



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **JOGA VALAŠSKO s. r. o.**, IČO 25904230
sídlem Brumovská 1059, 766 01 Valašské Klobouky
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem
sídlem Březnická 5565, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017, č. j. 53257/17/5300-22442-712448

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 8. 8. 2016, č. j. 1564017/16/3310-50521-807019, kterým správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 7. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. čtvrtletí 2013 ve výši 56 912 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 382 Kč.
2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky služeb (opravy vysokozdvizného vozíku a listu plastového odpadu) ze strany jeho dodavatele, společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě s odkazem na judikaturu Ústavního soudu poukazuje na skutečnost, že byla dle jeho názoru porušena zásada ochrany práv nabytých v dobré víře ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Dále má za to, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť při rozhodování vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Tento nedostatečně zjištěný skutkový stav, současně se skutečnostmi, majícími vazbu na osoby, s nimiž žalobce neuzavíral obchody, jsou pak žalobci přičítány k tíži. Žalobce rovněž rozporuje tvrzení žalovaného, že v případě, kdy si žalobce neopatrí dostatek důkazních prostředků k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, pak nemůže být v dobré víře ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku, ačkoliv žalovaný dobrou víru žalobce v rámci daňového řízení nezkoval. Dle žalobce se v případě tvrzení neprokázání existence zdanitelného plnění žalobcem tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, které učinil žalovaný, jedná o procesní taktiku, neboť je to pro žalovaného jednodušší, než kdyby na něm leželo důkazní břemeno k prokázání účasti na daňovém podvodu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje právní úpravu a judikaturu správních soudů, vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu pro možnost využití nároku na odpočet DPH. Žalobní námítky jsou dle žalovaného velmi obecně formulované, přičemž krajskému soudu nepřisluší za žalobce domýšlet argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Žalobce sám je povinen vylicit, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení nebo závěrů se měl správce daně či žalovaný vůči němu dopustit, a rovněž je povinen vylicit, v čem spatřuje nezákonnost těchto kroků. Pokud tedy žalobce obecně

argumentuje porušením zásady přiměřenosti ze strany žalovaného, žalovaný tvrdí, že ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, společností AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., tížilo důkazní břemeno žalobce. Žalovaný dále uvádí, že se při hodnocení důkazů zabýval vším, co vyšlo v řízení najevo, včetně důkazů, které si žalovaný opatřil sám, bez součinnosti žalobce právě proto, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Žalovaný také připomíná, že hodnocení důkazů může být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li postup správce daně natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, například správce daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, jeho hodnocení odporuje logice, nebo hodnocení důkazů neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu posouzení důkazů jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, anebo je úvaha nepřezkoumatelná. Žalovaný má za to, že jeho rozhodnutí netrpí žádným z výše uvedených nedostatků.

5. Žalobce dále neuvádí, které konkrétní skutečnosti ve vztahu k osobám, s nimiž neuzavíral obchody, mu měly být kladeny k tíži. Nadto je ovšem potřeba uvést, že nekontaktnost a neplnění daňových povinností společností subdodavatele služeb žalobci (společnost Open Space s. r. o.), nebyly žalobci kladeny k tíži, pouze tyto skutečnosti prohloubily pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech.
6. Dále žalovaný uvádí, že k námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalobce neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti nebyly žalovaným zjištěny, přičemž je to žalobce, koho v řízení tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání jeho tvrzení. Pokud tedy dle žalobce nebyly zjištěny všechny skutečnosti nezbytné pro uznání oprávněnosti jeho nároku na odpočet DPH, pak tento nedostatek nemůže jít k tíži žalovaného či správce daně. Namítá-li žalobce, že nebyli vyslechnuti jednatele společností AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. a Open Space s. r. o., žalovaný uvádí, že došlo k výsledku jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., který byl ve funkci jednatele v době, kdy měla proběhnout zdanitelná plnění, přičemž současný jednatel společnosti se k podání výpovědi nedostavil. Pokud měl žalobce za to, že existují další osoby, jejichž výpověď by mohla přispět ke správnému a úplnému zjištění skutkového stavu, bylo na žalobci, aby tyto osoby identifikoval a navrhl správci daně provedení svědeckých výpovědí takových osob.
7. Konečně k otázce dobré víry žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce zaměňuje dobrou víru ve vztahu k unesení důkazního břemene s dobrou vírou týkající se nevědomosti účasti na podvodu na DPH. V daňovém řízení přitom vyšlo najevo, že žalobce ani nevěděl, kdo měl zdanitelné plnění uskutečnit, ačkoliv opravy měly probíhat v jeho provozovně, nezajímal se o odbornost osob, provádějících opravy, až později v průběhu řízení připustil, že opravy mohly být provedeny subdodavatelskou společností, nedisponoval žádnou dokumentací ve vztahu k provedeným pracím, týkající se provedených činností či použitých náhradních dílů, ani si provedení opravy nenechal zaznamenat do provozního deníku či jiné obdobné dokumentace. Žalobce tedy zcela rezignoval na opatření jakýchkoliv důkazů skutečného provedení zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, a měl si být vědom rizika, kterému se vystavuje v souvislosti s důkazní nouzí ve vztahu k přijetí tohoto zdanitelného plnění. Za této situace se pak žalobce skutečně nemůže dovolávat dobré víry ve vztahu k unesení důkazního břemene ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno

v daňových dokladech. Otázku dobré víry ve vztahu k účasti na daňovém podvodu pak žalovaný v daňovém řízení nezkoumal.

8. V dalších podáních (replika k vyjádření žalovaného, duplika žalovaného k replice) účastníci řízení v podstatě pouze rekapitulují svá tvrzení, učiněná v předchozích podáních, resp. v průběhu daňového řízení.

IV. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
10. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě služby opravy vysokozdvizného vozíku a listu plastového odpadu, přičemž zejména namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné přenášení důkazního břemene správcem daně na žalobce.
11. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2013. Podle § 72 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 plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
12. Jednou z žalobních námitek je, že žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH žalobci jako součást procesní taktiky, aby se žalovaný vyhnul prokazování spáchání daňového podvodu žalobcem. K tomu krajský soud uvádí, že správce daně se v první řadě – a to zcela správně – vůbec nezabýval tím, zda žalobce byl či nebyl účastníkem daňového podvodu, nýbrž se zabýval tím, zda vůbec žalobce naplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Prokázání splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH totiž představuje podmínku pro to, aby daňovému subjektu vůbec vznikl nárok na odpočet DPH, oproti účasti na daňovém podvodu, která je pouze důvodem zamezení uplatnění tohoto nároku ze strany správce daně přesto, že by za jiných okolností daňový subjekt nárok tohoto odpočtu úspěšně uplatňovat mohl. Stejným způsobem se k důvodům nepřiznání nároku na odpočet DPH vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém stanovil, že „[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů

jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]). „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

13. Výše uvedená námitka žalobce tak nemůže být důvodná, neboť správce daně, ani žalovaný se účastí žalobce na daňovém podvodu nezabývali, resp. ani zabývat nemuseli, neboť v první řadě konstatovali, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH.
14. Žalobce dále namítá, že správce daně, ani žalovaný nerozhodovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť při rozhodování vycházeli z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „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“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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“.
16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs

24/2007-119, 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).

17. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na odpočet DPH tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem DPH. Správce daně však na základě vlastní vyšetřovací činnosti zjistil, že společnost AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., která měla dle žalobcem předložených dokladů služby poskytnout, měla v době, ve které mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění, pouze jednoho zaměstnance, kterým byl bývalý jednatel této společnosti, jenž při výslechu v rámci daňové kontroly uvedl, že společnost AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. opravu fyzicky neprováděla, přičemž však neuvedl jméno společnosti, která tuto opravu měla fyzicky provádět. Co se týče náhradních dílů k opravám jednotlivých strojů, ty si dle svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. měla zajišťovat sama subdodavatelská společnost. Na základě další vyšetřovací činnosti správce daně zjistil, že subdodavatelem AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. měla být společnost Open Space s. r. o., které byla vystavena faktura za práce provedené na vysokozdvizném vozíku a lisu žalobce. Na základě dožádání místně příslušného správce daně tohoto subdodavatele však správce daně zjistil, že společnost Open Space s. r. o. byla v době provádění daňové kontroly v likvidaci, přičemž likvidátor této společnosti sdělil místně příslušnému správci daně, že není možné poskytnout mu žádnou dokumentaci k předmětným zdanitelným plněním, neboť společnost Open Space s. r. o. (v té době AGENUOVIA TRADE s. r. o. v likvidaci) je nekontaktní, nezdržuje se v místě sídla a ani zde nemá uchovány žádné dokumenty. Dožádaný správce daně pak správci daně v nyní projednávané věci poskytl informaci, že rovněž společnost Open Space s. r. o. je nekontaktní, nezdržuje se v místě sídla a v roce 2013 si neplnila své daňové povinnosti. Zároveň tato společnost neměla být v roce 2013 registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, ani k dani z příjmů fyzických osoby vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, neodvedla zálohy na daň ze závislé činnosti ani daň vybíranou srážkou a ani nepodala vyúčtování k těmto daním. Podle účetní závěrky za rok 2012 pak tato společnost neměla žádné zaměstnance.
18. Výše uvedené skutečnosti jsou přitom dle krajského soudu více než dostačující pro zpochybnění uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jak bylo žalobcem deklarováno v daňových dokladech. Správce daně totiž v průběhu daňové kontroly zjistil, že (pokud se oprava vysokozdvizného vozíku a lisu skutečně uskutečnila) společnost AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. neprovedla fyzicky opravu předmětných strojů, nýbrž tuto opravu měla poskytnout subdodavatelským způsobem. Společnost, která měla být subdodavatelem AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., tedy společnost Open Space s. r. o., však byla dle provedeného dokazování v době, kdy mělo předmětné zdanitelné plnění být poskytnuto, nekontaktní, neměla žádné zaměstnance, což by i odpovídalo skutečnosti, že nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a zároveň provedení oprav nebylo možno ověřit z dokumentace této společnosti, neboť žádná dokumentace správci daně nebyla k dispozici. Všechny tyto dle krajského soudu jednoznačně vyvolávají

pochybnosti nejen o tom, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno deklarovaným dodavatelem, nýbrž také o tom, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo, neboť míra nepřesností informací a tvrzení, poskytovaných žalobcem v průběhu daňové kontroly, stejně jako skutečnosti, zjištěné správcem daně z jeho vlastní vyšetřovací činnosti, vytváří neucelený a poměrně pochybný obraz toho, jakým způsobem mělo vůbec k uskutečnění zdanitelného plnění dojít. Zde je dle krajského soudu nezbytné odmítnout stručnou polemiku žalobce se situací, kdy by si společnost Open Space s. r. o. plnila své daňové povinnosti za rok 2012 či kdy by tato společnost byla kontaktní, neboť tato čistě hypotetická polemika je pro zkoumání uskutečnění zdanitelného plnění, poskytnutého v roce 2013 nekontaktní společností, neplnící si své daňové povinnosti v roce 2013, zcela irelevantní.

19. Krajský soud dále uvádí, že správce daně následně v rámci daňové kontroly prováděl ještě další dokazování předvoláním zaměstnance žalobce, který měl být dle jednatele žalobce přítomen při uskutečňování zdanitelných plnění. Ten sice vypověděl, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo, nevěděl však, kdo vůbec měl zdanitelné plnění provádět, ani zda se jednalo o stále stejné osoby, a k samotnému uskutečnění zdanitelného plnění poskytl pouze kusé informace. Po seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění, dle kterých neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, žalobce ve vyjádření k těmto výsledkům jednak navrhl další důkazní prostředky, zejména předávací protokoly, které měly prokázat převzetí vysokozdvizného vozíku a lisu společností AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. a následně převzetí těchto strojů zpět žalobcem po provedení oprav, jednak informoval žalovaného o existenci dalšího potencionálního svědka, zaměstnance společnosti JOGA LUHAČOVICE, s. r. o. Správce daně tyto důkazní prostředky provedl, avšak zpochybnil jejich průkaznost. Poukázal přitom zejména na nekonkrétnost svědecké výpovědi zaměstnance JOGA LUHAČOVICE, s.r.o., F. J., který v podstatě pouze uvedl, že viděl „rozšroubovaný vozík“, a dále na rozpory předávacích protokolů s dřívějšími tvrzeními žalobce a dosavadním provedeným dokazováním.
20. Krajský soud k žalobní námitce přezkoumal obsah správního spisu a shledává, že správce daně nevybočil z mezí volného hodnocení důkazů, neboť jeho závěry jsou dostatečným způsobem odůvodněny, je zjevné, že správce daně hodnotil důkazy samostatně i v jejich vzájemné souvislosti, racionálně a v souladu s požadavky formální logiky. Z protokolů o výslechu svědků J. H. (zaměstnanec žalobce), F. J. (zaměstnanec společnosti JOGA LUHAČOVICE, s. r. o.), ani z odpovědí žalobce na výzvu k prokázání skutečností nevyplynuly žádné konkrétní informace pro osvětlení faktického uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, předložených žalobcem. Zároveň provázely daňovou kontrolu rozpory v tvrzeních žalobce ohledně toho, kdo měl zdanitelné plnění opravdu uskutečnit. Žalobce v průběhu daňové kontroly nenavrhl jediný důkaz, kterým by prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění. Až po seznámení s výsledky kontrolního zjištění žalobce předložil správci daně předávací protokoly, které se k uskutečnění oprav vysokozdvizného vozíku a lisu žalobce měly vztahovat, které však obsahovaly řadu rozporů s předchozími tvrzeními žalobce, zejména rozpor s tvrzením jednatele žalobce, vztahujícím se k místu předání a převzetí dokumentace k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění či rozpor v požadavcích na prostory, ve kterých mělo k předání předmětných strojů dojít. Z výpovědi bývalého jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., totiž vyplynulo, že k předání dokladů k předmětným opravám mělo dojít ve Slavičíně či v Luhačovicích (svědek si nebyl

jist), ačkoliv na předávacích protokolech, podepsaných žalobcem a jednatelem společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o., je jako místo podpisu uvedeno Valašské Meziříčí. Dále podle tvrzení žalobce, učiněných ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, mělo k předání předmětných strojů společnosti AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. dojít v uzamykatelné hale, do níž neměli zaměstnanci žalobce přístup, ačkoliv dříve z výpovědi svědka J. H. vyplynulo, že stroje měly být opravovány ve stejné hale, ve které pracovali zaměstnanci žalobce, kteří tedy měli být opravě předmětných strojů přítomni. Dle krajského soudu je pak pochybnosti vyvolává i to, že společnost AUTOCENTRUM RS Car s. r. o. v cenové nabídce přesně specifikovala počet náhradních dílů, nezbytných k opravě strojů žalobce, i jejich cenu, přestože dle výpovědi jednatele této společnosti si náhradní díly obstarávala sama subdodavatelská společnost. Krajskému soudu není zjevné, jak mohla dodavatelská společnost, aniž by zajišťovala náhradní díly, být schopna přinejmenším uvést cenu těchto náhradních dílů, když nemohla mít povědomí o tom, za jakou cenu náhradní díly subdodavatelská společnost zajistí.

21. Tyto skutečnosti dle krajského soudu potvrzují důvodnost pochybností správce daně ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění způsobem, jakým bylo deklarováno v daňových dokladech žalobce, přičemž žalobce byl v průběhu daňové kontroly velmi zdrženlivý v navrhování důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, přestože v souladu s výše citovanými ustanoveními daňového řádu a judikaturou Nejvyššího správního soudu leželo důkazní břemeno prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, na žalobci. Námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu tak dle krajského soudu taktéž nelze vyhovět, neboť jestliže byl nedostatečně zjištěn skutkový stav, jde tato skutečnost k tíži žalobce. Správce daně naopak vyvinul poměrně velkou iniciativu ke zjištění skutkového stavu co nej přesněji i bez součinnosti žalobce či bez navržených důkazních prostředků a, jak již bylo konstatováno výše, následně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vše, co vyšlo v řízení najevo, hodnotil samostatně i ve vzájemné souvislosti, přičemž svá hodnocení dostatečným způsobem odůvodnil.
22. Pokud žalobce argumentuje porušením zásady ochrany práv, nabitých v dobré víře, pak je dle krajského soudu potřeba uvést, že žalobce primárně nesplnil podmínky pro to, aby mu vůbec nárok na odpočet DPH vznikl. Dle krajského soudu se tak nelze dovolávat ochrany práv nabytých v dobré víře, v tomto případě nároku (nikoliv práva) na odpočet DPH, když žalobci tento nárok ani nevznikl. Nadto je tato námitka žalobce velmi obecná, žalobce neuvádí, v čem spatřuje zásah do svých práv nabitých v dobré víře. Je také potřeba uvést, že žalobcem citovaný § 5 odst. 3 daňového řádu se vztahuje k zásadě přiměřenosti, spočívající v povinnosti správce daně postupovat tak, aby při plnění účelu správy daní do práv daňových subjektů zasahoval co možná nejméně intenzivním způsobem.
23. V neposlední řadě se krajský soud neztotožňuje ani s argumentací žalobce založené na výkladu závěrů přijatých v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, neboť ani tyto nedopadají na nyní projednávanou věc, jelikož jeho závěry jsou založeny na výkladu rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp* (dále též „rozsudek ve věci *PPUH Stehcamp*“). Tento rozsudek totiž vycházel ze situace diametrálně odlišné nyní projednávanému případu, kdy Soudní dvůr EU nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázku posouzení zásahu

do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společnosti PPUH Stehcemp upřeno nárokovat si odpočet. Naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, Soudní dvůr EU v bodu 40 rozsudku uvedl, že *„případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží.“* (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, a ve věci *Tóth*, C-324/11). V případě rozsudků Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik EOOD* a ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD* se pak jednalo o podmínkách pro neuznání odpočtu na DPH pro účast na daňovém podvodu, aniž by v těchto rozsudcích došlo k zúžení hmotněprávních podmínek, nezbytných pro primární vznik nároku na odpočet DPH.

24. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, *„je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňového podvodu). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“* (dále srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).
25. Krajský soud proto ve shodě s touto judikaturou uzavírá, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani, jak tomu bylo v nyní projednávaném případě žalobce. Jedná se o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či podmínit. Žalobcem prezentovaná argumentace a do jisté míry i dílčí závěry přijaté v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 naopak výše uvedené důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně nepřipustně směřuje. Nadto je Krajskému soudu z úřední činnosti známo, že v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 byla řešená věc postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu

(usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35), a to právě s ohledem na namítaný rozpor závěrů přijatých v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78 s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se otázky splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, přičemž dle názoru prvního senátu Nejvyššího správního soudu jeho čtvrtý senát při rozhodování smísl dva důvody pro nepřiznání nároku na DPH, a sice neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na DPH a vědomou účast na daňovém podvodu, přičemž k posuzování účasti na daňovém podvodu může dojít až tehdy, když došlo ke vzniku nároku na odpočet DPH, tedy až po splnění hmotněprávních podmínek pro vznik tohoto nároku.

26. Za situace, kdy existuje rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který doposud nebyl odstraněn rozšířeným senátem, se tak krajský soud rozhodl přiklonit k názoru, vyjádřeného v dosavadní převažující praxi správních soudů, neboť do doby případného rozhodnutí rozšířeného senátu tuto převažující praxi i při existenci odlišného rozsudku Nejvyššího správního soudu nepovažuje za překonanou. Pro nepřiznání nároku na DPH žalobci tak dle krajského soudu stačilo, neprokázal-li žalobce uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, z důvodu neprokázání poskytovatele zdanitelného plnění uskutečnil.

V. Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
28. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 28. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu