



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: **SpeWo, s. r. o., IČO: 25528203**
sídlem Chopinova 9, 623 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Věbrem.
sídlem Křenová 65c, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55440/17/5300-22443-712144

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 rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 25. 5. 2017, č. j. 2633907/17/3004-51522-711587, kterým správce daně žalobci

vyměřil za zdaňovací období listopad 2016 vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 24 259 Kč, a ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2748441/17/3004-51522-711587, kterými správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období srpen 2016 nadměrný odpočet na DPH ve výši 106 472 Kč. Správcem daně totiž nebyly uznány části žalobcem tvrzeného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, a to konkrétně jednak za srpen 2016 část nároku na odpočet DPH dle přijatých daňových dokladů obdržených od žalobcem deklarovaných dodavatelů RIHAN s. r. o., ve výši základu daně 801 632,74 Kč a daně v základní sazbě 168 342,87 Kč, a Flora Pharmacy s. r. o., ve výši základu daně 292 335 Kč a daně v základní sazbě 61 390,35 Kč, jednak za listopad 2016 část nároku na odpočet DPH dle přijatých daňových dokladů obdržených od žalobcem deklarovaného dodavatele RIHAN s. r. o., ve výši základu daně 645 999,88 Kč a daně v základní sazbě 135 659,97 Kč, a to z důvodu žalobcem neodstraněných a správcem daně vyjádřených pochybností týkajících se faktického (či reálného) uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění (přijetí stavebního materiálu) od deklarovaných dodavatelů, čímž došlo k porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela ztotožnil s právním závěrem správce daně, že žalobce nebyl s to prokázat přijetí předmětného stavebního materiálu od jím deklarovaných dodavatelů RIHAN s. r. o. a Flora Pharmacy s. r. o. Dle žalovaného totiž žalobce nepředložil žádné další relevantní důkazní prostředky, jež by byly s to prokázat, že předmětné zboží (stavební materiál) přijal. Nadto upozorňuje na fakt, že žalobce předložil správci daně jako důkazní prostředek výslech paní M. G., jednatelky a jediného společníka společnosti RIHAN, s. r. o., v němž naopak vyvrací tvrzení žalobce a prokazuje, že předmět plnění nebyl dodán konkrétním dodavatelem RIHAN s. r. o. U deklarovaného plnění od dodavatele Flora Pharmacy s. r. o. pak žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek. Navíc žalobcem deklarovaní dodavatelé jsou zcela nekontaktní, se správcem daně nekomunikují a svoji platební povinnost vůči správci daně za předmětná zdaňovací období nesplnili a nebylo tedy v silách správce daně pravdivost těchto údajů u dodavatelů dále spolehlivě ověřit. Proto žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobcem tvrzená plnění se fakticky neuskutečnila, nebyla žalobcem deklarovanými dodavateli RIHAN s. r. o. a Flora Pharmacy s. r. o. dodána, tak jak je na dokladech uvedeno a následkem toho tedy nebyla ani odvolatelem od nich fakticky přijata, a to mimo jiné z důvodu absolutní absence předložení relevantních, nezpochybněných a tvrzené skutečnosti prokazujících důkazních prostředků ze strany žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. 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 navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v podané žalobě polemizuje s výše rekapitulovanými právními závěry žalovaného i správce daně, neboť má za to, že nesplnili svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy věrohodným způsobem nevyvrátili věrohodnost tvrzení žalobce ohledně uskutečnění deklarovaných plnění, nadto dostatečně důkazně podložených, přičemž nelze

zpochybňovat skutečnost, že předmětný stavební materiál byl zabudován do žalobcem realizovaných staveb. Žalobce dále spatřuje pochybení v tom, že postup i právní závěry žalovaného se nacházejí v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), z nichž vyplývá, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít 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.“ Žalovaný, ani správce daně nicméně žádnou takovou úvahu o účasti žalobce na daňovém podvodu neučinili. Žalobce v případě, že se krajský soud neztotožní s touto argumentací žalobce, navrhuje, aby krajský soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské Unie, v níž by se zabýval otázkou, zda je možné odmítnout nárok na odpočet DPH za situace, kdy žalovaný správní orgán nepopírá existenci stavebního materiálu pořízeného v dobré víře a následně zabudovaného do staveb, a to vše za okolnosti, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a žalobce o tomto měl nebo musel vědět. Žalobce je rovněž toho názoru, že správce daně pochybil při hodnocení provedených důkazů, zejména výsledku jednatelek RIHAN s. r. o. coby svědkyně podle § 96 odst. 1 daňového řádu, ačkoliv se tento výsledek týkal okolností, které se konkrétně týkaly samotného dodavatele. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41, by ovšem výpovědi těchto osob neměly být hodnoceny v daňovém řízení jako výpověď svědka, ale měly být hodnoceny jako výpověď účastníka řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě neshledává žalobní námitky za důvodné a setrvává na svém stanovisku, že postup i rozhodnutí správce daně byly zcela v souladu se zákonem, přičemž v jeho postupu nelze spatřovat žalobcem namítanou účelovost jednání. K námitce žalobce, že žalovaný i správce daně pochybili při hodnocení provedených důkazů, žalovaný uvádí, že to byl naopak žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž dle žalovaného důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalobce sice uvádí, že se správcem daně spolupracoval a předložil důkazní prostředky, nicméně žalovaný podotýká, že tyto předložené důkazní prostředky neprokázaly oprávněnost nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období. K tvrzení žalobce, že žalovaný nerozporoval, že zdanitelné plnění proběhlo, žalovaný konstatuje, že správce daně nepochybnil faktickou existenci stavebního materiálu a jeho použití k ekonomické činnosti žalobce, ale žalobce nebyl s to prokázat přijetí předmětného stavebního materiálu od jím deklarovaných dodavatelů RIHAN s. r. o. a Flora Pharmacy s. r. o. K přiznání nároku přitom nepostačuje, že plnění proběhlo, ale je nutno splnit i zákonem stanovené podmínky, mezi něž patří prokázání skutečnosti, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od jím deklarovaného dodavatele, což žalobce neprokázal.
6. K argumentaci žalobce prostřednictvím závěrů z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 žalovaný uvádí, že se jedná o závěry zcela ojedinělé a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí Nejvyššího správního soudu. Naopak, Nejvyšší správní soud v obdobných případech opakovaně rozhodoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správcem dane prokázat nejen faktické přijetí

zdanitelného plnění jako takového, ale též že předmětné zdanitelné plnění opravdu přijal právě od toho dodavatele, který je tvrzen na předloženém daňovém dokladu. Dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je přitom jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015-32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, či ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32). Nejvyšší správní soud rovněž v rámci své ustálené rozhodovací praxe učinil závěr, že teprve až po prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je správce daně povinen zabývat se případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH a vědomostí daňového subjektu o ní. K tomu přitom žalovaný zdůrazňuje, že za situace, kdy v rámci některých jím řešených případů zvolil takový postup, kdy zkoumal účast daňového subjektu na podvodu na DPH i za situace, kdy nebylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (tedy v souladu s nyní zastávaným názorem Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78), byl takový postup samotným Nejvyšším správním soudem (v některých případech vzhledem k důvodnosti jiných žalobních námitek „pouze“ jako *obiter dictum*) striktně odmítnut jako nepřijatelný (viz např. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-41, či ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Žalovaný zdůrazňuje, že v nyní přezkoumávané věci nebylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, neboť nebylo prokázáno, že plnění byla přijata právě od žalobcem deklarovaných dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Za situace, kdy nejsou naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, ani není důvod pro zkoumání vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Žalovaný tedy má za to, že tuto věc vyhodnotil správně, jestliže učinil závěr, že žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu, neboť tento závěr plně koresponduje s dosavadní judikатурní praxí Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu nepovažuje za důvodné, aby krajský soud podával předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

7. V neposlední řadě žalovaný nesouhlasí s žalobce namítaným pochybením správce daně při výslechu M. G. coby svědkyně, neboť jím citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 51/2013-41 na tuto věc nedopadá. Ve své svědecké výpovědi totiž M. G. vypovídala o skutečnostech týkajících se žalobce, přičemž tato v rozhodné době ani jindy nebyla statutárním orgánem žalobce, tak jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101. Společnost RIHAN s. r. o. byla žalobcem deklarovaným dodavatelem a tato tak v projednávané věci nevystupovala jako účastník řízení, a proto funkce jednatelky nemohla ovlivnit výpověď paní G. v tom smyslu, aby se jednalo o výpověď účastníka řízení namísto výpovědi svědka, jak naznačuje žalobce. Účastníkem řízení je totiž v dané věci žalobce, nikoliv společnost RIHAN s. r. o.

IV. Posouzení věci soudem

8. 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 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.).
9. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel

zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

10. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje zejména v tom, že rozhodnutí žalovaného i správce daně není dostatečně odůvodněno, zejména žalovaný se dostatečně nevypořádal s jeho námitkami uplatněnými v odvolání. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastnickovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, ani u rozhodnutí správce daně nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Totéž lze konstatovat i ve vztahu k rozhodnutí správce daně, na jehož odůvodnění ostatně žalovaný často odkazoval, neboť i správce daně zde důkladně a podrobně vymezil, proč neshledal naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH u žalobce. Krajskému soudu jsou nosné důvody, na nichž tato rozhodnutí stojí, zcela jasně patrné. Totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k žalobci, neboť jím předestřená argumentace v žalobě představuje toliko věcnou polemiku s těmito důvody. Ve skutečnosti, že žalovaný námitkám a argumentaci žalobce nepřisvědčil, nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
11. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně) ohledně částečného neuznání nároku žalobce na odpočet DPH, a to z důvodu žalobcem neodstraněných a správcem daně vyjádřených pochybností týkajících se faktického (či reálného) uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění (přijetí stavebního materiálu) od deklarovaných dodavatelů, čímž došlo k porušení § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce je naopak toho názoru, že důkazní břemeno unesl a správci daně předložil věrohodné důkazy, které postačují k uznání předmětného nároku na odpočet DPH.

12. K tomu krajský soud předně považuje za nezbytné zdůraznit, že 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 pak platí, že „*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*“.
13. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, založené na základním postulátu, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)*.“ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52) Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Konkrétně pro přiznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, jak vyplývá z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 zákona o DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží byt formálně bezvadné daňové doklady. Zároveň je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Ačkoliv je tedy pozornost při prokazování správnosti vykázané daně soustředěna prioritně na daňový doklad, ztrácí takový doklad svou důkazní sílu v případě, je-li ze strany správce daně zpochybněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). V takovém případě může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí daňové tvrzení nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jím vznesených pochybností. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí důkazy ohledně tvrzení daňového subjektu 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.
14. V nyní projednávaném případě krajský soud po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobce seznámil (viz výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 1. 2017, č. j. 148047/17/3004-60562-703125, resp. ze dne 20. 2. 2017, č. j. 686474/17/3004-60562-707036) s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových

dokladech a evidencích, a to v rámci daňové kontroly, a tedy relevantním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce i jím předložené doklady. Tímto tedy ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů přenesl na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž krajský soud se ztotožňuje s právním závěrem žalovaného (i správce daně), že žalobce toto důkazní břemeno neunesl a tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně. Ve vztahu k žalobcem deklarovanému dodavateli Flora Pharmacy s. r. o. žalobce dokonce již žádné další důkazní prostředky nepředkládal, ve vztahu k druhému z dodavatelů RIHAN s. r. o. i krajský soud považuje za vhodné poukázat na skutečnost, že žalobcem předkládaný důkaz (výslech tehdejší jednatelky společnosti RIHAN s. r. o. M. G.) paradoxně pravdivost jeho tvrzení popírá či přinejmenším vyvolává další řadu pochybností ohledně faktického uskutečnění žalobcem uváděného zdanitelného plnění (viz protokol o jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4410571/16/3004-60562-703125). V této souvislosti krajský soud považuje za nedůvodnou (či do jisté míry za účelovou) námitku žalobce, v níž (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 51/2013-41) zpochybňuje procesní postup správce daně při hodnocení výslechu M. G., neboť lze souhlasit s žalovaným, že tento rozsudek na nyní projednávanou věc nedopadá. V daném případě totiž svědek byl současně statutárním orgánem žalobce (daňového subjektu), a proto jeho výpověď nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8 a § 31 odst. 4 daňového řádu, ale měla být hodnocena jako výpověď účastníka řízení (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). V tomto případě nicméně ve své svědecké výpovědi M. G. vypovídala o skutečnostech týkajících se žalobce, přičemž tato v rozhodné době ani jindy nebyla statutárním orgánem žalobce. Společnost RIHAN s. r. o. byla žalobcem deklarovaným dodavatelem, která ovšem v projednávané věci nevystupovala jako účastník řízení, a proto funkce jednatelky nemohla ovlivnit výpověď M. G. v tom smyslu, aby se jednalo o výpověď účastníka řízení namísto výpovědi svědka, jak naznačuje žalobce. Účastníkem řízení je totiž v dané věci žalobce, nikoliv společnost RIHAN s. r. o. Nadto žalobce či dokonce samotná M. G. nijak netvrdí, že by byla při podání svědecké výpovědi nucena vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl odepřít vypovídat.

15. V neposlední řadě se krajský soud neztotožňuje ani s argumentací žalobce založené na výkladu závěrů přijatých v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 Stehcemp* (dále též „rozsudek ve věci *PPUH Stehcemp*“). 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 rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Uvedený závěr tak plně koresponduje s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž je nezbytné rozlišovat dva důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí, resp. zákonem o DPH. 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. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně uplatněna na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně.

16. 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).

17. 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 směšuje. 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. S ohledem na výše uvedené závěry pak krajský soud ani neshledává důvod, proč by měl řízení přerušit a podat k Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku v žalobcem formulované podobě, tím spíše, že obdobnou předběžnou otázku Soudní dvůr EU řešil právě v citovaném rozsudku ve věci *PPUH Stehcamp*.

V. Závěr a náklady řízení

18. Na základě výše uvedeného krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
19. O náhradě nákladů řízení 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto 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, 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 30. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu