



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **S. inpo, s.r.o.**, IČO 49973975
sídlem Ztracená 68/11, 767 01 Kroměříž
zastoupený obchodní společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2019, č. j. 6822/19/5300-21441-708995,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1999771/17/3304-50521-709125 (dále jen „platební výměr“), byla žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřena daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 ve výši 847 605 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 169 521 Kč. Správce daně neuznal žalobcem uplatněný odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění týkajících se nákupu zboží, stavebního materiálu a provedení stavebních prací deklarovaných na daňových dokladech od společnosti TAMAULIPAS invest s.r.o. (dále jen „TAMAULIPAS“), MAURO INDUSTRIES s.r.o. (dále jen „MAURO INDUSTRIES“) a Družstva SAGOSTAV. Proti platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 2. 2019, č. j. 6822/19/5300-21441-708995 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl, přičemž platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že nekontaktnost a virtuální sídla dodavatelů mu nemohou být přičítána k tíži. Sídlo společnosti na hromadné adrese odpovídá běžným obchodním zvyklostem. Není v silách žádného poplatníka jít zkoumat, zda na těchto adresách mají jejich dodavatelé reálnou kancelář. Argumenty o nedostacích v dodacích listech, či neukládání účetních závěrek do sbírek listin dodavateli používá žalovaný pouze v situaci, kdy tvrdí, že se subjekt vědomě účastnil podvodu na DPH, což se však v projednávaném případě nestalo. Pokud měl žalovaný pochybnosti o rozsahu dodaného materiálu a stavebních prací, měl si tuto skutečnost ověřit na místě, pochybnosti žalovaného nebyly podloženy jakýmkoliv důkazními prostředky. Neplnění povinností dodavatelů nelze klást k tíži žalobci. Žalovaný nezpochybnil fyzickou existenci zboží, tudíž měl celou situaci posuzovat jako podvod na dani a zkoumat případnou vědomou účast žalobce na tomto podvodu. Odmítnutí nároku na odpočet jen z důvodu, že žalovaný má pochybnosti o dodavateli skutečném, není možné.
3. Žalobci rovněž není jasné, jak výmaz společnosti TAMAULIPAS z obchodního rejstříku v roce 2017 souvisí s přijatými plněními od této společnosti v roce 2014. Žalovaný se nepokusil provést svědeckou výpověď jednatelů dodavatelů, spokojil se pouze s nekontaktností dodavatelů pro jejich místně příslušné správce daně. Nevyslechnutím svědků zatížil žalovaný napadené rozhodnutí závažným pochybením procesní povahy. Tím, že se žalovaný nepokusil vyslechnout svědky a ani v rámci místních šetření neověřil fyzickou existenci a rozsah přijatých plnění, v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu byly nedostatečně zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Pokud žalovaný měl pochybnosti pouze o skutečných dodavatelích, měl s ohledem na judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie pouze zkoumat, zda plnění nebyla zasažena podvodem na dani.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Důvodem neuznání nároku na odpočet nebylo to, že by dodavatelé byli nekontaktní, ale to, že žalobce neprokázal, že plnění přijal právě od jím deklarovaných společností, že plnění použil pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti a že byl příjemcem služby od Družstva SAGOSTAV v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o DPH“). Žalobci nebylo vytýkáno, že

neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Existence virtuálního sídla toliko podpořila již existující pochybnosti správce daně. Zjištěné rozpory mezi předloženými doklady, chybějící náležitosti dodacích listů, objednávek, smluv, rozpory ohledně místa vykládky, uskladnění zboží, jakož i úhrady statistických částek v hotovosti byly spolu se zjištěnou nekontaktností dodavatelů zdrojem pochybností správce daně ohledně dodavatelů plnění. U dodavatelů TAMAULIPAS a MAURO INDUSTRIES bylo možné očekávat existenci kamenné prodejny či skladovacích prostor, jelikož plnění od nich mělo spočívat v prodeji zboží a stavebního materiálu. Správcem daně ani žalovaným nebylo argumentováno vědomým zapojením žalobce do řetězců zasažených podvodem na DPH. Žalobce měl být vůči dodavatelům obezřetný.

5. Žalovaný dále uvádí, že provedení místního šetření nemohlo odstranit pochybnosti správce daně ohledně přijetí předmětných plnění právě od deklarovaných dodavatelů - buď by nebyla možná ani konkrétní identifikace přístrojů vzhledem k absentující bližší specifikaci na dokladech, nebo nebyly předloženy žádné doklady o předání, převzetí či konkrétním typu přístrojů. Samotná existence zařízení nemůže nahradit důkazní povinnost žalobce dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce nepředložil ani evidenci obchodního majetku dle § 100 odst. 3 zákona o DPH. Výmaz TAMAULIPAS z obchodního rejstříku byl v napadeném rozhodnutí uveden pouze pro dokreslení situace, že u tohoto dodavatele byla nutná obezřetnost žalobce, výmaz nebyl kladen žalobci k tíži. Žalobce výsledk jednání dodavatelů nenavrhoval. Žalobce navrhl pouze výsledky svých odběrů. Správce daně v první řadě posuzuje splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a až v případě pozitivního závěru může eventuálně přistoupit k posuzování a prokazování vědomého zapojení daňového subjektu do podvodného jednání. Žalobce nejenže neprokázal, že fakturovaná zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů, u části plnění neprokázal jejich použití pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti, u některých plnění neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění a u některých plnění ani to, že byl příjemcem služby v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH. Nebyly tak splněny již hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně. Argumentace žalobce uvedenou judikaturou nepřiléhavá.

IV. Replika

6. V podané replice žalobce setrval na svých tvrzeních uvedených v žalobě, jakož i na svém návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru skutečnosti uvedené žalovaným nejsou s to zpochybnit tvrzení žalobce. Virtuální sídla, neukládání účetních závěrek do sbírky listin a to, že se dodavatelé stanou v budoucnu nespolehlivými plátcí nebo že jim je zrušena registrace k DPH, nemohou žádným způsobem, ani v kombinaci s jinými skutečnostmi způsobit přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve

věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

A. Předmět sporu

8. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda byly dány důvody pro odepření nároku žalobce na odpočet DPH z plnění přijatých žalobcem od tří dodavatelů z důvodu, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. Dle zjištění správce daně daňové doklady předložené žalobcem byly stiženy nedostatky, pro které nelze naplnění podmínek uvedených v § 28 a násl. zákona o DPH bez dalšího konstatovat. Stěžejním důvodem pro neuznání žalobcem uplatněného odpočtu daně však dle žalovaného bylo neprokázání hmotněprávní podmínky ve smyslu § 72 zákona o DPH, neboť žalovaný sice nezpochybňoval faktickou existenci žalobcem deklarovaných plnění, žalobce dle něj však neprokázal, že daná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů, v některých případech (plnění dle daňových dokladů č. 140100015 a č. 140100017 vystavených společností TAMAULIPAS a plnění dle daňových dokladů č. 2014009 a č. 2014011 vystavených společností MAURO INDUSTRIES) neprokázal ani jejich užití v rámci jeho ekonomické činnosti a v některých případech (plnění od Družstva SAGOSTAV) neprokázal, že byl příjemcem služby v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH. Žalobce v žalobě brojí pouze proti prvnímu z uvedených důvodů nepřiznání nároku na odpočet DPH, tj. neprokázání, že plnění přijal právě od deklarovaných dodavatelů.
9. Dříve než soud přistoupí k posouzení, zda faktická realizace plnění deklarovanými dodavateli byla prokázána, považuje za potřebné podrobněji přiblížit zákonnou úpravu jak rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vůbec, tak především hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH.

B. Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

10. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právcе daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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)].
11. 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 případě 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. 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, publ. pod 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; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

C. Obecně k prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH

12. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.
13. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další

zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

14. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcně) hmotněprávní. Princip, na kterém je DPH vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).
15. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice, která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
16. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.
17. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).
18. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

19. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). Jak bylo uvedeno výše, k posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
20. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na který žalobce odkazuje, vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (žalobcem uváděné rozsudky ve věci *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, a ve věci *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719), nicméně jeho interpretace těchto rozhodnutí je zjevně v rozporu se shora uvedenou ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (viz také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54). Ačkoliv je položení předběžné otázky rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu jistě vhodným krokem k odstranění jeho pochybností, zdejší soud tyto pochybnosti nesdílí a judikaturu Soudního dvora Evropské unie k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH považuje za jednoznačnou. Proto ani neshledal důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (popř. přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem), neboť danou otázku považuje za *acte éclairé* (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci 283/81, CILFIT).

D. Souhrnně k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH u posuzovaných plnění

21. Výše uvedené obecné závěry plynoucí ze zákonné úpravy a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie vyvracejí samy o sobě řadu námitek a tvrzení žalobce, které se prolínají celou žalobou a vztahují se ke všem posuzovaným plněním.
22. Primárně žalobce totiž tvrdí, že nesporně-li žalovaný faktickou existencí uskutečněných plnění, měl celou situaci posuzovat jako podvod na dani a zkoumat případnou vědomou účast žalobce na tomto podvodu. Odmítnutí nároku na odpočet jen z důvodu, že žalovaný má pochybnosti o dodavateli skutečném, dle žalobce není možné. Jak je však zřejmé z výše uvedeného, je tomu naopak. Ani skutečnost, že posuzovaná plnění uskutečněna

byla a byla také použita pro ekonomickou činnost žalobce (tuto podmínku nadto správce daně neměl u všech plnění za prokázanou a tento závěr žalobce v žalobě nerozpорије), totiž není postačující pro učinění závěru o tom, že žalobci svědčí nárok na odpočet DPH, není-li prokázano, že plnění žalobci poskytl jím deklarovaný dodavatel. Správce daně dospěl k závěru, že nebyly splněny primární hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, proto nijak nepochybil, jestliže se za dané situace nezabýval pro něj již nadbytečnou otázkou případné účasti žalobce na daňovém podvodu.

23. Jak vyplývá zejména ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, nesprávné je také východisko žalobce, že neprovedením výsledků svědků a místního šetření správce daně porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je povinen dbát, „*aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji*“. V případě, že správce daně předeštre zásadní důvodné pochybnosti o tom, že plnění bylo realizováno tak, jak bylo deklarováno žalobcem, přechází důkazní břemeno opět na žalobce. Správce daně nemusí prokazovat (tj. stavět najisto), že se určitý obchodní případ nestal vůbec, nebo že se stal za odlišných (konkrétně zjištěných) okolností (například dodavatelem byl jiný subjekt, nebo dodáno bylo zboží v menším, konkrétně zjištěném objemu apod.). Postačí, když zásadním způsobem zpochybní, že se události odehrály tak, jak tvrdí žalobce. Důkazní břemeno jej tíží pouze ve vztahu k těmto pochybnostem, nikoliv k jiné než daňovým subjektem tvrzené verzi událostí, kterou ostatně správce daně nemusí ani tvrdit (natož prokazovat). Pokud správce daně neprovedl výsledky členů orgánů žalobcových odběratelů ani místní šetření, při kterém by zjišťoval faktickou existenci žalobcem deklarovaného zboží, a toto své rozhodnutí odůvodnil, nelze v daném případě konstatovat porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť takové důkazy ani nebyly způsobilé vyvrátit onu stěžejní pochybnost správce daně, a to, zda deklarovaná plnění byla uskutečněna právě deklarovanými dodavateli.
24. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že výsledkem žalobcových odběratelů nelze prokazovat osobu dodavatele žalobce, a to ani v případě totožného plnění, které žalobce obdržel jako objednatel a zároveň fakturoval jako zhotovitel. Byl-li žalobce objednatelem tvrzeného plnění, měl by být schopen uvést přinejmenším alespoň základní informace týkající se průběhu plnění. Zejména pak k objednaným stavebním pracím Družstva SAGOSTAV žalobce nebyl schopen uvést žádnou konkrétní skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že jím objednané plnění provedlo skutečně Družstvo SAGOSTAV. Sám se přitom jako dodavatel tohoto plnění vůči svému odběrateli zavázal k předání dokumentů zachycujících průběh těchto prací. Správci daně rozhodně nenáleží nahrazovat důkazní aktivitu žalobce a z úřední povinnosti provádět svědecké výpovědi jednatelů dodavatelů, je-li možno jejich jména zjistit z obchodního rejstříku, jak namítá žalobce. Tuto námitkou soud shledal nedůvodnou, protože i v žalobě uvedená citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 – 55, není přílehlavá na právě projednávanou věc. Týká se totiž odlišné situace, kdy daňový subjekt poukázal na konkrétní osoby, které se na plnění podílely.
25. Zároveň nelze přisvědčit žalobci v tom, že by pochybnosti vyjádřené správcem daně stran rozsahu dodaného materiálu a stavebních prací nebyly podloženy jakýmkoliv důkazními prostředky. V této souvislosti je opět nutno upozornit na prvotní břemeno důkazní, které nese žalobce. K uvedeným plněním však žalobce kromě daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů správci daně ničeho nepředložil. Správce daně naopak vzniklé pochybnosti konkrétně specifikoval, a to uvedením:

- konkrétních rozporů (v označení, ujednáních, datech) či chybějících náležitostí předložených dodacích listů, objednávek, smluv (zejména absentující či nedostatečná identifikace stran či osob za ně jednajících, nedostatečná specifikace zboží);
- absence jakýchkoli dokumentů, které obvykle dodané zboží doprovází (servisní knížky, záruční listy);
- absence stavebních deníků, předávacích protokolů, soupisu prací a dodávek, které by odpovídaly náležitostem sjednaným ve smlouvě;
- absence jakékoli dokumentace k dokládání stavební činnosti, jež byl žalobce jednak objednatelem, avšak zároveň dodavatelem, a jež se svému odběrateli smlouvou zavázal poskytovat, a měl by jí tudíž disponovat, čímž by zároveň mohl prokázat uskutečnění jemu dodávaného plnění;
- úhrady plnění v řádu set tisíc v hotovosti;
- rozporů ohledně místa vykládky a uskladnění zboží, existence sídla či provozovny žalobce;
- absence soupisu majetku žalobce, jenž se sám žalobce zavázal správci daně předložit do 15. 4. 2015;
- zjištění získaných dožádáním u místně příslušných správců daně k deklarovaným dodavatelům – nekontaktnost, virtuální sídla, neexistence provozoven, absence hmotného majetku, výběr finančních prostředků z účtu obratem po jejich připsání apod.

26. Žalobce přitom z uvedených pochybností rozporuje pouze dílčí zjištění, která hrála v pochybnostech správce daně spíše okrajovou roli, a podstatnější pochybení přehlíží a nikterak se k nim nevyjadřuje. Zdejší soud má ve shodě se žalovaným za to, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu zakládají natolik zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobcem předložených formálních dokladů, že tyto doklady nebylo možné bez dalšího přijmout jako důkaz uskutečnění předmětných zdanitelných plnění způsobem, jaký byl žalobcem deklarován, zejména pak konkrétními žalobcem deklarovanými dodavateli. Nekompletnost údajů v předložených dokladech, rozpory mezi nimi, jakož i tvrzeními samotného žalobce, absence dokladů o faktickém průběhu deklarovaných plnění, stejně jako nemožnost ověřit spolupráci u dodavatelů daňového subjektu, spolu se zcela vágními tvrzeními žalobce, co se týče konkrétních okolností daných plnění, vzbuzují zcela zásadní pochybnosti, které žalobce v průběhu daňového řízení jakkoli nevyvrátil.
27. Uvedenými skutečnostmi tak správce daně dle názoru zdejšího soudu bezesporu dostal své povinnosti konkretizovat jemu vzniklé pochybnosti tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem pochybnosti správce daně stran uskutečnění deklarovaných plnění spočívají, a jak je může odstranit. Žalobce však namísto rozptýlení pochybností správce daně stran dodavatelů deklarovaných plnění směřoval svou důkazní aktivitu na prokazování svých vztahů s odběrateli, či prohlásil, že určité vyjádření, vysvětlení, nebo dokumenty doloží, avšak do konce daňového řízení tak neučinil. Tímto jednáním však již z povahy věci nemohl unést důkazní břemeno stran uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, které na něj výzvami k prokázání jeho tvrzení přešlo.

28. Soud má tedy za to, že uvedené skutečnosti zavdávaly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak žalobce deklaroval. Stejně tak jestliže si jednatel společnosti, který se měl na obchodech osobně podílet, není schopen vybavit z obchodní spolupráce nic konkrétního, podporuje jeho výpověď vážné pochybnosti správce daně. Žalobce neuváděl v podstatě žádné konkrétní okolnosti spolupráce se svými dodavateli, a když, byly v rozporu s ostatními skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňového řízení (místa předání, uskladnění zboží, užívání zboží k ekonomické činnosti, osoby toto zboží užívající, či vůbec předmět činnosti žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období), které by mohly vyvrátit podezření, že žalobcem popisovaný způsob obchodní spolupráce je jen jakousi univerzální historkou kamuflující skutečný průběh obchodních případů (např. z důvodu, že dodavatelem byla ve skutečnosti jiná osoba, která nemusela být plátcem DPH). Jestliže žalobce ani neověřoval, s kým skutečně jedná a zda tyto osoby mohou vůbec vystupovat jménem uvedených dodavatelů (alespoň tyto údaje na mnohých dokladech zcela chybí), musí sám nést negativní důsledky svého laxního přístupu spočívající v tom, že se dostal do důkazní nouze a nebyl schopen správci daně vyvrátit jeho pochybnosti a prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak ve formálních dokladech deklaroval.
29. K laxnímu přístupu žalobce k daňovému řízení lze také poukázat např. na skutečnost, že ústní jednání dne 3. 10. 2016 bylo na žádost žalobce předčasně ukončeno s tím, že do 21. 10. 2016 žalobce zašle správci daně své vyjádření k dosud neprojednaným bodům (v pořadí druhé) výzvy k prokázání skutečností (ze dne 24. 8. 2016, č. j. 1637426/16/3304-05403-707891), týkajícím se právě DPH, avšak neučinil tak a správce daně od něj neobdržel ani vyjádření, ani žádné důkazní prostředky. Stejně tak žalobce před správcem daně do protokolu o zahájení daňové kontroly prohlásil, že mu do 15. 4. 2015 předloží evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 zákona o DPH, avšak neučinil tak.
30. Ani neprovedením místního šetření ve vztahu k dodávkám žalobcovým odběratelům se správce daně dle názoru zdejšího soudu nedopustil porušení své povinnosti stanovené v § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť opět v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil, z jakého důvodu jej nepovažuje za účelné. I v případě, že by mu byly poskytnuty údaje o dodávkách zboží zákazníkům, jak žalobce tvrdil, nesvědčilo by to nic o existenci vazby tohoto plnění na plnění obdržené žalobcem od jeho dodavatelů. Nutno poznamenat, že v průběhu daňového řízení bylo žalobcem navrženo místní šetření toliko za účelem prokázání jeho spolupráce s odběrateli. Námitka směřující proti neprovedení místního šetření, které by údajně prokázalo přijetí plnění od společnosti TAMAULIPAS (tj. 2 ks nivelačního přístroje Laser GT + stativ, 2 ks GETAC LT 30 + surv. CE 4.0 a teodolit stavební, kopírovací centrum OKI, multifunkční stůl a televizi SAMSUNG) byla žalobcem uplatněna poprvé teprve v žalobě, v průběhu řízení před správcem daně, potažmo žalovaným žalobce provedení místního šetření za tímto účelem nenavrhoval, neboť sám uváděl, že správce daně nezpochybňuje existenci tohoto vybavení, a měl by se tudíž zajímat toliko o jeho použití k ekonomickým účelům. Jednak tedy nelze daňovým orgánům vyčítat, že místní šetření neprovedli z vlastní iniciativy (jak bylo uvedeno výše, důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně nese výlučně žalobce), jednak napadené rozhodnutí netrpí nedostatkem, nevypovídá-li se s důvody neprovedení důkazu, který nebyl navržen.
31. Na tomto místě rovněž považuje soud za nutné upozornit na rozpor tvrzení uváděných žalobcem v průběhu daňového řízení. Ačkoliv žalobce při ústním jednání před správcem

daně dne 1. 4. 2015 uvedl, že v kontrolovaném zdaňovacím období tvořilo předmět jeho činnosti „zprostředkování obchodu a služeb v oblasti stavební činnosti“ a dále, že v tomto období nezaměstnával žádné zaměstnance, v odvolání již hovořil o tom, že je společností zabývající se „stavebními pracemi“, proto jsou nivelační přístroje, teodolit a kopírovací centrum vybavením, které ke své běžné činnosti potřebuje. Z tvrzení žalobce tedy není zřejmé, jakými osobami ani k jaké činnosti měly být předmětné přístroje využívány, stejně tak ani na jaké adrese by měly být umístěny, když ze zjištění správce daně vyplynulo, že žalobce k nemovitosti na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku nemá žádné užívací právo, stejně tak neměl ani žádnou provozovnu. Mělo-li být zboží uskladněno na adrese bydliště jednatele žalobce - jak uvedl při ústním jednání dne 4. 8. 2015, zaznamenaném v protokolu č. j. 1482556/15/3304-60562-711532, s tím, že zboží uvedené na faktuře č. 140100015 „*používají pro ekonomickou činnost [...] v kanceláři v Želechovicích nad Dřevnicí, ulice Nad Školou 483*“ - na které je umístěn rodinný dům, u něhož nejsou vyčleněny žádné prostory k podnikání, není už vůbec zřejmé, k jakému účelu by tam žalobci (resp. několika osobám vzhledem k tomu, jak žalobce své tvrzení při ústním jednání formuloval) v rámci jeho „běžné“, resp. „ekonomické“ činnosti sloužilo. Uvedená nejednoznačnost je ještě podpořena tím, že žalobce nepředložil ani poté, co správci daně prohlásil, že tak učiní, evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 zákona o DPH, k jejímuž vedení byl dle zákona povinen. Nutno podotknout, že s ohledem na nedostatečnou specifikaci fakturovaného zboží (faktury ze dne 3. 12. 2014, č. 140100015, a ze dne 17. 12. 2014, č. 140100017) a absenci doprovodných dokumentů včetně absentující majetkové evidence žalobce by provedené místní šetření ani nemohlo prokázat, že stroje a vybavení jsou skutečně oním fakturovaným zařízením, které bylo dodáno deklarovaným dodavatelem.

32. S ohledem na podmínky, jejichž naplnění / nenaplnění je rozhodující při posuzování uplatněného nároku na odpočet DPH a především s ohledem na pořadí, ve kterém je nutno naplnění podmínek posuzovat, zdejší soud konstatuje, že většina žalobní argumentace se míjí s důvody, pro které bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalovaný své rozhodnutí založil na závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Jelikož se jedná o dostatečný důvod pro to, aby nebyl nárok na odpočet DPH uznán, a jelikož prokazování účasti žalobce na podvodu na DPH by přicházelo v úvahu až v případě, kdy by žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, považuje soud postup žalovaného za správný. Žalovaný tedy nemusel s ohledem na závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH existenci daňového podvodu (a žalobcovu vědomosti o něm) ani zjišťovat, ani prokazovat.
33. Opětovně je třeba zdůraznit, že závěr žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH byl založen na tom, že žalobce neprokázal osoby dodavatelů deklarovaných plnění. Tímto důvodem nebyla ani nekontaktnost, ani virtuální sídla těchto korporací, jak žalobce mylně uvádí. Na tyto skutečnosti správce daně upozornil v rámci svých zjištění jako na další z indicí svědčících o nestandardnosti deklarovaných obchodů, resp. jako další z indicí, jež při nejmenším nemohly přispět k objasnění vztahů mezi žalobcem a jeho dodavateli. Stále však platí, že povinnost prokázat konkrétní dodavatele plnění stíhala žalobce, jenž této povinnosti nedostál. Není nutné, aby každá z dílčích indicí vedoucích k pochybnostem o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení žalobce zakládala sama o sobě důvod pro neuznání žalobcem uplatňovaných daňových výhod. Nelze ani izolovaně posuzovat, zda

je dostatečným důvodem pro pochybnosti správce daně nekontaktnost jeho dodavatelů, jejich virtuální sídla, či neplnění jejich zákonných povinností. Už vůbec pak nelze přisvědčit žalobci v tvrzení, že „virtuální sídla, neukládání účetních závěrek do sbírky listin a to, že se dodavatelé stanou v budoucnu nespolehlivými plátcí nebo že jim je zrušena registrace k DPH, nemohou žádným způsobem, ani v kombinaci s jinými skutečnostmi způsobit přenést důkazního břemene ze správce daně na žalobce“, neboť právě teprve ve svém souhrnu mohou všechny indicie poskytovat jasný obraz o posuzované věci a zakládat tak důvodné pochybnosti správce daně.

34. Nekontaktnost dodavatele jistě hraje v úvahách správce daně určitou roli. Ačkoli sama o sobě jistě nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH (a v projednávané věci ani nevedla), může být zdrojem pochybností o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, „stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepšuje. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci.“ Stejně tak v nyní projednávané věci nebyla nekontaktnost některého z dodavatelů důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Správce daně na nekontaktnost poukázal pouze jako na zdroj svých pochybností, které v případě některých plnění byly nadto ještě prohloubeny dalšími zjištěními. Ve způsobu, jakým správce daně i žalovaný přistoupili k hodnocení této skutečnosti, proto soud neshledal žádné pochybení.
35. Nekontaktnost dodavatele může mít pochopitelně vliv na schopnost a možnost žalobce prokázat svá tvrzení. K této otázce judikatura správních soudů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37) setrvale uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává. Žalobce ovšem mohl řadu plnění prokazovat i jinak než svědeckými výpověďmi osob, které se předmětných plnění účastnily na straně dodavatele, a to např. řádně vedenými stavebními deníky, řádně vyplněnými předávacími protokoly, řádně vedenou dokumentací k dokládání stavební činnosti, či bezvadnou majetkovou evidencí, záručními listy, servisními knížkami apod. Ani v tomto směru ovšem žalobce neprojevil dostatečnou (a v podnikatelském prostředí běžnou) míru obezřetnosti.
36. Stejně tak virtuální sídla dodavatelů neznemožňují automaticky možnost daňového subjektu prokázat uplatněný nárok na odpočet DPH. Opět se však jedná o skutečnost,

kteřá by u daňového subjektu měla vyvolat obezřetnost ve vztahu k takovému dodavateli, a to zejména v tom smyslu, aby byl schopen v budoucnu unést důkazní břemeno stran plnění s tímto dodavatelem uskutečněného. Není-li v silách žalobce, jak sám tvrdí, ověřit, zda jeho dodavatel v sídle zapsaném v obchodním rejstříku fakticky vykonává činnost, nezbyvá, než se při spolupráci s tímto dodavatelem zaměřit na opatření takového důkazního materiálu, který žalobci zajistí průkaznost uplatňovaných plnění. Nelze totiž zcela odhlédnout o skutečnosti, že existence virtuálního sídla a nekomunikování se správcem daně jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro daňové či jiné účely. Byť Nejvyšší správní soud neshledává využití virtuálního sídla podnikatelem samo o sobě nijak problematickým, jak uvedl v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, na který žalobce odkazuje, „a nedomnívá se, že by mělo být bráno k tíži podnikatele, jestliže takové sídlo využívá v případě, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem“, je nutno dodat, že ve věci žalobce správce daně přdestřel právě celou řadu okolností svědčících o nestandardnosti podnikání těchto dodavatelů.

37. Jistě lze také souhlasit se žalobcem v tom, že důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nemůže být neplnění povinností jeho obchodními partnery. Žalobce se ovšem touto argumentací s napadeným rozhodnutím mýjí, neboť tato skutečnost důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nebyla. Důvodem bylo pouze a jen to, že žalobce zkrátka nepředložil důkazy, které by prokazovaly, že deklarovaná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, resp. v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem vůbec. Nemožnost ověření tvrzení žalobce u jeho dodavatelů nejen pro jejich nekontaktnost, virtuální sídla, ale případně i z důvodu neplnění zákonných povinností z jejich strany, je pouze jedním z aspektů, které vedou k omezení okruhu důkazních prostředků, které by měl žalobce k dispozici, a které zejména pak co se týče nezveřejňování účetních závěrek Družstvem SAGOSTAV měly vést žalobce k vyšší míře obezřetnosti stran uskutečnění a průběhu předmětných transakcí.
38. Ani zánik společnosti TAMAULIPAS ke dni 11. 7. 2017 nebyl důvodem neuznání žalobcova nároku na odpočet DPH. Výmaz společnosti z obchodního rejstříku v roce 2017 jistě není důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním realizovaným ve 4. čtvrtletí roku 2014. Zpráva o daňové kontrole, platební výměr ani napadené rozhodnutí však tuto skutečnost ani jako důvod pro odepření odpočtu neuvádí. Tento závěr dovozuje výlučně žalobce v rámci, dle soudu zcela účelově vznesené, žalobní námitky, která opět navozuje dojem, že to je správce daně, kdo by měl prokázat, že se deklarované plnění neuskutečnilo, zatímco v opačném případě by měl žalobci uplatněný nárok „bez dalšího uznat“. Takové rozložení důkazního břemene však zákonným požadavkům neodpovídá.
39. Jak je patrné z výše uvedeného posouzení, závěry učiněné daňovými orgány považuje soud za plně odpovídající dostatečně zjištěnému skutkovému stavu. V hodnocení otázky, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že sporná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, se zdejší soud plně shoduje se správcem daně a žalovaným. Žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, když neprokázal, že právě korporace TAMAULIPAS, MAURO INDUSTRIES a Družstvo SAGOSTAV žalobci dodaly deklarované zboží a služby. Závěr, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění byla dodána právě deklarovanými dodavateli, přitom není nijak v rozporu s tím, že žalovaný nezpochybnil samotnou existenci těchto plnění. K tomu, aby

žalobce vůbec odvedl na vstupu DPH, jehož odpočet následně nárokoval, by jeho dodavatelem musel být plátce DPH. Neprokázal-li žalobce tuto skutečnost, neprokázal ani to, že DPH na vstupu opravdu odvedl. Za této situace mu nemůže být uznán nárok na jeho odpočet.

VI. Shrnutí a náklady řízení

40. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu