



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **J. M.**
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38550/17/5300-21442-700225 a č. j. 38584/17/5300-21442-700225

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 82/2017 a sp. zn. 29 Af 83/2017 se spojují ke společnému projednání a budou dále vedeny pod sp. zn. 29 Af 82/2017.
- II. Žaloby se zamítají.
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38550/17/5300-21442-700225, k odvolání žalobce přezkoumal dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem Brno II (dále jen „správce daně“) dne 15. 10. 2012, č. j. 313869/12/289913701952, dne 17. 10. 2012, č. j. 313760/12/289913701952, č. j. 313872/12/289913701952, č. j. 313905/12/289913701952, č. j. 313907/12/289913701952, č. j. 313912/12/289913701952, č. j. 313919/12/289913701952, a dne 18. 10. 2012, č. j. 313901/12/289913701952, č. j. 313910/12/289913701952, č. j. 313917/12/289913701952 a č. j. 313921/12/289913701952, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen a prosinec roku 2009, březen až září roku 2010, listopad a prosinec roku 2010 a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný dodatečné platební výměry změnil pouze v části týkající se bankovního spojení a v ostatním je ponechal beze změny.
2. Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38584/17/5300-21442-700225, k odvolání žalobce přezkoumal dodatečné platební výměry vydané správcem daně dne 17. 10. 2012, č. j. 313777/12/289913701952, č. j. 313783/12/289913701952, č. j. 313848/12/289913701952, dne 18. 10. 2012, č. j. 313653/12/289913701952, č. j. 313751/12/289913701952, č. j. 313754/12/289913701952, č. j. 313918/12/289913701952, a dne 19. 10. 2012, č. j. 313842/12/289913701952, jimiž byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, duben roku 2009, červen roku 2009 a srpen až říjen roku 2009 a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný tyto dodatečné platební výměry změnil jednak v části týkající se bankovního spojení, jednak ve všech případech snížil doměřenou daň i penále.
3. Důvodem doměření daně byla zjištění učiněná správcem daně při daňové kontrole. Žalobce v jejím rámci předložil daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním od plátců V. M., West show, s. r. o., M. V., KMK real s. r. o. a O. N. (vesměš šlo o výkopové a zemní práce). Žalobci se však následně nepodařilo prokázat, že přijatá plnění uvedená na těchto daňových dokladech byla fakticky uskutečněna plátcem na nich uvedeným a že tyto doklady byly příslušným plátcem vystaveny. Jelikož tak nebyly splněny podmínky § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), žalobci v rozsahu těchto zdanitelných plnění nevznikl nárok na odpočet daně na vstupu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

4. Proti oběma rozhodnutím žalovaného podal žalobce obsahově shodné žaloby. Tvrdil, že v daňovém řízení unesl své primární důkazní břemeno předložením bezvadných daňových dokladů. Vzhledem k pochybnostem správce daně pak prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů předávacími protokoly, fakturami a smlouvami o dílo. Nemá-li finanční správa pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, pak s ohledem na posun v judikatuře Nejvyššího správního soudu nepostačuje pro odepření nároku na odpočet DPH pouhé zpochybnění deklarovaného dodavatele. K tomu žalobce odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, ve věci *Staviteľství Melichar* a na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 – 48, jakož i na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) – rozsudek ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 *PPUH Stehcomp*, ECLI:EU:C:2015:719, usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped*,

ECLI:EU:C:2016:869, rozsudek ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*, ECLI:EU:C:2014:69, či rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik EOOD*, ECLI:EU:C:2012:774.

5. V situaci, kdy není zpochybněna samotná existence zdanitelného plnění, je dle žalobce důkazní břemeno na správci daně. Ten může buď prokázat, že dodání služby bylo uskutečněno ve vlastní režii či od jiného dodavatele, nebo musí prokázat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že zdanitelné plnění bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci. Žalovaný se vůbec nevypořádal s otázkou, jak jinak žalobce zdanitelné plnění získal, pokud je nenabyl od jím deklarovaných dodavatelů. Existenci podvodu na DPH a vědomostí žalobce o něm se pak žalovaný nezabýval. Takový přístup finanční správy je však v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť dochází k výběru stejné DPH dvakrát (od žalobce i jeho dodavatele).
6. Žalobce též namítl, že správce daně dospěl k vzájemně neslučitelným závěrům, neboť za totožná zdaňovací období roku 2008 a 2009 mu byla na základě totožného skutkového stavu stanovena daň z příjmů podle pomůcek, protože byla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce, avšak DPH byla následně na základě téhož účetnictví stanovena dokazováním. S žalobcem srovnatelné daňové subjekty nedosahují tak vysokých daňových povinností jako je daň doměřená žalobci, takže stanovení daně dokazováním v daném případě nevede k cíli správy daní – stanovení daně ve správné výši. Žalovaná rozhodnutí nadto způsobují, že daň z příjmů je žalobci doměřena přísněji, neboť správce daně vycházel z cen bez daně. Neumožnil-li však žalovaný uplatnit odpočet v plné výši, tak jak při doměření předpokládal správce daně, je ve výsledku daň z příjmů doměřena v neprospěch žalobce (jako nákladová položka nebyla zohledněna neuznaná daň).
7. Žalobce ze všech těchto důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

8. Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvedl, že žalobce neprokázal věrohodnými důkazními prostředky přijetí plnění od plátců uvedených na dokladech. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar*, tento je založen na rozsudku Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcamp*, který ale nevykládá zcela přesně a ve všech souvislostech. V dané věci totiž Soudní dvůr zaujal závěr, že nárok na odpočet nelze odmítnout jen proto, že plnění poskytl subjekt, který je dle práva členského státu považován za neexistující. Soudní dvůr se přitom nezabýval tím, zda bylo plnění skutečně dodáno tímto subjektem. Závěry rozsudku ve věci *Staviteľství Melichar* i v navazujícím rozsudku Krajského soudu v Praze jsou zcela ojedinělé a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28). Jelikož žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek nároku na odpočet DPH, nebylo povinností žalovaného zabývat se tím, zda byl žalobce účasten daňového podvodu. Neuznání nároku na odpočet pro nesplnění hmotněprávních podmínek pak nepředstavuje dvojí zdanění téhož plnění, a nelze tudíž hovořit o porušení neutrality DPH. Stanovení daně z příjmů podle pomůcek a DPH dokazováním vyplývá z odlišných podmínek pro stanovení té které daně. Pro daň z příjmů má zásadní význam účetnictví a je-li zpochybněna jeho věrohodnost, má to bezprostřední vliv na věrohodnost vykázaného základu daně z příjmů. Proti tomu v případě DPH je určující evidence dle § 100 zákona o

DPH. Přímá souvislost mezi účetnictvím (jeho věrohodností) a DPH ze zákona o DPH nevyplývá, přičemž v projednávané věci nebylo na místě stanovit DPH podle pomůcek.

9. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.
10. K vyjádřením žalovaného podal žalobce repliky, které však nepřinášejí žádná nová tvrzení ani právní argumentaci nad rámec podaných žalob. Výjimkou je námitka, podle níž žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání, pokud DPH stanovil dokazováním, neboť byla-li daň z příjmů stanovena podle pomůcek, žalobce důvodně očekával, že stejně bude postupováno i v případě DPH.

IV. Posouzení věci soudem

11. Jelikož napadená rozhodnutí žalovaného spolu skutkově a právně souvisí, krajský soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání.
12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
13. Soud úvodem připomíná, že žalovaný i krajský soud ve věci již jednou rozhodovali (rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2014, č. j. 5443/14/5000-14302-700225 a č. j. 5444/14/5000-14302-700225, a rozsudek krajského soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 29 Af 33/2014 – 39). Nejvyšší správní soud však všechna tato rozhodnutí ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud žalovanému vytkl, že v rozhodnutí zaujal dva zároveň neslučitelné závěry: 1) žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných plátců a 2) žalobce se účastnil podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud vysvětlil, že není-li prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, pak nárok na odpočet DPH daňovému subjektu vůbec nevznikne. Teprve je-li spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, je na místě zabývat se otázkou zneužívajícího či podvodného jednání.
14. Lze konstatovat, že žalovaný se uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu řídil, když se primárně zabýval tím, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný uzavřel, že tuto skutečnost žalobce neprokázal. Žalobce v žalobě proti tomuto závěru brojí jen v obecné rovině (na rozdíl od žalovaného má za to, že uvedené prokázal).
15. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
16. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména

z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první o DPH, podle něhož má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 věty první téhož zákona, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro jeho ekonomickou činnost.

17. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
18. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
19. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely a dále k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 6. 6. 2011 (č. 1. 82 správního spisu) smlouvy o dílo a soupisy provedených prací. Splnil tak formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Správce daně při ústním jednání dne 23. 9. 2011 zachyceném v protokolu na č. 1. 62 správního spisu seznámil žalobce s důkazními

prostředky (především odpovědi na dožádání a vlastní zjištění z evidencí), kterými mimo jiné v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil, že zdanitelná plnění poskytnutá V. M., West show, s. r. o., M. V., KMK real s. r. o. a O. N., byla uskutečněna těmito osobami. Tím přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten reagoval návrhem na provedení výslechu svědků; jejich výpověďmi však s ohledem i na další správce daně opatřené důkazy k vyvrácení pochybností správce daně nedošlo. Lze konstatovat, že správcem daně byl ohledně uvedených plátců zjištěn následující skutkový stav:

- 1) V. M. nebyl ke dni poskytnutí zdanitelných plnění plátcem DPH a ani mu nevznikla povinnost se registrovat dle § 94 zákona o DPH.
 - 2) West show, s. r. o., nebyla ke dni poskytnutí zdanitelných plnění plátcem DPH a ani jí nevznikla povinnost se registrovat dle § 94 zákona o DPH.
 - 3) M. V. žádné doklady nevystavoval, pouze je z přinucení podepisoval a dával razítko, o zdanitelných plněních nic nevěděl, neprováděl je, ani k tomu neměl žádné zaměstnance. V době poskytnutí zdanitelných plnění byl M. V. pravomocným rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2010, č. j. 83 Nc 925/2009 – 39, omezen ve způsobilosti k právním úkonům tak, že není schopen činit právní úkony, u nichž hodnota předmětu úkonu přesahuje částku 500 Kč, není schopen vykonávat funkce statutárních orgánů společností či funkce prokuristy.
 - 4) KMK real s. r. o. v době uskutečnění zdanitelných plnění nespolutracovala s žalobcem a faktury vystavovala v ekonomickém systému POHODA 2007, přičemž žalobce předložil faktury ručně psané v jiné číselné řadě.
 - 5) O. N. v době poskytnutí zdanitelných plnění vykonával trest odnětí svobody.
20. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu, jelikož neprokázal, že deklarované plnění bylo pořízeno od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, resp. v případě dodavatelů V. M. a West show, s. r. o., se jednalo o subjekty, které nebyly v době poskytnutí zdanitelného plnění plátcem DPH. Ve shodě s žalovaným tak soud uzavírá, že žalobce v případě zdanitelných plnění od těchto dodavatelů nesplnil podmínky § 73 odst. 1 zákona o DPH, a nárok na odpočet mu proto nevznikl.
21. Soud se neztotožňuje s argumentací, že právo na odpočet DPH lze upřít jen tehdy, pokud správce daně prokáže, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno ve vlastní režii či od jiného dodavatele, případně že se žalobce účastnil daňového podvodu. Nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je podle soudu primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně totožnost skutečného dodavatele, ani účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedené plyne rovněž z judikatury Soudního dvora, např. z rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-516/14, *Barlis* 06, ECLI:EU:C:2016:690, bod 46, podle něhož „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“

Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018 ve věci C-664/16 *Vădan*, ECLI:EU:C:2018:933, bod 44, aj.

22. Žalobce se ve svůj prospěch dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar*. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mimo jiné uvedl, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ Krajský soud k tomu podotýká, že tento závěr byl předložen k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35 (jedná se o řízení o kasační stížnosti proti žalobcem odkazovanému rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 – 48), jako rozporný s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu (reprezentovanou např. rozsudkem ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ale i v této věci vydaným rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). Z této judikatury vyplývá, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (...). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ Předkládající první senát se v tomto usnesení podrobně zabývá též žalobcem zmiňovanou judikaturou Soudního dvora ve věcech *PPUH Stehcamp*, *Maks Pen EOOD* a *Bonik EOOD*, a dospívá k závěru, že z nich právní názor uvedený ve věci *Staviteľství Melichar* nevyplývá. Zdejší soud k tomu v podrobnostech odkazuje na uvedené předkládací usnesení.
23. Soudu je známo, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020 předložil Soudnímu dvoru předběžné otázky (věc vedena u Soudního dvora jako C-154/20 *Kemwater ProChemie*) a řízení přerušil. Krajský soud nicméně v projednávané věci není soudem, který by měl povinnost předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie), případně vyčkat na její zodpovězení a řízení přerušit [§ 48 odst. 2 písm. c) s. ř. s.]. Soud se naopak cítí vázán jak dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu k této otázce, jak byla vyložena výše, tak i konkrétně v řízení o daňových povinnostech žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35. Jelikož tato judikatura dosud nebyla překonána rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, nevidí zdejší soud důvod pro to, aby se od ní odchyloval, případně řízení přerušoval.
24. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že v rozporu se zásadou daňové neutrality dochází k výběru stejné DPH dvakrát od žalobce i jeho dodavatele. Soud ve shodě s žalovaným odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34, podle nějž „nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek

dvojití zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“

25. Soud se neztotožnil ani s poslední námitkou žalobce týkající se rozdílného stanovení daně z příjmů a DPH. Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco proto, aby byl výdaj daňově uznatelný dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o DPH je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.
26. Z § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vyplývá, že skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů prokazuje daňový subjekt svým účetnictvím, které je povinen vést, pokud prokazuje pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Předmětem účetnictví takového subjektu je zejména stav a pohyb majetku a závazků a výdaje a příjmy (§ 2 zákona o účetnictví). Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 téhož zákona). Účetnictví řádně vedené podnikatelem a předložené v rámci prováděné daňové kontroly správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů; při neexistenci účetnictví, popř. jeho neúplnosti, by daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musel snést takové důkazy, které by v plném rozsahu jeho neexistenci nebo neúplnost nahradily, a bezpochybným způsobem tak doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl. *„V případě, že tomu tak není, je na místě závěr, že daňový subjekt nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení, a za takových okolností je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publikovaný pod č. 327/2004 Sb. NSS).
27. Jak správně uvedl žalovaný, zpochybnění účetnictví, co do účtování nákladů, má přímý vliv do praktického výpočtu daně, a proto může být v takovém případě nutné přistoupit ke stanovení daně nikoliv primárním dokazováním, ale podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Naproti tomu v nyní projednávaných případech šlo o to, že žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH na vstupu za přijatá zdanitelná plnění (poskytnuté služby). Poskytnutí části těchto zdanitelných plnění deklarovanými plátcí bylo správcem daně zpochybněno a žalobce v tomto rozsahu neunesl své důkazní břemeno. Správce daně proto v této neprokázané části uplatněný nárok žalobce snížil. K takovému stanovení daně zcela postačovaly skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly. Nebylo tak třeba užít ke stanovení daně pomůcky, neboť daň mohla být stanovena dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je až náhradním způsobem stanovení daně, a lze tak postupovat teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním. Došlo-li tedy za stejná zdaňovací období ke stanovení daně z příjmů podle pomůcek a ke stanovení DPH dokazováním, nejedná se o vzájemně neslučitelné závěry. Tvrzení žalobce, že došlo k přísnějšímu stanovení daně z příjmů, není způsobitelné zpochybnit zákonnost žalobami napadených rozhodnutí žalovaného, neboť ta se týkala DPH a nikoliv daně z příjmů.

28. Žalobce se v této souvislosti dovolává zásady legitimního očekávání, tj. požadavku, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Problematikou ochrany legitimního očekávání se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. V něm uvedl, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud určitá obecná pravidla. Především, nemůže legitimní očekávání založit praxe, která je v rozporu se zákonem. Za splnění této podmínky pak legitimní očekávání zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.
29. Rozhodnutí správce daně při stanovení daně u konkrétního subjektu nevytváří správní praxi v tom smyslu, že by správce daně při stanovení jiného druhu daně téhož subjektu za obdobné zdaňovací období musel dospět ke stejným závěrům (resp. ke stejnému způsobu stanovení daně). Jak bylo vysvětleno výše, podmínky pro stanovení daně z příjmů a DPH jsou odlišné, a proto se i způsob stanovení daně může odlišovat. Byla-li žalobci stanovena za určité zdaňovací období daň z příjmů podle pomůcek, nemůže jen na základě této skutečnosti legitimně očekávat, že bude za totéž zdaňovací období rovněž podle pomůcek posouzen jeho nárok na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

30. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
31. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 24. listopadu 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu