

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **BACHL, spol. s r. o.**, se sídlem Evropská 669, Modřice, zastoupené Mgr. Jitkou Ivičičovou, advokátkou se sídlem Bořetická 4097/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26621/14/5000-14303-711661, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2016, č. j. 31 Af 79/2014 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobkyni 23 dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 10. 2013 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec až září 2008, prosinec 2008, leden až prosinec 2009 a leden až červenec 2010 v celkové výši 6.680.241 Kč a stanovil penále podle § 37b odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v celkové výši 1.336.038 Kč.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti všem 23 dodatečným platebním výměrům v záhlaví označeným rozhodnutím. Ztotožnil se se závěrem finančního úřadu,

podle kterého žalobkyně neprokázala přijetí té části zdanitelných plnění (granulátu pro výrobu polystyrenu) od společnosti CHEMIX UNION, s. r. o. (dále jen „Chemix“), která jí měla být dodána prostřednictvím dopravce ALFAWAK, s. r. o. (dále jen „Alfawak“). Nárok na odpočet u těchto plnění proto nemohl být uznán.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu ke sporným dodávkám od společnosti Chemix. Věrohodnost daňových dokladů předložených žalobkyní byla zpochybněna následujícími zjištěními. Faktury a dodací listy vystavoval za společnost Chemix její jednatel ještě před dodáním materiálu. Konečné faktury byly vystaveny na základě údajů uvedených v *pro forma* fakturách. Údaje o množství granulátu, ceně a datech uskutečnění zdanitelných plnění uvedené v *pro forma* fakturách byly dohodnuty ústně s výrobním ředitelem žalobkyně. Materiál se do výroby nevyskladňoval, ale byl přebírán průběžně. Vážily se až hotové výrobky. Žalobkyně neprokázala, že plnění uskutečnila osoba označená za dodavatele v daňových dokladech (společnost Chemix). V daňovém řízení bylo zjištěno, že sporné dodávky měly proběhnout v řetězci DEMONTA - ELEKTRO, spol. s r. o. (dále jen „Demonta“) → Chemix → žalobkyně. Společnost Demonta měla uskutečnit část dodávek prostřednictvím dopravce Geis CZ s. r. o. (dále jen „Geis“) a část prostřednictvím dopravce Alfawak. U dodávek, které se měly uskutečnit dopravcem Alfawak, finanční orgány zjistily, že se jednalo o fiktivní úkony (srov. též řízení vedené krajským soudem pod sp. zn. 62 Af 103/2014, v němž nebyl společnosti Demonta uznán nárok na odpočet u plnění, která měla tato společnost následně dodat prostřednictvím společnosti Alfawak žalobkyni).

[4] Ze spisu je tedy zřejmé, že společnost Chemix sama žádné dodávky žalobkyni neuskutečnila a část dodávek, která měla být uskutečněna subdodavatelem společnosti Chemix, byla zpochybněna. Byť ze zjištění, že dopravce Alfawak neposkytl službu společnosti Chemix, nelze vyvodit závěr, že dodávka materiálu od společnosti Chemix do závodu žalobkyně neproběhla, zároveň z toho ale nelze ani vyvodit, že dodávka proběhla. Soud nezpochybnil, že žalobkyně nebyla objednatelem dopravy, a nebyla proto za ni odpovědná. Tato skutečnost ji však v případě pochybností správce daně, které byly naprosto zřejmé, odůvodněné a racionální, nemohla zbavit povinnosti doložit faktickou existenci dodávek a jejich uskutečnění tak, jak deklarovala v předložených dokladech. Tímto požadavkem není narušen princip neutrality. Uvedený princip nemůže vést k tomu, že by daňovému subjektu byl přiznán nárok na neprokázaný odpočet DPH jen na základě formálně bezvadných dokladů. Skutečnost, že žalobkyně zpracovala určitý materiál, poskytla zdanitelné plnění a odvedla z něj DPH na výstupu, neprokazuje, že byl žalobkyni nějaký materiál dodán, a tím spíše neprokazuje, kdo jej dodal a zda dodání odpovídalo údajům uvedeným v předložených daňových dokladech.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka namítla rozpornost závěrů krajského soudu, který na jedné straně uvedl, že má „*za jasně prokázané, že společnost CHEMIX UNION nikdy žalobci žádný materiál přímo nedodala*“ a zároveň připustil, že „*nijak nezpochybňuje ten fakt, že zboží objednané u společnosti CHEMIX UNION mohlo být žalobci dodáno subdodavatelem uvedené společnosti*“, na druhé straně ale uzavřel: „*Jestliže správce daně namísto žalobce provedl zjištění, kdo byl fakticky skutečným dodavatelem žalobce, pak je zcela na místě, aby žalobce rozklíčoval dodávky, které byly prostřednictvím tohoto dodavatele realizovány.*“ Znamená to tedy, že krajský soud dospěl k závěru, že nebyl dodán žádný materiál (a to ani subdodavatelsky)?

[7] Již od počátku řízení stěžovatelka tvrdí, že jejím obchodním partnerem (dodavatelem) byla společnost Chemix, nikoliv dopravci (ať již Geis, Alfawak či jiní), ani společnost Demonta, která měla být podle zjištění správce daně dodavatelem společnosti Chemix. Současně se nejedná o situaci, kdy by daňové doklady byly vystaveny jinou osobou a společnost Chemix by plnění popřela a neevidovala ve svém účetnictví. Naopak, její jednatel Ing. Sergej Širjajev byl v pravidelném kontaktu s výrobním ředitelem stěžovatelky, sám sjednával cenu materiálu, vystavoval dodací listy a faktury. V obchodní praxi je zcela běžné, že prodávající fyzicky nepředává zboží kupujícímu, ale využívá smluvní dopravce, nebo že neskladuje zboží ve svých prostorách, ale pouze s ním obchoduje. Není standardní, aby prodávající svému zákazníkovi sděloval údaje o svých dodavatelích, protože by se vystavil riziku, že přijde o obchodní příležitost, pokud by se zákazník v budoucnu obrátil přímo na tohoto dodavatele. Stěžovatelka proto odmítá přijmout restriktivní výklad pojmu „*dodavatel*“ jako ten, kdo osobně plnění předává.

[8] V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Je-li posuzované zdanitelné plnění, z něhož plátce daně z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje řadu znaků nestandardního obchodního jednání (články řetězce jsou nekontaktní, přeprodej zboží nedává ekonomický smysl a v rámci řetězce došlo k neodvedení daně z přidané hodnoty), nemůže správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně na vstupu na základě zjednodušující konstrukce, která uměle toto plnění izoluje od zbytku řetězce a zcela neodpovídá povaze řetězových transakcí, ale je povinen prokázat, že plátce daně z přidané hodnoty věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.*“ Stěžovatelka neměla jakoukoliv možnost získat informace o fiktivnosti daňových dokladů uplatňovaných společností Demonta, které se týkaly dopravy zboží prostřednictvím společnosti Alfawak.

[9] Informace sdělená krajským soudem v napadeném rozsudku o neuznání nároku na odpočet společnosti Demonta je pro stěžovatelku cenná, neboť stěžovatelka nemá prostředky, jak by mohla ověřit, zda její dodavatelé nebo dodavatelé jejích dodavatelů přiznali a odvedli DPH z dodávky materiálu, který stěžovatelka použila pro výrobu. Z uvedeného nicméně plyne, že přinejmenším dodavatel dodavatele stěžovatelky daný obchodní případ zahrnul do svého účetnictví a daňového přiznání a že mu nárok na odpočet nebyl přiznán. Dochází tak k situaci, kdy v řetězci „*výrobce → ...→ Demonta → Chemix → stěžovatelka → zákazníci stěžovatelky*“ byla odvedena DPH za výrobky prodané zákazníkům stěžovatelky, ale nárok na odpočet nebyl v rámci řetězce přiznán ani

stěžovatelce, ani společnosti Demonta. Všichni jsou přitom plátci DPH. Pokud společnost Demonta také řádně odvedla DPH, získal stát daňový prospěch opakovaně. Podle stěžovatelky tak došlo k nesprávné aplikaci zásady neutrality. Pokud správce daně nepovažoval přijetí zdanitelného plnění za prokázané, měl snížit i odvod daně na výstupu.

[10] Dále stěžovatelka upozornila, že trestní stíhaní, které zavdalo prvotní pochybnosti finančního úřadu, bylo skončeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2016, č. j. 39 T 2/2013 – 2872. Bývalý výrobní ředitel stěžovatelky, jednatel společnosti Demonta a jednatel společnosti DEFAL byli zproštěni obžaloby. Z uvedeného rozsudku vyplývá např. skutečnost, že kvalita materiálu, jehož cena byla vyúčtována jednou z faktur vyloučených správcem daně z nároku na odpočet DPH, byla reklamována. Dále citovaný rozsudek uvádí: „*Jen část materiálu koplen společnost DEMONTA – ELEKTRO, spol. s r.o. zakoupila přímo u výrobce KAUČUK, a. s. Jednalo se výhradně o zboží druhé jakosti, cena 13 Kč za jeden kilogram, které nebylo možné u výrobce dále reklamovat. Takto dokumentované odběry materiálu od výrobce, co do množství a dat odběrů, nelze přesně sjednotit s dodávkami pro společnost BACHL, spol. s r.o. Ovšem některé z dodávek rozsahem a množstvím i časově evidentně korespondují. Například nezpochybňovaná dodávka ze 7. 4. 2008, 24.144 kg (22 oktabin) po 13 Kč za 1 kg, II. jakost od společnosti SYNTHOS Kralupy a.s. pro společnost DEMONTA – ELEKTRO, spol. s r.o., odpovídající dodávce od společnosti DEMONTA – ELEKTRO, spol. s r.o. 8. 4. 2008 společnosti CHEMIX UNION s.r.o. v celkové ceně 575.960 Kč, což činí částku 23,80 Kč za 1 kg a následné dodávce pro společnost BACHL, spol. s r.o. v celkové částce 950.334 Kč, což činí již cenu 39,27 Kč za 1 kg, vše s DPH. Korespondují tak jak data, tak množství i typové označení suroviny 0513 FR, vyjma skutečnosti, že dále není uvedeno označení II. jakosti. Takto v průběhu obchodu přes dvě společnosti se cena suroviny ztrojnásobila.*“ Podle stěžovatelky je proto zjevné, že k dodávkám zboží v rámci shora popsaného řetězce docházelo a že společnost Chemix dodávala tímto způsobem zboží stěžovatelce. Neobstojí proto závěr, že předmět zdanitelného plnění nemohl být dodán, protože neexistoval.

[11] K unesení důkazního břemene stěžovatelka namítla, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Stěžovatelka v daňovém přiznání neuváděla žádná plnění týkající se přepravy materiálu dodávaného společností Chemix. Uvedla pouze cenu zaplacenou za dodaný materiál (a na druhé straně realizovanou výrobu z tohoto materiálu). Podle ustálené judikatury daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Pokud toto své důkazní břemeno unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení. Správce daně ovšem není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí. Stěžovatelka předložila formálně správné daňové doklady i důkazy prokazující, že přijaté zdanitelné plnění použila pro svou výrobu a že zaplatila dodavateli kupní cenu. Byla proto přesvědčena, že předložila důkazy vyvracející podezření, že dodávky nebyly realizovány. Správce daně nevyslovil pochybnost, že stěžovatelka nepřijala plnění od deklarovaného plátce, ale kategoricky uzavřel, že dodávky nebyly realizovány. Takový závěr nemá oporu v provedeném dokazování.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Zdůraznil, že šetřením Policie ČR bylo zjištěno, že společnost Alfawak neuskutečnila přepravu sporných dodávek. S ohledem na skutkové okolnosti žalovaný považoval za irelevantní námitky týkající se obchodní praxe i odkaz na rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016 – 38.

[13] Nesouhlasil s námitkou porušení principu neutrality a ani s požadavkem na snížení daně na výstupu. Podstatou DPH je zdanit „*přidanou hodnotu*“, která je vytvářena v jednotlivých fázích obratu. Zvláštností DPH je skutečnost, že tato daň je vybírána po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí. Zatěžuje tedy výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě přidána. Nedochází ke zdanění celého obratu, ale jen přidané hodnoty. Systém DPH je označován jako neutrální, protože zatěžuje výrobce, jednotlivé obchodníky či poskytovatele služeb pouze v případě, kdy tyto subjekty reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daní zatížen až konečný spotřebitel. Princip neutrality se pak uskutečňuje prostřednictvím odpočtů daně na vstupu od daně na výstupu. K tomu, aby plátci DPH vznikl nárok na odpočet, je třeba splnit podmínky § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Je přitom na daňovém subjektu, aby prokázal vše, co konkrétně v souvislosti s uplatněním odpočtu tvrdí. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka neprokázala v průběhu daňového řízení skutečné přijetí zdanitelných plnění, jak bylo deklarováno v dokladech vystavených společností Chemix, nárok na odpočet jí nemohl být přiznán.

[14] K odkazu na rozsudek v trestní věci č. j. 39 T 2/2013 – 2872 žalovaný uvedl, že se k němu nemůže podrobně vyjádřit, neboť jej nemá k dispozici. Dodal však, že probíhající trestní řízení nebylo podstatným argumentem pro doměření daně. Pasáž citovaná v kasační stížnosti není pro posuzovanou věc relevantní, protože se týká dodávky z dubna 2008. Toto období nebylo předmětem daňové kontroly. Prvním kontrolovaným obdobím byl červenec 2008. Nadto v citované pasáži je uvedeno, že „*odběry materiálu* [...] *nelze přesně sjednotit s dodávkami pro společnost BACHL, spol. s r.o.*“.

[15] K námitce, že stěžovatelka neuváděla v daňových přiznáních žádná plnění týkající se přepravy materiálu od dodavatele Chemix, žalovaný podotkl, že právě skutečnost, že součástí účetnictví není žádný doklad o přepravě, vedl k neuznání nároku na odpočet. Pokud by stěžovatelka měla takový doklad k dispozici, měla by podstatně vyšší šanci své důkazní břemeno unést. Závěrem žalovaný poukázal na skutečnost, že stěžovatelce byla doměřena také daň z příjmů právnických osob (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 276/2016 - 29, který sice zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, ovšem pouze z důvodu nestanovení penále z doměřené ztráty podle právního předpisu, který byl pro stěžovatelku výhodnější; hmotněprávní posouzení žalovaným soud aproboval).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu a správním orgánům, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala nárok na odpočet DPH u té části deklarovaných dodávek od společnosti Chemix, které měly být dodány prostřednictvím dopravce Alfawak.

[19] Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz např. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).

[20] I přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů proto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností [viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura vztahující se k posledně citovanému ustanovení plně použitelná i pro dokazování podle daňového řádu]. V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt.

[21] Za této situace je pak 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63).

[22] V nyní posuzované věci vznikly správci daně pochybnosti o stěžovatelkou předložených daňových dokladech na základě sdělení Policie ČR a informací získaných v daňovém řízení s deklarovaným dodavatelem stěžovatelky - společností Chemix. Výzvou ze dne 21. 11. 2012 proto správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění mezi ní a společností Chemix a své pochybnosti odůvodnil odkazem na sdělení Policie ČR ze dne 24. 4. 2012, podle kterého se dodávky, které měla stěžovatelce dodat společnost Chemix prostřednictvím dopravce Alfawak, neuskutečnily. Dále správce daně podepřel své pochybnosti informacemi získanými na základě odpovědi na dožádání Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí ze dne 4. 9. 2012, podle kterého nebyly v účetnictví společnosti Chemix nalezeny žádné doklady vztahující se k přepravě zboží, které měla dodat stěžovatelce. Jednatel společnosti Chemix Ing. Sergej Širjajev uvedl, že nemá důkazní prostředky k prokázání, že přeprava byla uskutečněna a že konečný subjekt fakticky zboží přijal. Část deklarované dopravy v letech 2008 až 2010 měla být „*přefakturována*“ společností Demonta. Dožádáním na Finanční úřad ve Velkém Meziříčí bylo zjištěno, že přepravu pro společnost Demonta měly v rozhodné době uskutečnit společnosti Alfawak a Geis, v roce 2010 také J. S. Společnost Alfawak měla v účetnictví evidované shodné faktury jako společnost Demonta, jednatel společnosti Alfawak ale uvedl, že jeho společnost žádnou přepravu vlastními vozidly pro společnost Demonta neuskutečnila. Z výslechu svědků vyplynulo, že účelem vystavování a zaúčtování faktur od společnosti Alfawak mělo být pouze formální doložení přeprav v účetnictví společnosti Demonta.

[23] Tyto informace sdělené správcem daně stěžovatelce ve výzvě ze dne 21. 11. 2012 mají oporu v listinách založených ve správním spisu, především v odpovědi Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí ze dne 4. 9. 2012 a jeho přílohách. Součástí příloh je i sdělení Policie ČR ze dne 24. 4. 2012. Podkladem pro závěr Policie ČR o neuskutečnění dodávek dopravcem Alfawak byla analýza evidence průjezdů vozidel do areálu stěžovatelky (evidovaná ostrahou) a informace poskytnuté jednotlivými dopravci. Z analýzy vyplynulo, že na rozdíl od jiných dopravců v případě společnosti Alfawak nebyl nalezen žádný záznam o průjezdu jejích vozidel vrátnicí stěžovatelky ve dnech deklarovaných na fakturách o přepravě. Toto zjištění policie podepřela výpovědí jednatele společnosti Demonta Michala Krause, který připustil, že přeprava nebyla uskutečněna, proběhla pouze fakturace. Shodné vyjádření učinil M. Kraus také při výslechu před Finančním úřadem ve Frýdlantu nad Ostravicí dne 17. 4. 2012.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem a finančními orgány, že tyto zjištěné skutečnosti vyvolávají vážné a důvodné pochybnosti o souladu stěžovatelkou předložených daňových dokladů se skutečností. Za této situace se důkazní břemeno přesunulo zpět na stěžovatelku a bylo na ní, aby přijetí deklarovaných plnění prokázala jiným způsobem než dosud předloženými daňovými doklady. Správce daně poskytl stěžovatelce dostatečný časový prostor, aby mohla doložit další důkazy, které by potvrdily oprávněnost nároku na odpočet. Stěžovatelka využila této možnosti a navrhla k důkazu posudek znalce, který měl osvědčit, že bez přijetí dodaného materiálu by stěžovatelka nebyla schopna vyrobit uvedené množství hotových výrobků, dále navrhla zprávu auditora a jeho výslech. V odvolání pak kromě již zmíněného posudku navrhla výslech svědků M. K. a Z. Ž.

[25] Žádný z těchto důkazních prostředků (ať již jednotlivě nebo ve vzájemné souvislosti) však neprokázaly přijetí deklarovaných dodávek od společnosti Chemix v tvrzeném rozsahu a v tvrzeném období. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně nepovažoval za relevantní důkaz zprávy auditora, ani neshledal důvod k jeho výslechu, neboť předložené účetnictví samo o sobě nezpochybnil. Finanční orgány neosvědčily jako důkaz o přijetí sporných dodávek ani předložený znalecký posudek, neboť posudek pouze teoreticky stanovil, že na výrobu daného množství výrobků je potřeba určitý objem materiálu a bez tohoto materiálu, by v daném množství nebylo možné výrobky vyrobit. S tímto hodnocením se ztotožnil i krajský soud a stěžovatelka jej v kasační stížnosti nijak konkrétně nezpochybnila. Výpovědi svědků M. K. a Z. Ž. provedené v odvolacím řízení byly pouze nekonkrétní a přijetí sporných dodávek neprokázaly. Ani tento závěr stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně nezpochybnila.

[26] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že by správce daně překročil svou pravomoc a požadoval po ní prokázat jiné skutečnosti, než které byla povinna tvrdit v daňovém přiznání. Správce daně po ní nepožadoval, aby prokázala uskutečnění přepravy, která měla proběhnout na základě dohody mezi společností Demonta a společností Alfawak, ale požadoval, aby prokázala tvrzené přijetí zdanitelného plnění od společnosti Chemix. Právě skutečnost, že přeprava tohoto zboží prostřednictvím společnosti Alfawak byla vyvrácena a jiné uskutečnění přepravy nebylo zjištěno, ovšem vyvolala pochybnosti o tom, zda stěžovatelka sporné dodávky přijala a pokud ano, od jakého subjektu, v jakém množství a ve kterých dnech. Bylo na stěžovatelce, jakými důkazy přijetí sporných dodávek prokáže. Uskutečnění přepravy mohlo být jedním z důkazů, které by svědčily o přijetí zdanitelného plnění. Pokud stěžovatelka neměla takový důkaz k dispozici, např. proto že přepravu zajišťoval dodavatel, mohla přijetí dodávky od společnosti Chemix prokázat jiným věrohodným způsobem. Stěžovatelka, která je profesionálním obchodníkem, si měla být vědoma své povinnosti prokázat přijetí uskutečnění zdanitelného plnění, hodlala-li u předmětných dodávek uplatnit nárok na odpočet, bylo proto plně na ní, jaké důkazy si za tímto účelem opatří.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti pojímá rozsah povinností, které byla povinna prokazovat, velmi úzce. Daňový subjekt má především povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (viz např. již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Pro prokázání nároku na odpočet u dodání zboží je třeba prokázat, že daňový subjekt přijal od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, zboží zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění a že toto zboží použil při podnikání. Ve věci stěžovatelky bylo sporné a pro výsledek daňového řízení určující, zda stěžovatelka vůbec přijala deklarované dodávky, a pokud ano, zda je přijala od jí označeného dodavatele. Jak již soud výše uvedl, prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.

[28] Stěžovatelkou předložené faktury a dodací listy dokládaly pouze formální stav, nemohly však samy o sobě doložit skutečné přijetí deklarovaných dodávek. Nadto, sama stěžovatelka (resp. její jednatel Ing. Kudlička) připustila pochybnosti o údajích v nich

uvedených. V protokolu o výslechu svědka ze dne 17. 7. 2012 na Policii ČR Ing. K. uvedl, že podal trestní oznámení, neboť odhalil nestandardní okolnosti, a to především podpis výrobního ředitele Roberta Holečka na dodacích listech vztahujících se ke zboží, které měla dodat společnost Chemix. Podepisování dodacích listů nebylo v náplni práce R. Holečka, ale v náplni práce skladníků. Dodal, že vyzpovídal všechny skladníky, kteří byli přítomni, ale žádný z nich si nevzpomněl na žádný případ, kdy by viděli pana Holečka, že přišel k autu, které přivezlo surovinu, osobně kontroloval vykládku a podepsal dodací list. Ve správním spisu jsou založeny také výslechy skladníků na Policii ČR, přičemž žádný z nich nepotvrdil, že by viděl R. Holečka při vyskladňování kamiónů podepisovat dodací listy.

[29] Závěr o nevěrohodnosti předložených faktur a dodacích listů finanční orgány i krajský soud dále podepřely výpovědí jednatele společnosti Chemix Ing. Širjajeva, která byla součástí odpovědi na dožádání od Finančního úřadu ve Frýdlantě nad Ostravicí. Ing. Širjajev uvedl, že faktury a dodací listy pro stěžovatelku vystavoval za firmu Chemix on sám, a to před dodáním granulátu. Konečné faktury byly vystaveny vždy na základě údajů uvedených v *pro forma* fakturách. Údaje o množství granulátu, které bude dodáno, cena a datum dodání, byly ústně dohodnuty s R. Holečkem. Dodal, že data dodání nelze považovat za data vystavení dodacích listů, neboť dodací listy byly vystavovány v době před dodáním zboží stěžovatelce.

[30] Žalovaný dále podpořil svůj závěr o nevěrohodnosti uskutečnění dodávek výpisem z elektronického mýta Ředitelství silnic a dálnic, který byl také připojen k výše uvedené odpovědi na dožádání. Podle tohoto výpisu nebyly v deklarovaných dnech žádné záznamy o průjezdu vozidel společnosti Alfawak, přičemž tvrzená doprava měla proběhnout z areálu společnosti Demonta ve Velkém Meziříčí do areálu stěžovatelky v Modřicích (naopak o dopravě zajišťované společností Geis takové záznamy existovaly).

[31] Výše popsaná skutková zjištění vytvářela zásadní pochybnosti o tom, zda bylo uskutečněno tvrzené zdanitelné plnění. Stěžovatelce se tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit.

[32] Se stěžovatelkou lze souhlasit potud, že přijetí dodávky nemusí vždy znamenat fyzické předání zboží odběrateli. Obchodní vztahy a způsoby dodání mohou mít různou podobu. Dodáním zboží je podle § 13 odst. 1 zákona o DPH „*převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*“. Ovšem v nyní posuzované věci sama stěžovatelka tvrdila, že byla subjektem, který měl dodávky fyzicky převzít, neboť z dodaného granulátu zpracovávala další výrobky. Její situace byla tedy odlišná od věci posuzované v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, na který odkazovala. Stěžovatelka citovala část tohoto rozsudku, v níž Nejvyšší správní soud upozornil, že správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH na základě zjednodušující konstrukce, která uměle izoluje sporné plnění od zbytku řetězce a zcela neodpovídá povaze řetězových transakcí. Takovou výtku však nelze učinit vůči správci daně v nyní posuzované věci, neboť správce daně považoval za neprokázanou dodávku, která byla určena přímo stěžovatelce a kterou měla stěžovatelka i fyzicky převzít.

[33] Lze přisvědčit také dílčímu tvrzení stěžovatelky, že s největší pravděpodobností neměla možnost získat informace o fiktivnosti daňových dokladů uplatňovaných společností Demonta, které se týkaly dopravy zboží prostřednictvím společnosti Alfawak. Měla však možnost zjistit, že část dodávek od společnosti Chemix, kterou měla fyzicky převzít do své dispozice, byla fiktivní. Takové zjištění by jí nepochybně umožnila řádná evidence dodaného materiálu a jeho přebírání. Absence dostatečných vnitřních kontrolních mechanismů jí nemůže důkazního břemene k prokázání nároku na odpočet zprostit.

[34] Důkazem o přijetí tvrzených dodávek není ani zproštění obžaloby bývalého výrobního ředitele stěžovatelky R. Holečka, jednatele společnosti Demonta a jednatele společnosti DEFAL. Soudy ve správním soudnictví jsou na základě § 52 odst. 2 s. ř. s. vázány pouze rozhodnutím soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, nikoliv rozhodnutím o zproštění obžaloby. Nadto závěry obsažené v rozhodnutí v trestní věci nelze jednoduše poměřovat se závěry daňového řízení. Jedná se o dvě odlišná řízení, vzájemně rozdílná svým účelem (rozhodnutí o vině a trestu obžalovaných vs. vyměření daně ve výši, o které nejsou pochybnosti), způsoby zjišťování rozhodného skutkového stavu i rozložením důkazního břemene (srov. např. rozsudky ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 116/2014 – 91, nebo ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 – 95). Navíc, stěžovatelkou citovaná pasáž trestního rozsudku se týká dodávky, která se měla uskutečnit v dubnu 2008, tedy mimo rozsah zdaňovacích období, která jsou předmětem nyní posuzované věci.

[35] K námitce stěžovatelky, že společnost Demonta řádně uhradila daň, Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 2. 2. 2017, č. j. 7 Afs 200/2016 – 21, v němž potvrdil, že společnost Demonta (resp. po změně obchodní firmy společnost DELEKTRO, spol. s r. o.) neprokázala nárok na odpočet u dodávek granulátu na výrobu polystyrenu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o., a rovněž neprokázala uskutečnění přepravy tohoto granulátu společností Alfawak pro svého odběratele společnost Chemix, která dále dodávala granulát stěžovatelce v období leden 2009 až červenec 2010. Obecně soud také dodává, že stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel (blíže viz rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40).

[36] Závěrem soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatelky o rozpornosti odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka vytrhla citované části z celkového kontextu a postavila je pouze zdánlivě do vzájemného rozporu. V napadeném rozsudku je naopak dostatečně a srozumitelně vysvětleno, že stěžovatelka neprokázala přijetí deklarovaného plnění od společnosti Chemix, a pokud snad přijala tato plnění od jiného subjektu (např. subdodavatele), bylo na ní, aby přijetí takových plnění prokázala v deklarovaném rozsahu. To však stěžovatelka neučinila.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu