

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Swiss Forfait s. r. o.**, se sídlem Na Perštýně 362/2, Praha 1, zastoupen Mgr. Filipem Kubrychtem, advokátem se sídlem Václavské nám. 1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2014, č. j. 17346/14/5000-14303-702642, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2016, č. j. 11 Af 48/2014 – 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Správce daně snížil rozhodnutím ze dne 4. 9. 2013, č. j. 415452/13/4000-17202-205396, nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) vykázaný v daňovém přiznání žalobkyně za období říjen 2012 ve výši 488.704 Kč na částku 0 Kč a zvýšil vlastní daňovou povinnost z částky 0 Kč na částku 491.732 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně tak, že daňovou povinnost snížil z částky 491.732 Kč na částku 1.514 Kč, avšak snížení nadměrného odpočtu z částky 488.704 Kč na 0 Kč ponechal v platnosti.

II. Řízení před městským soudem

[2] Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze. Ten ji jako nedůvodnou zamítl, neboť se plně ztotožnil s posouzením věci žalovaným. Zdůraznil, že žalobkyně v daňovém řízení předložila důkazy, které správce daně i žalovaný hodnotili samostatně i v souvislostech, jejich závěry jsou logické, přiléhavé a zjevně popisují obchodní transakci tak, jak se skutečně odehrála.

[3] Fakt, že žalobkyní na základě dalších výzev předkládané důkazy byly správcem daně shledány s ohledem na okolnosti případu nevěrohodnými, není porušením zásady materiální pravdy. Je přitom v rozporu se smyslem fáze daňového řízení, která směřuje k odstranění pochybností, aby subjekt byl správcem daně upozorňován na nedostatky předložených důkazních prostředků a tyto následně zhojil předkládáním zcela nových, popř. opravených důkazních prostředků tak, aby byly souladné s jím tvrzeným faktickým stavem, resp. aby reagovaly na nově vyvolané či trvající pochybnosti správce daně (zejména opravné daňové doklady, dodatky ke kupním smlouvám, prohlášení o přepravě zboží apod.). Logicky pak jsou takto předkládané důkazy hodnoceny jako nevěrohodné, již jen proto, že neexistuje rozumný důvod pro jejich nepředložení bezprostředně po první výzvě správce daně k odstranění pochybností.

[4] Námitku porušení principu neutrality DPH soud rovněž neshledal důvodnou. Otázka zachování principu neutrality daně nebyla v řízení vůbec nastolena. Předmětem sporu byl nárok žalobkyně na odpočet DPH, tedy posouzení skutečnosti, zda žalobkyně pořídila zboží od tuzemského dodavatele s místem plnění v ČR a zda žalobkyně uskutečnila dodání zboží do jiného členského státu v rámci EU. Nebylo prokázáno, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění tak, jak deklarovala, důsledkem takového stavu bylo nepřiznání nároku na odpočet. Poukazem na porušení principu neutrality daně nelze zhojit fakt, že žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání jí vznesených daňových nároků.

[5] Také námitka porušení zásady rychlosti je v daném řízení irelevantní. Žalobkyně se mohla proti nečinnosti bránit podáním podnětu nejblíže nadřízenému správci daně, což neučinila. Porušení zásady rychlosti nemá vliv na správnost samotného obsahu rozhodnutí.

III. Kasační stížnost

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) brojí proti rozsudku kasační stížností.

[7] Uvedla, že nakupovala od společnosti Feed Grain s. r. o. obilí, které následně dodávala do Německa. K tomu doložila dostatečnou dokumentaci dosvědčující tento průběh transakce, byť dokumentace zahrnovala některé opravy. Naopak orgány finanční správy dovodily, že místo plnění bylo v Německu a součástí první dodávky od Feed Grain s. r. o. byla i přeprava do Německa, ač žalobkyně dokládala smluvní dokumentaci, která výslovně říkala opak.

[8] Pokud by obchod proběhl tak, jak uvádí žalobkyně, vznikl by jí nárok na tvrzený odpočet. Pokud by proběhl tak, jak tvrdí finanční orgány, zboží by vůbec nepodléhalo DPH v České republice, a státu tak žádná DPH být odvedena neměla. Stát se bezdůvodně

obohatil o 488.704 Kč. Právě tímto obohacením došlo mimo jiné k porušení principu neutrality DPH.

[9] Ve správním řízení byl z důkazů výslovně uvádějících nějakou skutečnost vyvozen opak v neprospěch stěžovatelky. Soud nesprávně posoudil otázku oprávněnosti odpočtu zejména v návaznosti na nesprávný závěr o tom, že v řízení před správním orgánem provedené důkazy byly schopné podpořit právní závěr správního orgánu.

[10] Správní orgány ve věci postupovaly v rozporu se zásadou hospodárnosti. Stěžovatelka v řízení reagovala zpravidla obratem, zatímco na straně finančních orgánů si každý krok vyžádal několik měsíců.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry městského soudu. Na případ stěžovatelky nebylo možné aplikovat § 64 zákona o DPH, protože nedošlo k odeslání nebo přepravení zboží z tuzemska. Právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na stěžovatelku až v Německu, a to okamžikem dodání zboží obchodní společností Feed Grain s. r. o. Bylo tak třeba vycházet z § 7 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého je místem plnění při dodání zboží místo, kde se dodání zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, tedy Německo.

[12] Stěžovatelka ve své replice uvedla, že pokud transakce proběhla tak, jak tvrdí správce daně, neměl žalobce svému dodavateli zaplatit DPH, jak učinil, a ten toto DPH neměl následně odvést státu. Správce daně však nesdělil dodavateli stěžovatelky, že nesprávně přiznal daň na výstupu a nevrátil mu uhrazenou daň, aby ji pak dodavatel mohl vrátit stěžovatelce.

[13] Dle dat na dokumentech, které předložila stěžovatelka správci daně, došlo nejprve k vyhotovení dokumentace, která skutečně měla jisté nedostatky, strany ji opravily, aby odpovídala plánované podobě transakce, a teprve poté došlo k dodání zboží. S tím se nevyrovnal ani správce daně ani soud, pouze obecně konstatují nevěrohodnost jistých důkazů. Navíc skutečnost, že k dodání zboží došlo v České republice, podporuje nejen opravená dokumentace, ale hlavně uhrazená cena zboží. Stěžovatelka skutečně uhradila cenu veškerého zboží nakoupeného v České republice, bez ohledu na to, že do cíle sjednané přepravy dojelo zboží méně.

[14] Městský soud dospěl k závěru, že k dodání zboží mělo dojít v Německu, jestliže se cena zboží určovala až podle množství, které doputovalo do Německa. Je sice pravda, že z důvodu nezkušené fakturantky to tak alespoň dokumentačně mohlo dočasně působit. Rozhodným pro určení podoby transakce však musí být skutečně uhrazená cena.

[15] Žalovaný navíc ve věci nerozhodl o celém předmětu řízení. Částečně rozhodnutí správce daně změnil, ale o dalším napadeném výroku nerozhodl. Pouze z odůvodnění se zdálo, že chtěl v tomto ohledu odvolání zamítnout a druhý napadený výrok potvrdit jako správný. Dle stěžovatelky je chybějící výrok rozhodnutí důvodem k vrácení věci, aby bylo rozhodnuto o celém předmětu řízení.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je projednatelná; po posouzení kasačních námitek dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že není důvodná.

V. A) Okolnosti vyplývající ze správního spisu

[17] Stěžovatelka podala přiznání k dani z přidané hodnoty za říjen 2012. V něm uvedla, že dodala zboží do jiného členského státu v souladu s § 62 zákona č. 235/2007, o dani z přidané hodnoty, v hodnotě 3.627.515 Kč, a nárokovala daňový odpočet. Dne 20. 12. 2012 správce daně zaslal stěžovatelce výzvu k odstranění pochybností v souladu s § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V té ji vyzval, aby prokázala faktické dodání zboží z České republiky do Německa a s tím spojenou oprávněnost uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatelka podáním ze dne 7. 1. 2013 zaslala 2 faktury (č. 120100049, 120100050), transportní dokumenty k fakturám a skladištní listy od příjemce prokazující přijetí zboží do skladu. Současně uvedla, že se jí do daného data nepodařilo od dopravce obdržet 2 transportní dokumenty s tím, že na jejich získání intenzivně pracuje.

[18] Výzvou správce daně ze dne 4. 3. 2013 byla stěžovatelka vyzvána k prokázání skutečností týkajících se oprávněnosti uplatnění odpočtu daně, konkrétně, že při nákupu pšenice došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v souladu s § 13 odst. 1 zákona o DPH a že byly splněny podmínky uvedené v § 72 a 73 zákona o DPH. Správce daně stěžovatelku vyzval, aby prokázala, kdo byl vlastníkem zboží při dodání potravinářské pšenice z České republiky do Německa, neboť z předložených dokumentů tato skutečnost nevyplývala, stěžovatelka tedy pochybnosti svým podáním neodstranila. Navíc správce daně uvedl, že v rámci dokazování vznikly nové pochybnosti, vyzval proto stěžovatelku, aby doplnila konkrétně, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a zda došlo k přijetí zdanitelných plnění na území České republiky a jeho následnému prodeji do Německa.

[19] Stěžovatelka podáním ze dne 13. 3. 2013 doručila dokumenty prokazující převod práva nakládat se zbožím včetně uvedení, že doprava byla zajištěna společností Feed Grain s. r. o. (prodejkyně pšenice). Společnost HaBeMa je vlastník skladu, do kterého se obilí uskladňovalo, přičemž odběratelem je společnost Hauptgenossenschaft Nord AG. Žalobkyně společnosti Feed Grain s. r. o. platila cenu za pšenici včetně DPH, německému odběrateli prodala pšenici bez DPH.

[20] Z prodejní smlouvy č. 300120117 uzavřené dne 3. 8. 2012 mezi společností Feed Grain s. r. o. a stěžovatelkou (kupující) je patrné, že předmětem koupě byla pšenice potravinářského původu, sklizeň 2012, v množství min. 350 tun a max. 400 tun, kdy skutečná hmotnost bude určena ve finální stanici. Strany se dohodly na termínu dodání (nakládka mezi 20. srpnem a 10. zářím 2012 po dohodě), přičemž dopravu zajišťuje prodávající (člunem). Placení se uskuteční na základě váhy ve stanici určení, a to dle váhy uvedené v člunovém nákladním listu zaslaným e-mailem společně s fakturou následující den po obdržení uvedených dokladů kupující (stěžovatelkou).

[21] Stěžovatelka dále předložila dodatek č. 1 k této smlouvě ze dne 6. 8. 2012, v němž se smluvní stany dohodly, že prodej se uskuteční bez přepravy. Prodávající se zavázal přepravit předmět prodeje na svoje náklady do místa určení (stanoveného na základě žádosti nebo písemné dohody s kupujícím anebo s osobou, která zboží nakoupí od kupujícího). Dne 6. 8. 2012 prodávající a kupující uzavřeli dohodu o zajištění přepravy. V té uvedli, že prodej pšenice je v ČR realizován bez přepravy a prodejce se zavazuje zajistit přepravu na svoje náklady do místa určení.

[22] Prodejce vystavil daňové doklady č. 120340 s datem dne 14. 9. 2012 na prodej 232,98 tun pšenice, dobropis č. 120022 s datem dne 14. 9. 2012 na váhový rozdíl 1,58 tuny pšenice, fakturu č. 120355 s datem dne 2. 10. 2012 na prodej 120,54 tun pšenice a dobropis ze dne 2. 10. 2012 na 4,563 tun pšenice. Stěžovatelka doložila platbu prodejci v částce 72.203,61 EUR ze dne 18. 10. 2012, v částce 36.188,23 EUR ze dne 18. 10. 2012, částku 94.139,17 EUR ze dne 23. 10. 2012, kterou obdržela stěžovatelka od společnosti Hauptgenossenschaft Nord AG. Dále pak stěžovatelka předložila fakturu č. 1201000050, kterou vystavila na odběratele Hauptgenossenschaft Nord AG dne 2. 10. 2012 v částce 94.139,17 EUR. Nákladní list s datem dne 14. 9. 2012 uzavřený mezi společností Feed Grain s. r. o. a společností HaBeMa Futtermittel GmbH und Co deklaruje odeslání pšenice volně ložené o váze 232.980 kg, přičemž v poznámce je uvedeno, že kupujícím je společnost Hauptgenossenschaft Nord AG. Nákladní list s datem 2. 10. 2012 uzavřený mezi společností Feed Grain s. r. o. a společností HaBeMa Futtermittel GmbH und Co deklaruje odeslání pšenice volně ložené o váze 120.540 kg, přičemž v poznámce je uvedeno, že kupujícím je společnost Hauptgenossenschaft Nord AG.

[23] Z prodejní smlouvy č. 300120124 uzavřené dne 17. 8. 2012 mezi společností Feed Grain s. r. o. a stěžovatelkou (kupující) je patrné, že předmětem koupě byla pšenice potravinářského původu, sklizeň 2012, v množství 2.000 tun v opci prodávajícího (skutečná hmotnost bude určena ve finální stanici). Strany se dohodly na termínu dodání (srpen - září 2012 v opci prodávajícího, přičemž dopravu se zavázal zajistit prodávající autem). Dle smlouvy se mělo placení uskutečnit na základě váhy ve stanici určení, a to dle soupisky aut zaslané e-mailem společně s fakturou následující den po obdržení uvedených dokladů. V dodatku č. 1 k této smlouvě, uzavřeném dne 18. 8. 2012, smluvní strany uvedly, že prodej se uskuteční bez přepravy, přičemž prodávající se zavazuje přepravit zboží na svoje náklady do místa určení (stanoveného na základě žádosti nebo písemné dohody s kupujícím anebo s osobou, která zboží nakoupí od kupujícího).

[24] Dne 18. 8. 2012 prodávající a kupující uzavřeli dohodu o zajištění přepravy. V ní uvedli, že prodej pšenice je v ČR realizován bez přepravy a prodejce se zavazuje zajistit přepravu na svoje náklady do místa určení. Prodejce vystavil daňové doklady č. 120350 s datem dne 24. 9. 2012 na prodej 79,58 tun, 52,72 tun a 27,34 tun pšenice, fakturu č. 120364 s datem dne 11. 10. 2012 na prodej 28,100 tun pšenice.

[25] Stěžovatelka doložila platbu prodejci v částce 7.943,16 EUR ze dne 18. 10. 2012, v částce 45.024,07 EUR ze dne 18. 10. 2012, a částku 46.462,20 EUR ze dne 2. 11. 2012, kterou obdržela stěžovatelka od společnosti Hauptgenossenschaft Nord AG. Stěžovatelka předložila fakturu č. 1201000049, kterou vystavila na odběratele Hauptgenossenschaft Nord AG dne 11. 10. 2012 v částce 46.462,20 EUR. Nákladní list s datem 14. 9. 2012 uzavřený mezi společností Feed Grain s. r. o. a společností HaBeMa Futtermittel GmbH

und Co deklaruje odeslání pšenice volně ložené o váze 232.980 kg, v poznámce je uvedeno, že kupujícím je společnost Hauptgenossenschaft Nord AG. Nákladní list s datem dne 2. 10. 2012 uzavřený mezi společností Feed Grain s. r. o. a společností HaBeMa Futtermittel GmbH und Co deklaruje odeslání pšenice volně ložené o váze 120.540 kg, v poznámce je uvedeno, že kupujícím je společnost Hauptgenossenschaft Nord AG.

[26] Správce daně v platebním výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 4. 9. 2013 vyměřil daň z přidané hodnoty za měsíc říjen 2012. V odůvodnění zrekapituloval postup k odstranění pochybností.

[27] Uvedl, že předložené dodatky s dohodami o přepravě datované po uzavření původních prodejních smluv jsou nejen zcela v rozporu se skutečným průběhem obchodu, ale také s vyjádřením zástupce stěžovatelky a prohlášením společnosti Feed Grain s. r. o., neboť dle těchto neměl daňový subjekt dostatečnou odbornou znalost ani volné kapacity pro skladování a přepravu pšenice. Uzavřel, že je naprosto nelogické, aby daňový subjekt nakoupil zboží v ČR na základě dodací parity EXW, a poté na vlastní zodpovědnost zajišťoval skladování a přepravu. Navíc žádná z uvedených kupních smluv ani jejích dodatků neřeší otázku skladování.

[28] Rovněž uzavřel, že je v rozporu s tvrzením zástupce stěžovatelky skutečnost, že Feed Grain s. r. o. zajišťovala přepravu na vlastní náklady, přestože v rámci druhého dodání mezi stěžovatelkou a společností Hauptgenossenschaft Nord AG měla figurovat pouze jako smluvní přepravce. Uvedl, že z původně předložených faktur, přepravních a skladištních listů však bylo zcela zřejmé, že přeprava a skladování předcházely prodeji.

[29] Z uvedeného správce daně dospěl k závěru, že dohody o zajištění přepravy a dodatky ke smlouvám byly sepsány pouze účelově až po uskutečnění obchodu v říjnu 2012 s uvedením dřívějšího data. Nadto na zjištění a posouzení předmětných transakcí obsažených ve výzvách bylo reagováno společností Feed Grain s. r. o. a stěžovatelkou tak, že tyto uznaly a přepracovaly původně vystavené faktury, přičemž vystavily opravné daňové doklady ve znění, aby byly v souladu s údajnou vůlí smluvních stran. Tyto důkazní prostředky nemohly dle správce daně prokázat vůli smluvních stran uvedenou v dodatcích ke kupním smlouvám, neboť tato vůle neodpovídala učiněným zjištěním o skutečném chování smluvních stran při realizaci předmětných obchodů.

[30] Žalovaný poté ve svém rozhodnutí dospěl ohledně otázky intrakomunitárního dodání zboží mezi prodávající a kupující (stěžovatelkou) k závěru, že společnost Feed Grain s. r. o. disponovala oprávněním nakládat se zbožím až do Německa, kde teprve přešlo vlastnické právo na stěžovatelku. Konkrétní množství zboží bylo určeno až v místě vyložení a je zcela nesporné, že zboží bylo dodáno stěžovatelce až v Německu. Z toho důvodu nebylo možné aplikovat § 64 zákona o DPH, neboť zboží nebylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska. Žalobkyně ani po výzvě k prokázání skutečností neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH.

[31] Žalovaný však nepřisvědčil orgánu prvního stupně v závěru o aplikaci § 11 odst. 2 zákona o DPH, neboť nenastala základní podmínka, že DIČ bylo osobou registrovanou v tuzemsku poskytnuto osobě registrované v jiném členském státě. Jak stěžovatelka, tak prodávající použily při obchodní transakci DIČ vydané v tuzemsku. Z tohoto důvodu

dodání zboží žalobkyní nelze zatížit tuzemskou DPH, a proto žalovaný vlastní daňovou povinnost vyměřenou ve výši 491.732 Kč změnil na částku 1.514 Kč.

V. B) Právní rámec

[32] Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH: „*místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje*“. Podle odstavce druhého: „*místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží*“.

[33] Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH: „*za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli*“.

[34] Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH: „*dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*“. Podle druhého odstavce: „*dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu*“.

[35] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH: „*dodání 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] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „*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*“.

V. C) Otázka vzniku nároku stěžovatelky na odpočet DPH

[37] Klíčovou otázkou v projednávané věci je, zda stěžovatelce vznikl nárok na odpočet DPH při dodání zboží do Německa, resp. zda ohledně vzniku tohoto nároku unesla své důkazní břemeno.

[38] K zodpovězení této otázky je podstatné posoudit, kdy a mezi kým došlo k dodání zboží. Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ „*neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku*“ (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). V návaznosti na uvedenou judikaturu

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník[...]právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88)*".

[39] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*". Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*" (odstavec 3). *„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* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [odstavec 5 písm. c)].

[40] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.

[41] Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[42] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s 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 ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[43] 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).

[44] Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

[45] V posuzovaném případě stěžovatelka prokazovala dodávku pšenice doklady specifikovanými výše v části *V. A)*. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že fakticky došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku v Německu, kde bylo zboží prodáno společnosti Hauptgenossenschaft Nord AG. Nedošlo tedy k naplnění základní podmínky pro uznání odpočtu daně, tedy že místo plnění se nacházelo v tuzemsku a zboží bylo až poté prodáno do Německa. K tomuto závěru vedly stěžovatelkou předložené doklady, jimiž zamýšlela svůj nárok na odpočet daně prokázat.

[46] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem správních orgánů i krajského soudu o tom, že opravené dokumenty předložené stěžovatelkou po výzvě správce daně a informaci o tom, že dosud dodané doklady nárok na odpočet daně neprokazují, nelze považovat za věrohodné. A to obzvláště za situace, kdy jsou tyto doklady datovány k obdobím předcházejícím první výzvě správce daně k odstranění pochybností. Stěžovatelka je tak mohla doložit již po této výzvě. Skutečnost, že je předložila až ve chvíli, kdy původní doklad její nárok na odpočet neprokázaly, jejich obsah značně znevěrohodňuje. Podstatné pro hodnocení věrohodnosti předložených dokladů byly rovněž okolnosti popsané v odstavcích 27 a 28 tohoto rozsudku.

[47] Městský soud tedy v této souvislosti zcela správně poukázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který vycházel ze stěžovatelkou původně doložených dokumentů, že společnost Feed Grain s. r. o. dodala zboží způsobem, že je na své náklady přepravila do Německa, a to dle dodacích podmínek stanovených v prodejních smlouvách. Žalovaný zohlednil fakt, že smlouvy a jejich dodatky ukládaly povinnost dodavateli (společnosti Feed Grain s. r. o.) vybrat dopravce, hradit výlohy spojené s přepravou zboží až do Německa a obstarat na vlastní náklady přepravní pojištění.

[48] Zároveň přihlédl k ujednání, že placení v obou případech bylo odvozeno od skutečné váhy zboží vyložené ve stanici, přitom v prodejních smlouvách bylo v případě první smlouvy ujednáno pouze minimální a maximální množství dodaného zboží, u smlouvy druhé bylo ujednáno, že toto je v opci prodávajícího. Zároveň zohlednil, že určení množství dodávaného zboží je vázáno na vyloženou váhu ve finální ve stanici určení. Logický pak byl na základě těchto důkazů závěr žalovaného, že dodavatelka, společnost Feed Grain s. r. o., disponovala oprávněním nakládat se zbožím až do Německa, kde teprve přešlo vlastnické právo na stěžovatelku, přičemž konkrétní množství bylo určeno až na místě vyložení.

[49] S uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Stěžovatelce se nepodařilo věrohodně prokázat vznik nároku na odpočet daně. Naopak, z jí předložených dokladů vyplývalo, že jí takový nárok vůbec nevznikl. Kasační námitka proto není důvodná.

V. D) Ostatní kasační námitky

[50] Dále stěžovatelka namítá, že byl porušen princip neutrality DPH. Česká republika se dle ní bezdůvodně obohatila o nepřiznaný odpočet, tedy o 488.704 Kč. Ani tato námitka není důvodná. Stěžovatelka v daňovém přiznání uplatnila odpočet daně ve výši 488.704 Kč. Vzhledem k okolnostem případu jí však žádný nárok na odpočet nevznikl, nemohla jej po státu požadovat. Stát se tak o něj bezdůvodně neobohatil.

[51] Stěžovatelka správním orgánům dále vytýká postup v rozporu se zásadou hospodárnosti, neboť každý jejich úkon si vyžádal několik měsíců. K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uvádí, že pokud měla stěžovatelka za to, že v řízení skutečně dochází k průtahům, mohla se podáním podnětu dle § 38 daňového řádu obrátit na nejblíže nadřízeného správce daně, což však neučinila. Případné porušení zásady hospodárnosti nemělo vliv na správnost samotného rozhodnutí ve věci. Námitka není důvodná.

[52] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že žalovaný rozhodl pouze o části předmětu řízení, není jí jasné, jak rozhodl v jeho zbytku. Vzhledem k tomu, že tuto námitku uplatnila stěžovatelka až v replice k vyjádření žalovaného odeslané Nejvyššímu správnímu soudu dne 15. 6. 2017, tedy po uplynutí lhůty, v níž je možné uplatňovat nové námitky podle § 71 odst. 2 s. ř. s., jedná se o námitku nepřípustnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69). Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[53] Žalobkyně se svými námitkami neuspěla; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného usnesení z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[54] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu

nákladů řízení; žalovanému pak 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 24. srpna 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu