15650005 nicméně hodnota zboží činila 9 920 000 Kč – platba tak byla provedena pouze v rozsahu asi 2/3 hodnoty deklarovaného plnění. Žalobce nijak nedoložil, jakým způsobem po spol. KERROLA požadoval doplatit zbylou část kupní ceny. Z provedeného dožádání na Slovensko potom dále vyplynulo zjištění, že spol. KERROLA měla pronajatý skladovací prostor u spol. DVS Transport s.r.o. od 29. 15. 2015 do 13. 4. 2016; u uvedené společnosti bylo – dle dodacího listu a výpisu s názvem „*Služby skladu december 2015 – april 2016*“ – dne 29. 12. 2015 uskladněno 13 kartonových krabic obsahujících 2430 DVD s projektem RD pořízených spol. KERROLA, nicméně nikoliv od žalobce, ale od spol. Glomex MS, s.r.o. Podle žalovaného tak bylo prokázáno, že spol. KERROLA skutečně pořídila DVD s projektem RD ačkoliv nikoliv v takovém množství, jak vyplývá z faktury předložené žalobce, zejména ale nikoliv od žalobce, ale od jiného subjektu. Vedle toho žalovaný zdůraznil, že podle důkazních prostředků poskytnutých slovenskou daňovou správou bylo zboží uskladněno na Slovensko o den dřív, nežli mělo být v Praze předáno žalobcem zástupcům spol. KERROLA. Z odpovědi slovenského správce daně rovněž vyplynulo, že spol. KERROLA je na Slovensku registrována k DPH, přičemž tam ale nemá ani sídlo, ani provozovnu; za zdaňovací období prosinec 2015 potom spol. KERROLA přiznala DPH se základem daně 220 949,97 € (což odpovídá 5 971 172,94 Kč).
37. Z uvedené rekapitulace je zřejmé, že žalobce – vzhledem k tomu že v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2018 nedoplnil důkazní prostředky prokazující, že dodal deklarované zboží na Slovensko právě spol. KERROLA – neunesl důkazní břemeno (viz § 92 odst. 3 daňového řádu) stran té skutečnosti, že dodal na Slovensko zboží (3 200 Ks DVD s projektem RD v hodnotě 9 920 000 Kč) osobě registrované k DPH. Jím předložené podklady byly totiž zásadním způsobem zpochybněny dalším dokazováním (viz předchozí bod); správce daně a žalovaný proto nepochybili pokud – v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů – těmto podkladům neuvěřili.
38. Městský soud v tomto ohledu považuje za stěžejní zejména skutečnosti rekapitulované v předchozím bodě – žalobce nebyl ani s relativně velkým časovým odstupem s to vysvětlit, jakým způsobem byla či má být uhrazena zbývající část kupní ceny. Pokud jde o výpověď p. S., tak tu sám žalovaný označil za de facto nevypovídající či nevěrohodnou. Pokud jde o provedené dožádání na Slovensko k tamním orgánům finanční správy, tak to zodpovědělo přesně ty otázky, které byly ve věci relevantní; ze zjištění slovenské daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správy vyplynulo, že 2430 ks. DVD s projektem RD (tedy nikoliv 3 200 ks, kteréžto dodané množství deklaroval žalobce) bylo skutečně naskladněno (s tímto zjištěním tedy není v rozporu ani tvrzení p. Lengyeyla, jak naznačuje žalobce); nicméně spol. KERROLA je koupila nikoliv od žalobce, ale od jiného subjektu. Uvedená zjištění tedy ukazují na zřejmě složitější obchodní řetězec než takový, jaký deklaroval žalobce ve svém daňovém tvrzení; přičemž se z rekapitulovaných důkazů jeví jako pravděpodobné, že žalobce přinejmenším nebyl přímým dodavatelem spol. KERROLA.

39. Městský soud se rovněž shoduje s žalovaným, že na věci by nemohla nic změnit ani výpověď p. V., který se měl údajně vydávat za p. S. (jednatele spol. KERROLA). Veškerou komunikaci – která byla předmětem dokazování – s žalobcem za spol. KERROLA vedl p. S., nikoliv p. V. Pokud by správce daně, resp. žalovaný připustil opak, potom by byla tato komunikace zpochybněna. Žalobce v řízení ani nepředložil plnou moc, která by prokazovala zástupčí oprávnění p. V. jednat za p. S., resp. spol. KERROLA. V podrobnostech v této souvislosti soud odkazuje na podrobnou argumentaci obsaženou v bodě 44 napadeného rozhodnutí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, nepřiznal mu soud náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, potom nevznikly náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti. Ani jemu tudíž městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

Praha dne 18. ledna 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.