



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **K. D.**
zastoupený korporací UNTAX, s. r. o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9272/18/5300-21443-702551,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 4 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště Hradec Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 12. 2016. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané

hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a leden a únor 2015 v celkové výši 3 354 262 Kč, zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 52 141 Kč.

2. Důvodem doměření DPH bylo, že správce daně a žalovaný neuznali žalobcův nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od J. D. a P. M., neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů, tedy že to byli právě tito dodavatelé, kteří ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) vůči žalobci uplatnili daň.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce v žalobě namítl, že skutkový závěr o tom, že P. M. nepředložil daňové doklady a evidence pro účely DPH, je nesprávný – P. M. vypovídal před správcem daně a předložil veškeré daňové doklady (včetně daňových dokladů vystavených pro žalobce), stejně jako evidenci pro daňové účely vedenou podle § 100 zákona o DPH. Je tedy prokázáno, že to byl právě P. M., kdo daňové doklady vůči žalobci vystavil a umožnil mu nakládat se zbožím jako vlastník, tedy uskutečnil zdanitelné plnění a uplatnil daň vůči žalobci.
4. Žalobce dále namítl nesprávnost závěrů ohledně příčinné souvislosti mezi zvýšením obratu obchodováním s drahými kovy, vztahy s dodavateli D. a M., tím, že obchody s nimi ustaly poté, co transakce začal prověřovat správce daně, nesrovnalostmi v účetní evidenci. Žalovaný na základě těchto skutečností nesprávně dovodil, že D. a M. nebyli těmi, kdo uplatnili vůči žalobci DPH. K tomuto závěru nemůže vést ani výpočet obchodní přírážky žalobce, ani skutečnost, že žalobce požadoval po P. M. zaplacení částky 1 064 625 Kč ve splátkách, čímž měl zároveň obcházet zákonné omezení hotovostních plateb. Žalobce naopak považuje za prokázané, že sporné zboží bylo dodáno, a to právě J. D. a P. M. J. D. a P. M. umožnili žalobci, aby s dodaným zbožím nakládal jako vlastník, tedy došlo ke zdanitelnému plnění. J. D. i P. M. vystavili předmětné daňové doklady a žalobce předmětné zboží použil při uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti.
5. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a dalších podání žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o souladu tvrzení žalobce se skutečností. Důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně se tak přeneslo na žalobce. Důvodné pochybnosti žalovaný kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 2. 2016.
7. Žalovaný dále podrobně reagoval na dílčí námitky žalobce. Uvedl, že při zjištění nesrovnalostí vzbuzujících vážné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH byl plně oprávněn požadovat po žalobci, aby prokázal faktickou stránku zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky než samotným daňovým dokladem. Správce daně přitom může požadovat nejen prokázání toho, že se uskutečnilo deklarované zdanitelné plnění, ale i to, zda toto zdanitelné plnění skutečně poskytla osoba deklarovaná na daňovém dokladu jako dodavatel. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl, proto správce daně nárok na odpočet DPH neuznal.

8. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
9. Žalobce v replce k vyjádření žalovaného, doručené soudu dne 20. 3. 2020, uvedl, že rozhodnutí správce daně je postaveno na dvou vzájemně si odporujících závěrech – jednak na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a jednak na závěru, že žalobce byl účasten řetězového podvodu na DPH. Žalobce, poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, namítl, že závěr o účasti na řetězovém podvodu zahrnuje v sobě vždy předpoklad, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění; pak je vyloučeno, aby správce daně měl o uskutečnění zdanitelného plnění pochybnosti. Žalovaný pak dospěl k odlišnému právnímu názoru, upustil od závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu s DPH; přitom však neumožnil žalobci reagovat na toto nové právní posouzení případnými důkazními návrhy, čímž pochybil a zatížil odvolací řízení podstatnou vadou.
10. Žalobce dále poukázal na nejednotnost judikatury Nejvyššího správního soudu, pokud jde o problematiku prokazování osoby dodavatele zdanitelného plnění coby hmotněprávní podmínky uplatnění odpočtu. Odvolal se v této souvislosti na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, kterým byla rozšířenému senátu předložena otázka, zda „*je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla*“. Toho času nebylo rozšířeným senátem dosud rozhodnuto.
11. Z věcného hlediska pak žalobce zopakoval, že závěry žalovaného nemají oporu v provedených důkazech Okolnosti, za nichž došlo k ukončení spolupráce žalobce s jeho dodavateli, nemají pro posouzení hmotněprávních podmínek nároku na odpočet žádný význam. Stejně tak je nerozhodná výše obchodní přírážky dosahovaná žalobcem nebo okolnosti ověřování ryzosti drahých kovů.
12. V duplice na repliku žalobce, doručené soudu dne 10. 6. 2020, žalovaný poukázal na to, že námitka žalobce týkající se dvou odporujících si závěrů (neunesení důkazního břemene vs. účastenství na řetězovém podvodu), stejně jako poukaz na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-35, byly prvně uplatněny až v replice, a jde tedy o nepřipustné rozšiřování předmětu řízení o žalobní body po uplynutí lhůty k podání žaloby; navrhl, aby se jimi proto soud věcně nezabýval, ovšem z procesní opatrnosti na ně věcně reagoval.
13. Ohledně námítky žalobce týkající se dvou odporujících si závěrů (neunesení důkazního břemene vs. účastenství na řetězovém podvodu) žalovaný uvedl, že konečný závěr správce daně byl ten, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od plátců uvedených na předložených daňových dokladech. Nelze vyčítat správci daně, že se snažil posuzovaný případ hodnotit z různých úhlů pohledu, vzal v potaz případnou existenci podvodu na DPH, avšak s ohledem na skutková zjištění dospěl k jinému závěru. Toho si byl žalobce plně vědom, jak o tom svědčí například obsah podaného odvolání. Ve světle toho pak není pravdivé tvrzení, že žalovaný dospěl k závěru o odlišné právní kvalifikaci; naopak setrval na závěru, že nebyly naplněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona o DPH).
14. Pokud jde o námítky směřující k požadavku na prokázání osoby dodavatele zdanitelného plnění, žalovaný poukázal na komunitární právní úpravu a relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu a rekapituloval z nich

plynoucí hmotněprávní podmínky. Zdůraznil, že dlouhodobá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Závěr rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, ve věci *PPUH Stebcemp* (na nějž odkazuje žalobce), není dle žalovaného aplikovatelný na projednávanou věc – výrok rozsudku nelze vytrhovat z kontextu věci, v níž byl vydán. Podle žalovaného rozsudek neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal; říká pouze to, že nelze nárok na odpočet daně odmítnout bez dalšího pouze s ohledem na vnitrostátní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující z důvodu neplnění daňových a dalších povinností. Ustálená linie judikatury NSS stojí na závěru, že daňový subjekt je povinen stran hmotněprávních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem.

15. Žalovaný se dále věnoval žalobcem namítané nepodloženosti právních závěrů žalovaného. K důkazním návrhům podotkl, že soudní řízení správní je svou povahou řízením přezkumným; nemá být pokračováním nalézacího daňového řízení.
16. V triplice, doručené soudu dne 22. 6. 2020, žalobce polemizoval s argumentací žalovaného, uvedené v duplice ze dne 10. 6. 2020. Namítl, že se nedopustil nepřipustného rozšíření žalobních bodů – neuvedl žádné nové skutkové důvody nezákonnosti. Žalobce zopakoval, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene vychází z nepřipustně extenzivního výkladu rozsahu žalobcova důkazního břemene – žalovaný bagatelizuje právní názor Nejvyššího správního soudu a nereflexuje postoupení sporné právní otázky Soudnímu dvoru. Přitom se jedná o věc značně podobnou právě projednávané věci. Pokud se jedná o nepřipustnost dalšího dokazování v řízení před soudem, pak žalobce kontroval, že je to právě žalovaný, a nikoli žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno – jedná se zejména o prokazování okolností spojených s dodávkami od P. M. – důkazy shromážděné správcem daně si zde odporují a správce daně a žalovaný pochybili tím, že neopatřily důkazy další. Z těchto důvodů nelze žalobcův důkazní návrh na provedení výsledku svědka v řízení před soudem interpretovat jako pokus žalobce dodatečně unést důkazní břemeno – jedná se o důkazní návrh k prokázání skutečností, které se ve skutečnosti nepodařilo prokázat žalovanému.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
18. Předmětem přezkumu v této věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a leden a únor 2015 v celkové výši 3 354 262 Kč, zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Učinil tak na základě výsledku daňové kontroly, v níž dospěl k závěru, že žalobce za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 a ledna a února roku 2015 neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od dodavatelů P. M. a J. D., čímž neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH; správce daně proto žalobci z těchto přijatých zdanitelných plnění nepřiznal nárok na odpočet daně. Konkrétně se jednalo o nároky na odpočty daně ve výši 260 707 Kč ve 3. čtvrtletí

2014, ve výši 2 818 564 Kč ve 4. čtvrtletí 2014, ve výši 49 937 Kč v lednu 2015 a ve výši 214 344 Kč v únoru 2015.

19. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce namítl, že je nesprávný závěr správce daně o tom, že předmětná plnění byla přijata od dodavatelů P. M. a J. D.; samotné uskutečnění zdanitelných plnění totiž nebylo správcem daně zpochybněno. Podle názoru žalobce byly předloženy doklady, jejichž pravost nebyla nijak zpochybněna (v této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcemp*). Z těchto dokladů, z dokladů o zaplacení a z výpovědí obou dodavatelů jasně vyplynulo, že to byli právě oni, kdo žalobci zboží dodali, tedy umožnili mu s ním nakládat jako vlastníkov. Přitom je nevýznamné, že tito dodavatelé sami neplnili daňové povinnosti.
20. Žalovaný se po posouzení věci ztotožnil se závěrem správce daně, podle nějž žalobce neprokázal, že doklady vystavili plátcí, kteří jsou na nich uvedeni jako dodavatelé. Žalobce sice kromě prvotních daňových dokladů předložil i další evidence, protokoly a doklady, jak je uvedeno na str. 3 a 4 zprávy o daňové kontrole, čímž formálně splnil svou povinnost, plynoucí mu z § 92 odst. 3 daňového řádu. Správci daně však vznikly pochybnosti o těchto dokladech. Dodavatel P. M. nereagoval na výzvu správce daně k předložení dokladů a evidencí pro účely DPH a obchodování s drahými kovy; v rámci svědeckého výsledku pak ohledně žalobce odmítl vypovídat. Pochybnosti správce daně, resp. žalovaného spočívaly dále v tom, že žalobce vykazoval ve svých daňových přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 a za 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 přijatá zdanitelná plnění se základem daně v řádech desítek tisíc korun (s výjimkou 1. čtvrtletí 2014 – 328 000 Kč) a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši základu daně do 630 000 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že tyto hodnoty odpovídají původnímu rozsahu činnosti žalobce před tím, než začal obchodovat s J. D. a P. M. V době počátku spolupráce žalobce s těmito dodavateli (3. čtvrtletí 2014) se přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění zvýšila řádově na miliony až desítky milionů korun. Analýzou daňových přiznání správce daně zjistil, že tyto obchody ustaly poté, co začal tato plnění u žalobce prověřovat. S tím žalobce nesouhlasí – spolupráce dle něj byla ukončena pro ztrátu důvěry v obchodní partnery.
21. Správce daně dále zjistil přepisování údajů a další nesrovnalosti u daňových dokladů (faktur) v daňové evidenci žalobce (porušení chronologického sledu, chybějící náležitosti, nepřesné údaje o ryzosti platiny a další).
22. Skladové karty, které žalobce předložil k prokázání fakticity předmětných plnění, nelze osvědčit jako důkaz prokazující skutečné pořízování zboží. Správce daně dospěl k závěru, že skladové karty byly vystaveny pouze formálně na základě údajů z dokladů, nebyly do nich zapisovány příjmy a výdeje zboží.
23. Správce daně provedl výpočet obchodní přírážky žalobce a zjistil, že činila u obchodu se zlatem 0,59 %, se stříbrem 0,65 % a s platinou 0,70 %. Za všechna čtyři prověřovaná období přitom žalobce deklaroval prodej drahých kovů v celkové hodnotě základu daně vyšší než 27 milionů Kč. Tuto obchodní přírážku považoval správce daně za nízkou vzhledem k velkému objemu plnění; z toho vyvstala pochybnost o ekonomické podstatě těchto obchodů a o tom, zda zboží, které měl odvolatel prodat, skutečně pořídil v té výši, která je uvedena na předmětných daňových dokladech.

24. Pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel P. M., vyplynuly správci daně dále ze zjištění, že P. M. neuhradil vykázanou daň, nepřebírá korespondenci, nezdržuje se v Liberci, kde má hlášeno trvalé bydliště, se správcem daně komunikuje pouze občas telefonicky. Z daňových řízení vedených u jiných daňových subjektů pak správce daně zjistil, že P. M. nemá adresu, na které by přebíral poštu, nemá provozovnu ani skladové prostory, zboží platil vždy jen hotově, při nákupu zboží neměl od svých dodavatelů k němu žádnou dokumentaci, nákup probíhal na benzinových stanicích či parkovištích, hmotnost a ryzost pořizovaného zboží kontroloval na nejbližším puncovním úřadě nebo u známých, faktury mu dodával K. nebo J. D., on je orazítkoval a podepsal, reálné platby od jeho dodavatelů neproběhly.
25. Pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel J. D., vyplynuly správci daně ze závěru, že plnění nejsou reálná. Dovodil to jednak z deklarovaného způsobu ověřování ryzosti na buližníku, kdy podle správce daně je nereálné, aby v případě nákupu kovového granulátu byl každý jednotlivý malý kousek kovu takto přezkoušen, proto J. D. reálně nebyl schopen samostatně ověřit ryzost celé dodávky, sestávající ze zlata a stříbra v několika pytlích. Správce daně dále poukázal na nesrovnalosti ve výpovědi J. D. ohledně přeprodávání jednotlivých dodávek (například obchodní případ ze dne 1. 10. 2014, DYNASTY PARTNER). Vycházel přitom také z vyjádření, které J. D. učinil ve svém daňovém řízení dne 6. 5. 2015, v němž uvedl, že se obchody neuskutečňovaly tak, jak udávají daňové doklady a další předložené listiny, neboť doklady byly vystavovány s ohledem na zákonný limit pro platby v hotovosti. Tomu však neodpovídají záznamy ve skladových kartách, z nichž vyplývá, že bylo přijato vždy celé Vzhledem k těmto rozporům a nesrovnalostem správce daně a shodně i žalovaný svědeckou výpověď J. D. vyhodnotili tak, že tato je nevěrohodná a rozporná a jako taková neprokazuje uskutečnění předmětných plnění v souladu s daňovými doklady. Další důvody této nevěrohodnosti vyplývají dle přesvědčení žalovaného ze zprávy o daňové kontrole, na niž odkazuje napadené rozhodnutí. Takto správce daně zohlednil D. přiznání k tomu, že skutečnost byla odlišná od údajů uvedených na listinách, neboť listiny uvádí jednorázové dodání zboží, avšak podle D. mělo jít o několik částečných dodávek (u plnění s cenou vyšší než 350 000 Kč). Dále zohlednil rozpory ve výpovědi ohledně poměru množství zboží nakupovaného a dále přeprodávaného. Dalším žalobcem předloženým listinám (bod [46] odůvodnění napadeného rozhodnutí) žalovaný rovněž nepřičetl důkazní hodnotu ve prospěch žalobce; uzavřel, že se jedná o formální důkazy nedokládající skutečný stav. Žalovaný rovněž poukázal na propojenost zainteresovaných subjektů obchodními či rodinnými vazbami (bod [47] odůvodnění napadeného rozhodnutí). Správce daně dále ověřil tvrzení J. D. o tom, že drahé kovy nakupoval od obchodní korporace Bawerol plus – tato korporace však, jak bylo ověřeno prostřednictvím dožádání, žádná uskutečněná zdanitelná plnění v předmětných obdobích nepřiznala.
26. Správce daně dospěl k závěru, a žalovaný tento závěr aproboval, že výpověď dodavatele J. D. je nevěrohodná. J. D. se ve své výpovědi vyjádřil vyhýbavě například ke zdrojům finančních prostředků nezbytných k nákupům zboží, a protože veškeré úhrady měly probíhat v hotovosti a nikoli přes bankovní účet, nebylo možné ověřit faktickou existenci hotovosti. J. D. se vyjádřil nepřesně nebo nereálně ohledně stanovování ceny a ryzosti, uváděné okolnosti deklarovaných nákupů a prodejů se zcela vymykají běžným a racionálním opatřením, které lze očekávat u obchodů tohoto rozsahu, tj. obchodování s dosud neznámou osobou neregistrovanou u Puncovního úřadu jen na základě

nahlédnutí do obchodního rejstříku, realizace obchodu v přechodném bydlišti kupujícího, hotovostní platby rozdělené do více splátek ve dnech po sobě jdoucích, nesrovnalosti v účetních dokladech. Výsledkem J. D. tedy nebylo prokázáno, že žalobce pořídil zboží ve skutečnosti tak, jak deklarují předložené listiny, na základě nichž uplatnil nárok na odpočet DPH. Pochybnosti správce daně o souladu formálního a skutečného stavu tak nebyly odstraněny.

27. Žalovaný v řízení výslovně nezpochybnil provozování činnosti žalobce v oblasti drahých kovů, ani existenci obchodovaného zboží (bod [53] odůvodnění napadeného rozhodnutí). Zpochybnil fakticitu plnění ve smyslu deklarovaných dodavatelů. Nebylo tedy prokázáno, že to byli právě P. M. a J. D., kteří předmětné zboží (o jehož existenci se nepochybuje) žalobci dodali.
28. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
29. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani *„doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“* Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
30. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt,

má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

31. Krajský soud dále podotýká, že si je vědom skutečnosti, že usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35 („věc *Kemwater ProChemie*“), byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena k rozhodnutí následující otázka: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“
32. K předložení uvedené věci rozšířenému senátu NSS došlo v návaznosti na to, že Soudní dvůr v rozsudku ve věci *PPUH Stehcamp* dospěl k závěru, že právo EU brání odepření nároku na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které bylo daňovému subjektu dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt, a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty. S odkazem na uvedený rozsudek Soudního dvora pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78 („věc *Stavitelství Melichar*“), dovodil, že rozhodné je pouze to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Naproti tomu 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. Pochybnosti správce daně, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl daňový doklad vystavit, a zda byly služby provedeny v deklarovaném rozsahu, nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví daňového subjektu, neboť daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH netíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností.
33. V citovaném usnesení, kterým postoupil věc *Kemwater ProChemie* rozšířenému senátu, první senát konstatoval následující. Dosavadní převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně. Daňový subjekt tak musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu 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.
34. Rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* se vymyká uvedené rozhodovací praxi. Podle prvního senátu se tak stalo proto, že ve věci *Stavitelství Melichar* došlo ke smísení dvou důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených

směrnicí. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. Sekundárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně pak je účast osoby povinné k dani na daňovém podvodu. K posouzení existence daňového podvodu však zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně.

35. První senát zároveň vyslovil názor, že dosavadní rozhodovací praxe, podle které pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, je v souladu jak se zákonem, tak s právem EU a judikaturou Soudního dvora. Opačný závěr nelze dovozovat ani z rozsudku Soudního dvora *PPUH Stehcemp*, jak chybně učinil rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* (blíže viz usnesení č. j. 1 Afs 334/2017 – 35, zejména body 5-6, 27-28, 33-34, 36-48).
36. Krajský soud se s uvedenými závěry prvního senátu Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Stejně jako první senát tedy nevidí důvod odchýlovat se od popsané dlouholeté rozhodovací praxe správních soudů.
37. Důvodem k odlišnému postupu není ani skutečnost, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54, předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- I. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?
- II. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?
38. Rozšířený senát sice považoval za vhodné, aby se Soudní dvůr vyslovil k uvedeným předběžným otázkám, z odůvodnění usnesení č. j. 1 Afs 334/2017 – 54 je však zřejmé, že dosavadní rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu považuje za správnou: „Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu je přesvědčen, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek *PPUH Stehcemp*). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH“ (bod 28 usnesení).
39. Ani položení předběžných otázek Soudnímu dvoru ve věci *Kemwater ProChemie* tedy krajskému soudu nebrání v tom, aby rozhodl o žalobě v nyní posuzované věci. Za zásadní přitom považuje (ve shodě s žalovaným), zda žalobce prokázal, že sporná zdanitelná plnění přijal právě od dodavatelů P. M. a J. D.

40. Žalobce polemizuje s žalovaným provedeným posouzením jednotlivých skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly. V žalobních bodech 10–22 zmiňuje jednotlivé skutečnosti žalovaným zjištěné a zpochybňuje, že by tyto skutečnosti mohly vést k závěru o tom, že dodavatelé J. D. a P. M. nebyli skutečnými dodavateli zboží v dodávkách, jichž se tato věc týká. Krajský soud k tomu konstatuje, že žalobce účelově vyjímá jednotlivé zjištěné skutečnosti z kontextu a nepřípadně pak argumentuje tím, že každá jednotlivá skutečnost nemůže odůvodňovat závěr žalovaného. Žalovaný však při svém závěru nevycházel z jednotlivých skutečností, ale hodnotil je v jejich souhrnu. Není žádný důvod k předpokladu, že by na podporu závěru, že J. D. a P. M. nebyli skutečnými dodavateli zboží, měla samostatně obstát každá jednotlivá dílčí v rámci daňové kontroly zjištěná skutečnost. Naopak pouze v souhrnu všech zjištění lze činit relevantní závěry a přesně takto správce daně a žalovaný postupovali. Vycházejí z tohoto základního předpokladu tedy postrádá smysl výslovně reagovat na každou jednotlivou námitku žalobce.
41. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením věci žalovaným. Správce daně na základě skutečností, které byly podrobněji uvedeny shora, dospěl k odůvodněným pochybnostem o pravé podstatě sporných obchodů, za něž si žalobce nárokoval odpočet DPH. Tyto pochybnosti (vyjádřené v bodech 42–45 odůvodnění napadeného rozhodnutí) kvalifikovaným způsobem vyjádřil a tím přesunul důkazní břemeno na žalobce, když jej vyzval, aby prokázal, že plnění, kterých se projednávána věc týká, přijal skutečně od plátců uvedených na předložených daňových dokladech. Zbývá tedy posoudit, zda žalobce toto své důkazní břemeno unesl. Správce daně a shodně i žalovaný dospěli k závěru, že nikoliv – důvody tohoto závěru jsou podrobně popsány v bodech 46–50 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
42. Krajský soud se s posouzením věci tak, jak je provedli správce daně a žalovaný, ztotožňuje. Za důkaz toho, že dodavateli sporných dodávek byli skutečně J. D. a P. M., měly sloužit jednak výpovědi těchto osob, jednak další předložené listiny – protokoly a daňové doklady. Výpověď J. D. správce daně ani žalovaný nevyhodnotili jako důkaz svědčící o tom, že byl skutečným dodavatelem sporných plnění. Ve výpovědi J. D. byly shledány rozpory, podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole. Současně byl J. D. správcem daně vyzván k doložení dalších listin, na toto však již nereagoval. Správce daně si opatřil vyjádření J. D. z jeho vlastního daňového řízení, z něhož vyplynuly jednak rozpory týkající se objemu dodávek, jednak výslovné tvrzení, že obchody s žalobcem se neuskutečňovaly tak, jak udávají daňové doklady a další předložené listiny, neboť doklady byly vystavovány s ohledem na zákonný limit pro platby v hotovosti. Žalovaný tak správně aproboval závěr správce daně, že předmětná plnění se neuskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Stejně tak dalším důkazům, jichž se žalobce dovolával (protokoly o dodávkách zboží), nepřiznal žalovaný důkazní hodnotu – vzhledem k tomu, že dle vyjádření J. D. byly tyto vystavovány, „když on nebo jeho obchodní partneři chtěli“, jsou neautorizované (obsahují pouze razítka), dovodil žalovaný, že jde o listiny vystavené pouze formálně. Kromě toho deklarují skutečnosti, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazy (např. deklarují, že byla vyplacena celá platba za dodávku najednou, což odporuje tvrzení J. D., že platby za dodávky byly rozděleny do více dílčích plateb tak, aby se vyhovělo zákonnému limitu pro hotovostní transakce). Protokoly také nekorespondují s účetní evidencí tak, jak je podrobně uvedeno v bodu 46 napadeného rozhodnutí. Krajský soud uzavírá, že právě přdestřené rozpory vylučují závěr, že by žalovaný své důkazní břemeno stran pravé podstaty obchodů

s deklarovaným dodavatelem J. D. unesl. Závěr správce daně, potažmo žalovaného, je tak správný a krajský soud se s ním ztotožňuje.

43. Podobně v případě údajného dodavatele P. M. správce daně a žalovaný sice nevycházeli z jeho výpovědi, vycházeli však z jiných skutečností zjištěných o něm a jeho obchodní činnosti – podrobně jsou tato zjištění popsána v bodu 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí; krajský soud se ztotožňuje se závěrem, že tyto okolnosti (ohledně nichž krajský soud pro stručnost odkazuje na bod 42 rozhodnutí žalovaného) vyvolávají odůvodněné pochybnosti o tom, za jakých podmínek se předmětné dodávky uskutečnily; žalobci se pak tyto pochybnosti vyvrátit nepodařilo.
44. Důkaznímu návrhu na provedení svědeckého výslechu M. D. krajský soud nevyhověl. Ve shodě se správcem daně a žalovaným jej soud považuje za nadbytečný. Svědek měl vypovídat k okolnostem ověřování ryzosti drahých kovů. Skutečnosti, které žalobce navrhoval výsledkem svědka prokázat, však nejsou pro posouzení věci rozhodné. Soud souhlasí s tím, že je nereálné, aby v případě nákupu kovového granulátu byl jakkoli přezkušován každý jednotlivý malý kousek kovu – prakticky je vyloučené, aby takto bylo možné ověřit ryzost každé jednotlivé dodávky, sestávající ze zlata a stříbra v pytlích. Pro úplnost je třeba konstatovat, že důkazní návrh na výslech M. D. byl vznesen již v odvolání a žalovaný se s ním adekvátně vypořádal.
45. Nedůvodná je konečně také námitka, podle které je rozhodnutí správce daně postaveno na dvou vzájemně si odporujících závěrech – jednak na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a jednak na závěru, že žalobce byl účasten řetězového podvodu na DPH. Správce daně skutečně ve zprávě o daňové kontrole mimo jiné konstatoval, že zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že všechny zainteresované osoby, spolu s dalšími, vytvořily účelově řetězec za účelem čerpání nároku na odpočet daně. Závěr o zapojení žalobce do účelového řetězce za účelem čerpání nároku na odpočet daně však nebyl závěrem, na kterém by správce daně, potažmo žalovaný, vystavěli odůvodnění neuznání nároku na odpočet daně. Jedná se pouze o podpůrnou argumentaci a není pochyb o tom, že primárním důvodem neuznání nároku na odpočet bylo nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet; tato skutečnost je jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zřejmá. Nelze tak přisvědčit tvrzení žalobce o uplatnění vzájemně si odporujících důvodů.

V. Závěr a náklady řízení

46. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
47. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 30. června 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu