



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: **SD správní, s.r.o.**, IČO 275 26 810
sídlem Tuřanka 1521/92b, 627 00 Brno
zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189 a č. j. 12089/19/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikovaná rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím č. j. 12088/19/5300-22443-702189 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 1“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru), kterým Finanční

úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 336 000 Kč. Rozhodnutím č. j. 12089/19/5300-22443-702189 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 2“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti pěti rozhodnutím, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden 2014, únor 2014, březen 2014, duben 2014 a červenec 2014 v celkové výši 4 742 735 Kč; žalovaný tímto rozhodnutím zároveň částečně změnil dodatečný platební výměr, kterým správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 038 248 Kč (předmětná změna ale neměla vliv na výši doměřené daně).

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokových odpočtů daně. Za zdaňovací období červen 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedená společnost Mic import spol. s r.o. (dále jen „Mic import“), a to za „IT činnost“ a „IT zakázky (dodávku HW, SW, instalaci, zahoření, dopravu)“. Podle finančních orgánů žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal od deklarovaného dodavatele a že uplatněný nárok splňuje podmínky stanovené v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
3. Za zdaňovací období leden-květen a červenec 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedená společnost Slévárny D+D METAL a.s. (dále jen „Slévárny D+D Metal“), a to za nákup slitin EN AC 42100. U předmětného zboží žalobce následně deklaroval prodej do jiného členského státu společnosti MOLODON s.r.o. (dále jen „MOLODON“), s tím, že se jednalo o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH. Finanční orgány v tomto případě dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že nákup a následný prodej uvedených slitin a jejich doprava proběhly tak, jak to žalobce deklaroval. Správce daně zjistil, že zboží nakoupené dodavatelem Slévárny D+D METAL a dále přefakturované žalobci, který je ten stejný den fakturoval společnosti MOLODON, bylo přepraveno pouze po území jiného členského státu – Slovenska. Zboží tedy nebylo vůbec přepraveno/dodáno do České republiky. Předmětná plnění (nákup a prodej uvedených slitin) tudíž nebyla předmětem daně v tuzemsku, a tak nebyla splněna základní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stanovená v § 72 odst. 1 zákona DPH. V případě následného prodeje slitin neměl být tento vykazována na ř. 20 daňového přiznání jako dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce předně namítl, že výzva vydaná správcem daně v rámci daňové kontroly dne 12. 10. 2015 představuje pokus správce daně o přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Správce daně však nezpochybnil daňová tvrzení žalobce uvedením důkazů „stejně důkazní síly“. Výzva obsahuje pouze obecné floskule, nejsou v ní uvedeny konkrétní pochybnosti.
5. Žalobce si je vědom toho, že v daňovém řízení musí unést důkazní břemeno. Zároveň však platí, že správce daně musí vyhodnotit všechny důkazy jednotlivě a v souvislostech. Podle žalobce žalovaný této povinnosti nedostál. Žalobce v první fázi unesl své důkazní břemeno tím, že předložil ke kontrole účetnictví a doklady v rozsahu důkazního standardu daného § 72 a § 73 zákona o DPH. Bylo pak povinností žalovaného tyto

důkazy zpochybnit, což se nestalo. Žalovaný nezpochybnil předloženou evidenci pro daňové účely. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*. Namítl, že Soudní dvůr zde potvrdil, že nárok na odpočet nemůže být podmíněn zanesením relevantních daňových dokladů do účetnictví plátce. Jak dále uvedl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, disponuje-li daňový subjekt bezvadnou fakturou, je tato sama o sobě důkazním prostředkem prokazujícím přijetí plnění od dodavatele uvedeného na faktuře.

6. Žalovaný je dále dle žalobce oprávněn vstupovat do závazkových smluvních vztahů pouze za předpokladu, že nebyly činěny v dobré víře a byly součástí podvodného jednání. Žalovaný však neprokázal, že by zdanitelná plnění byla součástí podvodného řetězce a že o účasti v podvodném řetězci žalobce věděl nebo musel vědět. Postup žalovaného tak je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78 (věc *Staviteľství Melichar*), a s judikaturou Soudního dvora, z níž uvedený rozsudek vychází.
7. Žalobce zároveň namítl, že ve správním spise není nikde zachycen údaj o tom, která úřední osoba je oprávněna jednat jménem státu v té které fázi daňové kontroly. Jménem finanční správy (s výjimkou právních jednání v majetkoprávních, služebních a pracovněprávních věcech) jsou přitom oprávněni jednat všichni představení a vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem a další zaměstnanci v rámci popisu služební činnosti nebo pracovní náplně svého služebního nebo pracovního místa. Jednání těchto zaměstnanců zavazuje orgány finanční správy pouze v případě, že k němu došlo na základě a v rámci konkrétního pověření nadřízeného představeného a vedoucího zaměstnance, které zavazující účinek umožňovalo. Jelikož konkrétní pověření nadřízeného představeného a vedoucího zaměstnance není součástí daňového spisu vedeného v posuzované věci, byla daňová kontrola vedena nezákonně.
8. Žalobce má konečně také za to, že správci daně předložil podklady o svém jednání ve věci „*napadených odběratelsko dodavatelských vztahů*“, přičemž žalovaný „*nepostupoval ve věci zkoumání projevu vůle smluvních stran ve smyslu rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 941/2007*“ a nevyvrátil daňové tvrzení žalobce.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že výzvou správce daně ze dne 12. 10. 2015 bylo přeneseno důkazní břemeno na žalobce. Není pravda, že by ve výzvě nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti, výzva má celkem 9 stran, žalobce citoval z jejího závěru, před danou pasáží je celkem 8 stran věnováno popisu pochybností a přesné specifikaci toho, co má žalobce prokázat. Správce daně navíc vyjádřil své pochybnosti i v dalších výzvách ze dne 28. 3. 2017 a ze dne 8. 6. 2017.
10. K námitkám týkajícím se přenesení důkazního břemene žalovaný dále uvedl, že povinnost prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamena povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen

prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně své pochyby ve výzvěch vždy specifikoval a uvedl, z jakých podkladů či skutečností vychází jeho pochyby.

11. Poukaz žalobce na rozsudek Soudního dvora ve věci *Maks Pen EOOD* se dle žalovaného míjí s podstatou nyní posuzované věci. Podle uvedeného rozsudku není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž pak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. V nyní posuzované věci se však žalobci za zdaňovací období červen 2014 nepodařilo prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, a proto mu tento nárok nebyl uznán. Ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až květen 2014 a červenec 2014 se žalobci taktéž nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, a to z toho důvodu, že žalobce neprokázal, že jím přijatá a uskutečněná plnění týkající se slitin byla předmětem daně v tuzemsku, kdy z tohoto důvodu správce daně neuznal plnění na vstupu i na výstupu. K obdobné námitce se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, v němž konstatoval, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se nejprve zkoumá, zda byly splněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále, že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí. Soudní dvůr přitom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně.
12. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce žalobce, podle níž je žalovaný oprávněn vstupovat do závazkových smluvních vztahů pouze za předpokladu, že nebyly činěny v dobré víře a byly součástí podvodného jednání, a k souvisejícímu odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Stavitelství Melichar*. Konstatoval, že za zdaňovací období červen 2014 nebyl žalobci uznán uplatněný nárok na odpočet dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena obchodní společnost Mic import, jelikož žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH. V daňovém řízení totiž nebylo prokázáno, že by posuzovaná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem Mic import, současně nebyl prokázán rozsah plnění. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie přitom jasně vyplývá, že v případě uplatněného nároku na odpočet je nejdříve nutné zkoumat, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, kdy se jedná o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES. Pouze tehdy, pokud bylo bezpochyby osvědčeno naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, je možné, aby se správce daně zabýval otázkou možné existence daňového podvodu či naplnění podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva. Proto je argumentace žalobce, že daňové orgány měly vést dokazování k prokázání existence podvodu na dani, neopodstatněná.
13. Žalovaný zdůraznil, že hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně, jejichž naplnění je předmětem posouzení v rámci daňového řízení, se rozumí jednak použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti, a dále faktické uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Dle Nejvyššího správního soudu je přitom v rámci zkoumání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s

daňovým dokladem nezbytné ověřit, že plnění bylo poskytnuto právě dodavatelem deklarovaným na tomto daňovém dokladu. Kontinuální a 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. Nejvyšší správní soud se sice od těchto závěrů odchýlil ve svém rozsudku *Stavitelství Melichar*, kde svůj závěr zakládá mimo jiné na základě rozboru rozsudku Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcamp*. Z pohledu žalovaného však Nejvyšší správní soud v rozsudku *Stavitelství Melichar* tento rozsudek Soudního dvora nevyložil zcela přesně. Žalovaný současně poukázal na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, z které je zřejmé, že rozsudek *Stavitelství Melichar* nepředstavoval odklon od ustálené judikaturní praxe, nýbrž pouze ojedinělé rozhodnutí, které vybočuje z judikaturní linie zastávané Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud tedy nadále setrvává 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.

14. K námitce, podle níž ve spisu není nikde zachycen údaj o tom, která úřední osoba je oprávněna jednat jménem státu, žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla vedena zákonně a osobami k tomu oprávněnými. Žalobce sám uvedl, že zákon nevyžaduje, aby informace o tom, která osoba je oprávněna jednat jménem státu, byla uvedena ve spise, resp. že se taková informace sděluje na požádání. Argumentace žalobce, že v případě „*násilného vyvlastňování a odebrání zdrojů*“ by tato informace měla být součástí daňového spisu je bezpředmětná. Žalobce mohl využít svého práva ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu a informovat se o tom, kdo je úřední osobou. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69 (body [102] až [107]). Nejvyšší správní soud se zde zabýval otázkou pověření osoby, neboť v minulosti byla v daňovém řádu obsažena povinnost vyhotovit úřední záznam do spisu o tom, kdo je osobou pověřenou k výkonu pravomoci správce daně. Nejvyšší správní soud dovodil, že absence pověření nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a má pouze informativní charakter. Pokud absence pověření neměla jakýkoliv vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé v době, kdy byla zákonem stanovena povinnost mít vyhotovený úřední záznam, o tom kdo je úřední osobou, tak tím spíše to nemůže mít jakýkoliv vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, resp. na zákonnost daňové kontroly, pokud tato povinnost vyhotovit úřední záznam ve spise již nebyla stanovena zákonem, resp. tato povinnost byla zákonodárcem odstraněna.
15. Žalobce podal dne 6. 8. 2019 k vyjádření žalovaného repliku, v níž dále polemizoval se závěry žalovaného týkajícími se unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Poukázal na články zabývající se důkazním standardem a přenosem důkazního břemene publikované Romanem Landgráfem v Bulletinu KOP č. 2/2016 a č. 4/2016. Namítl, že trestněprávní důkazní standard (nad veškerou rozumnou pochybnost) je příliš přísný. Dále uvedl, že pro vedení účetnictví platí „Mezinárodní auditorský standard (ISA) 500“ a důkazní informace takto získané je nutné chápat v kontextu ISA 200. Účetnictví a povinné záznamy předložené žalobce v rámci kontroly přitom správce daně nezpochybňuje. Žalovaný by měl dle žalobce vyžadovat „stupňovitý“ důkazní standard, závislý na míře obvyklosti jednání. Čím obvyklejší a běžnější je aktivita, jejíž rozhodné aspekty je třeba prokázat, tím nižší důkazní standard je třeba vyžadovat. U běžných aktivit by mělo stačit i něco na úrovni osvědčení formou kontrolního hlášení zasílaného správcům daně, a rozhodně by měl stačit důkazní standard „přiměřené

pravděpodobnosti“. Žalobce zopakoval, že z napadeného rozhodnutí lze pouze obtížně seznat, jak byly hodnoceny jím předložené důkazy, nelze proto souhlasit se závěry žalovaného, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno.

16. Dne 29. 9. 2020 převzal zastupování žalobce jeho nynější zástupce (společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.) a dne 6. 10. 2020 soud obdržel další repliku, v níž žalobce uvedl, že bezproblémově podniká více než 13 let a po celou dobu si řádně vedl své účetnictví. Jediný společník a jednatel žalobce, pan P. Š., zastupuje tuto společnost od jejího založení a dlouhodobě se snažil budovat dobré jméno společnosti a zakládal si na dobré pověsti i na plnění si svých povinností. Správce daně však nyní nijak nešetří jeho práva jako daňového subjektu, překračuje smysl a účel daňové kontroly a snaží se doměřit daň „za každou cenu“.
17. Žalobce dále konstatoval, že jeho dodavatel, společnost Slévárny D+D Metal, deklaroval nejprve nákup zboží z jiného členského státu (Slovenska) bez daně, vykázal tedy pořízení zboží z jiného členského státu (místo plnění v tuzemsku dle § 11 zákona DPH, kdy daň přízná a platí plátce, který pořizuje dle § 108 odst. 2 zákona DPH). Musel tak daň z přidané hodnoty zaplatit. Protože v rámci intrakomunitárních dodávek dochází k uplatňování systému reverse charge, současně s povinností přiznat daň na vstupu vznikl společnosti Slévárny D+D Metal i nárok na odpočet daně na vstupu (tj. daňová pohledávka). Při následném prodeji daňovému subjektu byla daň z přidané hodnoty odvedena na výstupu (jednalo se o dodání zboží dle § 2 zákona o DPH, místo plnění v České republice dle § 7 zákona o DPH, daň přiznává a platí plátce, který zdanitelné plnění uskutečňuje dle § 108 odst. 1 zákona o DPH). Tento postup společnosti D+D Metal nebyl správcem daně nijak rozporován, daň z přidané hodnoty byla tudíž odvedena a inkasována státu. Následně ale nebyl uznán nárok na odpočet daně žalobci, i když se jednalo o totožné plnění, neboť podle správce daně a odvolacího orgánu nedošlo ke zdanitelnému plnění. V jednom případě tedy správce daně uznal konkrétní zboží jako zdanitelné plnění a v druhém, totožném případě, nikoliv. Žalobce namítl, že inkasování daně na výstupu a následné neuznání daně na vstupu z důvodu, že se nejedná o tuzemská plnění, která jsou předmětem daně v tuzemsku, stojí navzájem v rozporu. Pokud správce daně tvrdí, že se nejedná o tuzemská plnění, která jsou předmětem daně v tuzemsku, pak by společnost Slévárny D+D Metal neměla daň na výstupu vůbec přiznat ani zaplatit, což by měl správce daně v rámci povinnosti legálního postupu konstatovat a zajistit, aby docházelo nejen ke správnému vykázání, ale i úhradě.
18. V této souvislosti žalobce připomněl základní princip prostupující systémem DPH jak na vnitrostátní, tak na evropské úrovni – princip daňové neutrality. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, podstata neutrality daně z přidané hodnoty spočívá v možnosti odečítat daň na vstupu v daňovém přiznání během části nebo celé doby hospodářské činnosti plátce v řetězci dodavatelů tak, aby daň na vstupu, kterou musí plátce zaplatit u přijatých zdanitelných plnění jinému plátcovi jako součást ceny přijatých plnění, plátce daně nezatežovala a měl nárok na její vrácení, stejně tak jako jiný plátce, jemuž následně poskytuje přijaté zdanitelné plnění. V uvedeném smyslu daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet u druhého plátce tak, aby pozice osob povinných k dani byly neutrální. Obdobně Soudní dvůr judikoval, že zásada neutrality představuje základní zásadu daně z přidané hodnoty, která vyplývá z povahy DPH jakožto daně ze spotřeby a obsahuje dvě základní myšlenky. Tato zásada jednak zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v rámci

výběru DPH zacházeno rozdílně. Žalobce spatřuje v nyní posuzované věci příklad právě takového rozdílného zacházení. Správce daně tak v tomto případě vybočuje z principu neutrality a stát se na neprávem odvedené dani bezdůvodně obohacuje.

19. Finanční orgány dle žalobce postupují v jeho případě překvapivě. Správce daně požaduje po žalobci k úhradě jednu a tutéž daň (DPH) dvakrát u stejného zdanitelného plnění, a to i když již došlo k přijetí této daně prostřednictvím dodavatele žalobce, kterému daňový subjekt uhradil cenu plnění vč. DPH, a u kterého správce daně ponechal tuto daň na výstupu jako správně vyměřenou. Následně ji žalovaný požaduje opětovně po žalobci, u kterého překvapivě odmítá zohlednit nárok na odpočet již uhrazené daně. Takovýto postup je rovněž v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť není veden snahou o správné stanovení daně.
20. Žalobce zopakoval, že uvedené plnění správce daně rozporuje pouze v jeho případě. Naopak totožný obchodní případ u dodavatele nechává správce daně jako správně vykázáný a správně odvedený. V daném případě, kdy dodavatel i jeho účetní měli za to, že daň je správně vykázána podle faktury a stejně tak žalobce i jeho účetní měli za to, že zvolený režim byl zvolen správný. Následně správce daně v rámci dokazování zhodnotil, že ačkoliv byl žalobce v dobré víře, obchodní případ se údajně neudál, jak bylo deklarováno. I přes to jej správce daně rozporuje pouze u žalobce, aniž by stejný postup realizoval u dodavatele a u něj žalobcem prostřednictvím dodavatele uhrazenou daň vrátil.
21. Z judikatury Soudního dvora dle žalobce vyplývá, že je v rozporu se smyslem směrnice o společném systému DPH postup vnitrostátních orgánů, které požadují k úhradě jednu a tutéž daň (DPH) dvakrát. Postup finančních orgánů je také v rozporu s principem proporcionality zásahu, kdy správce daně dospěl k prvnímu kontrolnímu zjištění (zpráva o daňové kontrole) až po více než 3 letech od zdanitelného období. Dodavatel si tak ani nemůže tvrzené údajně nesprávné plnění opravit ve smyslu § 42 odst. 8 zákona o DPH. Postup finanční správy proto vede k bezdůvodnému obohacování na straně státu.
22. Žalobce žádá, aby soud buď zasáhl proti nezákonnému a neproporcionálnímu postupu daňové správy zrušením napadených rozhodnutí, nebo v opačném případě aby nejprve položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku vztahující se výkladu české právní úpravy. Žalobce navrhl, aby soud položil předběžnou otázku v následujícím znění:

„Lze považovat postup vnitrostátních daňových orgánů v souladu s články 63, 167, 168, 178 až 180, 182 a 219 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i v souladu se zásadou daňové neutrality, proporcionality a účelnosti, pokud jako tomu bylo v nyní řešené věci, odběratel vykázal a uhradil daň státu prostřednictvím svého dodavatele (standardní režim DPH) a následně stát uvedenou daňovou povinnost i přes shodnost jednotlivých dokladů deklaroval pouze dodavatele jako správně vykázanou a u odběratele to stejné vykázání posuzuje jako závadné. Soud se tak dotazuje, zda je potřeba uvedená ustanovení a principy vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž je za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy stát odmítá nárok na odpočet daně, aniž by došlo k daňové újmě státu, resp. stát uvedenou daň již jednou inkasoval, postupuje v rámci posuzování plnění rozdílně u dodavatele a rozdílně u odběratele.“

IV. Ústní jednání

23. Během soudního jednání konaného dne 28. 4. 2021 žalobce uvedl, že v jeho případě nastala situace, kdy stát zinkasoval DPH dvakrát. A to jednak prostřednictvím dodavatele žalobce, tak následně žalobcem (kterému byl odmítnut jeho nárok na odpočet). Zároveň poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 3. 2021, ve věci C-48/20, *UAB „P.“*, v němž Soudní dvůr vytýká vnitrostátní právní úpravě jiného členského státu (Polska) rozpor s principy proporcionality a neutrality DPH. Podle Soudního dvora je nepřipustná taková vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani jednatel v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH. V nyní posuzované věci žalobce jednal v dobré víře, obdržel fakturu s vyčíslenou DPH a další podklady svědčící o tom, že se plnění uskutečnilo v ČR, žalobce proto odvedl DPH českému státu (prostřednictvím svého dodavatele). Pokud správce daně následně dospěl k závěru, že posuzované plnění nebylo předmětem daně v tuzemsku, měl by žalobce mít možnost provést opravu. Český právní řád nicméně daňovému subjektu neumožňuje po zahájení daňové kontroly podat dodatečné daňové přiznání. Pokud žalobce tuto možnost neměl, bylo na správci daně, aby v probíhající daňové kontrole zohlednil, že daň již jednou byla uhrazena. Správa daně je totiž, dle § 1 odst. 2 daňového řádu, postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně.
24. Žalovaný k tomu uvedl, že argumentace obsažená v replice z října 2020, kterou žalobce dále rozvádí při soudním jednání, obsahuje nové žalobní body, které nemají předobraz v žalobě.
25. Soud poučil žalobce, že k právnímu názoru vyslovenému v rozsudku Nejvyššího správního soudu *Stavitelství Melichar* zaujímá stejný postoj, jak žalovaný ve vyjádření k žalobě. Zároveň vyzval žalobce, aby označil příslušnou pasáž žaloby, v níž jsou obsaženy žalobní body, které žalobce rozvádí ve své replice z 6. 10. 2020 a během soudního jednání.
26. Žalobce v reakci na to odkázal na body [19] až [23] žaloby a vyjádřil přesvědčení, že ve své replice ze dne 6. 10. 2020 neuplatnil nové žalobní námitky, ale pouze rozváděl argumentaci uplatněnou v citovaných bodech žaloby. Dále žalobce navrhl, aby krajský soud přerušil řízení v této věci do doby, než Soudní dvůr rozhodne o otázkách položených Nejvyšším správním soudem týkajících se správnosti právního názoru vysloveného v rozsudku *Stavitelství Melichar* (pozn. soudu – žalobce měl patrně na mysli otázky položené Soudnímu dvoru rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54; k tomu viz níže body 57 a 58 tohoto rozsudku).
27. Žalovaný k námitce dvojího zdanění uvedl, že v replice žalobce z 6. 10. 2020 není uvedeno, jak přesně bylo jednáno s jeho dodavatelem, zda mu byla daň vyměřena či doměřena atd. Žalobce tedy tvrdí, že došlo ke dvojímu zdanění, bez jakéhokoli dalšího podkladu. Navíc každý daňový subjekt nese vlastní daňovou povinnost, která je u něj samostatně posuzována. Ve vztahu k plnění, u něž se žalobce dovolává právního názoru vysloveného v rozsudku *Stavitelství Melichar*, žalovaný zdůraznil, že v nyní posuzované věci byl zpochybněn nejen deklarovaný dodavatel, ale také rozsah poskytnutého plnění. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018 – 43.
28. Žalobce na argumentaci žalovaného týkající se námitky dvojího zdanění reagoval tvrzením, že se z pozice běžného obchodníka nedostane k podkladům týkajícím se jiného daňového subjektu; naopak je na žalovaném, aby doložil, že dodržel zásadu neutrality

DPH. Závěrem žalobce odkázal na rozsudek ze dne 29. 1. 2021, 4 Afs 146/2020 – 67, v němž Nejvyšší správní soud také vytkl žalovanému odlišný postup v případě dvou různých daňových subjektů.

V. Posouzení věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
30. Předmětem přezkumu v této věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden – červenec 2014. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokových odpočtů daně.
31. Krajský soud konstatuje, 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).
32. Při hodnocení závěrů finančních orgánů krajský soud dále 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 plátcí uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
33. Z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu 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).

34. Pro posouzení této věci je dále relevantní ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle něž dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH je zdanitelným plněním takové plnění, které je a) předmětem daně a b) není osvobozené od daně. Z definice předmětu daně pak vyplývá, že pro posouzení, zda daně plnění je předmětem daně, či nikoliv, je mj. podstatné určení místa plnění. Pravidla pro určení místa plnění při dodání zboží jsou stanovena v § 7 zákona o DPH. Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je dle § 7 odst. 1 zákona o DPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je podle § 7 odst. 2 zákona o DPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
35. Z předloženého daňového spisu vyplývá, že za zdaňovací období červen 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost Mic import, a to za „IT činnost“ a „IT zakázky“. Ve vztahu k těmto plněním žalobce předložil správci daně v průběhu daňové kontroly rámcovou smlouvu o poskytnutí „IT služeb“ ze dne 15. 5. 2014, dodací listy, zadávací dokumentaci, základní informace o systému a fotodokumentaci. Jak však správce daně zjistil vlastním šetřením, společnost Mic import vznikla a byla do obchodního rejstříku zapsána ke dni 29. 5. 2014 (tedy později, než byla podepsána smlouva o provedení IT služeb). Také na dodacím listu, dle kterého žalobce předal společnosti Mic import 2 ks PC, je uvedeno datum předcházející vzniku této společnosti (20. 5. 2014). Další dodací listy ze dne 2. 6. 2014, 5. 6. 2014 a dne 10. 6. 2014 obsahují nekonkrétní předmět plnění, není zde uvedena cena. Např. na dodacím listu vystaveném dne 2. 6. 2014 je jako předmět uvedeno: „IMPL. STUDIE, 1xCD, 1xFlesh 8G“. Co bylo obsahem CD, příp. Flesh 8G, ani co obsahovala „impl. studie“ není z dodacího listu zřejmé a žalobce je správci daně nepředložil. V rámcové smlouvě pak není stanovena žádná konkrétní cena, žalobce nepředložil ani žádné prováděcí dokumenty (objednávky). Podle finančních orgánů proto není zřejmé, jaké konkrétní IT činnosti/služby měly být žalobci dodávány, co všechno zahrnovaly a jak byly oceněny.
36. Finanční orgány k tomu dále konstatovaly, že předložené dokumenty nijak neprokazují, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla poskytnuta právě společností Mic import (případně v jakém rozsahu). V předložené zadávací dokumentaci bylo navíc uvedeno: „*Obecně pro pořizování HW pro společnost výrobní D+D METAL group, a.s. požaduje (...)*“. Skutečnost, že v zadávací dokumentaci byla uvedena společnost D+D METAL group a.s. (od 31. 10. 2013 Slévárny D+D METAL), vyvolává dle finančních orgánů pochybnosti o tom, zda byla tato zadávací dokumentace zpracována pro žalobce a zda byla skutečně zpracována společností Mic import (ze změny názvu u

společnosti Slévárny D+D METAL vyplývá, že tato dokumentace byla zpracována nejméně 7 měsíců před tím, než vůbec vznikla společnost Mic import).

37. Žalobce také tvrdil, že se řešením těchto dodávek zabývala společnost Mic Import. Ze sdělení místně příslušného správce daně společnosti Mic import ale vyplynulo, že uvedená společnost neměla žádné zaměstnance a činnost měla zajišťovat prostřednictvím subdodávek. V sídle společnosti se jednatel nezdržoval a činnost měl vykonávat v autě prostřednictvím telefonu a e-mailů. Jednatel společnosti byl hlášen k trvalému pobytu na adrese městského úřadu. V době prováděného šetření pak byla společnost Mic import za 1 Kč převedena na nového jednatele, také hlášeného na adrese městského úřadu. Od té doby se stala společnost Mic import nekontaktní. Jednatel společnosti Mic import dále předložil daňový doklad, dle kterého měla IT služby jako subdodávku zajišťovat společnost ENERGO ELKAS spol. s r.o., která je pro správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, nezveřejňuje účetní závěrky.
38. Na základě výše shrnutých skutečností dospěli správce daně i žalovaný k závěru, že existují pochybnosti o správnosti údajů na předmětných daňových dokladech. Žalobce tyto pochybnosti neodstranil, a tak neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně u plnění, u nichž byl deklarovaným dodavatelem společnost Mic import (v podrobnostech viz str. 20-24 zprávy o daňové kontrole a str. 6-9 rozhodnutí žalovaného 1).
39. Za zdaňovací období leden-květen a červenec 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedená společnost Slévárny D+D METAL, a to za nákup slitin EN AC 42100. U předmětného zboží žalobce následně (ve stejný den) deklaroval prodej do jiného členského státu společnosti MOLODON s tím, že se jednalo o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH.
40. Správce daně primárně pojal pochybnosti, že se tato plnění uskutečnila způsobem deklarovaným žalobcem, s ohledem na zjištění týkající se přepravy zboží společnosti MOLODON. Z porovnání sdělení žalobce, informací poskytnutých správcem daně Ředitelstvím silnic a dálnic ČR a dokladů předložených k dopravě zboží žalobcem vyplynuly četné nesrovnalosti. Dle vyjádření žalobce měla dopravu zboží společnosti MOLODON zajišťovat autodoprava ME – LAX, Eva Melicharová, se sídlem A. Hlinku 2556/31, Zvolen (dále jen „Autodoprava Melicherová“). Žalobcem předložená faktura (dodavatel Autodoprava Melicherová) ale nebyla zahrnuta do evidence pro účely DPH, ani nebyla zaevidována v účetnictví. Za přepravu materiálu za červenec 2014 žalobce nepředložil žádný doklad. Správce daně také dle záznamů z mýtných bran zjistil, že v některých dnech vozidla, která byla uvedena na CMR listech, na žádném ze zpoplatněných úseků na území ČR nejezdila, příp. vozidlo jen projíždělo, nezastavovalo, a tedy nemohlo nakládat materiál v areálu žalobce. V mnoha případech nebyla na předložených objednávkách dopravy, stejně jako na předložených CMR listech, uvedena bližší specifikace místa vykládky. Společnost MOLODON má přitom sídlo v budově EUROCLINICS, plastické chirurgie, která je zjevně nevhodná ke skladování hutního materiálu. Správce daně také zjistil, že společnost MOLODON nebyla zpracovatelem dodávaného hutního materiálu.
41. V reakci na seznámení s výsledkem daňové kontroly žalobce zaslal správcem daně sdělení, ve kterém uvedl, že se v daném případě jednalo o opakovaný prodej hliníkových slitin od Slévárny D+D METAL. Dále se vyjádřil k výše shrnutým nesrovnalostem zjištěným

správcem daně. Nově začal tvrdit, že docházelo ke změně expedice a změně SPZ vozidel, které není schopen ovlivnit, že zboží bylo nakládáno v meziskladě ve Žďáru nad Sázavou, popř. na odstavném parkovišti u dálnice. Správce daně k tomu konstatoval, že žalobce neměl uzavřenou žádnou smlouvu ke skladování zboží v objektu společnosti GLEDAS s.r.o. ve Žďáru nad Sázavou. Správce daně považoval za nevěrohodné také tvrzení žalobce, podle nějž zboží o objemu cca 24 tun bylo nakládáno na odstavném parkovišti.

42. Šetřením u (s žalobcem personálně propojené) společnosti Slévárny D+D METAL správce daně zjistil, že slitiny EN AC 42 100 byly původně nakoupeny od společnosti Hydro Aluminium a.s. (dále jen „Hydro Aluminium“). Společností Slévárny D+D METAL nakoupené zboží přitom mělo být nakládáno ve Žiaru nad Hronom a dopravu měla rovněž zajišťovat Autodoprava Melicherová. Fakturace zboží tedy měla probíhat následovně: Hydro Aluminium → Slévárny D+D METAL → žalobce → MOLODON. K prvotní nakládce zboží (u společnosti Hydro Aluminium) i konečná vykládce zboží (u společnosti MOLODON) pak mělo dojít ve Žiaru nad Hronom.
43. Správce daně ověřoval také skutečnosti týkající se přepravy zboží od společnosti Slévárny D+D METAL k žalobci. Z výpisů z mýtných bran zjistil, že vozidla uvedená na CMR listech k těmto dopravám se v příslušné dny nepohybovala na žádných placených úsecích v ČR. Správce daně tedy vyzval žalobce, aby prokázal a doložil, jak bylo zboží do skladu v Brně, případně ve Žďáru nad Sázavou, dopraveno.
44. Žalobce následně předložil správci daně záznamy o provozu vozidla registrační značky 4E4 4799 v rámci vnitropodnikové přepravy (tzv. „stazky“). Správce daně porovnal předložené stazky a CMR listy spolu s výpisem z mýtných bran a zjistil řadu nesrovnalostí. Vozidlo 4E4 4799 se v příslušných dnech pohybovalo na opačném konci dálnice D1, příp. na jiném zpoplatněném úseku, nemohlo být tedy v místech vykazovaných na stazce, případně nebyl pohyb vozidla na zpoplatněných úsecích vůbec zaznamenán. Byly zjištěny časové nesoulady, kdy v některých případech k prodeji zboží společnosti MOLODON mělo dojít dříve, než byla uskutečněna meziskladová přeprava.
45. Správce daně dále zjistil, že společnost MOLODON vykazovala v předmětných zdaňovacích obdobích dodání zboží mj. obchodní společnosti Trímet Prag, s.r.o. (dále jen „Trímet Prag“). Při šetření u společnosti Trímet Prag pak bylo zjištěno, že má pronajatý sklad v prostorech společnosti Hermes s.r.o. (dále jen „Hermes“) ve Žiaru nad Hronom. Společnost Hermes zajišťovala naskladnění a vyskladnění materiálu – hliníkových slitin a vedla pro společnost Trímet Prag skladovou evidenci tohoto materiálu dle jednotlivých dodavatelů. Z předložené skladové evidence vedené společností Hermes pro Trímet Prag s.r.o. k jeho dodavateli MOLODON správce daně zjistil, že slitina EN AC 42100 byla do skladu Hermes dovezena vozidly stejných registračních značek, jako byly registrační značky vozidel, která měla zboží přepravit do ČR společností Slévárny D+D METAL. Zároveň se datum naskladnění shoduje s datem, kdy bylo zboží dle daňových dokladů vystavených společností Hydro Aluminium (data uskutečnění zdanitelného plnění) dodáno společnosti Slévárny D+D METAL. Dle Packing list and analysis certificate Slovalco a.s. připojených k naskladněnému zboží pro firmu Trímet Prag správce daně zjistil, že se jednalo o totéž zboží, které bylo dodavatelem Slévárny D+D METAL nakoupeno od společnosti Hydro Aluminium.

46. Podle finančních orgánů z uvedených důvodů žalobce neprokázal svá tvrzení o deklarovaných obchodních případech, neprokázal, že nákup a prodej slitin EN AC 42 100 a jejich doprava proběhly tak, jak deklaroval. Zboží nebylo převezeno na území České republiky, naopak po celou dobu se nacházelo na Slovensku. Přeprava tedy byla zahájena i ukončena na území jiného členského státu. U plnění uvedených na daňových dokladech vystavených společností Slévárny D+D METAL se nejednalo o tuzemská plnění, která jsou předmětem daně v tuzemsku. V tomto případě tak nebyla splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně. U následného prodeje slitin společnosti MOLODON se nejednalo o plnění, která jsou předmětem daně v tuzemsku, tato plnění neměla být vykazována na řádku 20 daňového přiznání jako dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH (v podrobnostech viz str. 3-20 zprávy o daňové kontrole a str. 7-12 rozhodnutí žalovaného 2).
47. V žalobě podané proti rozhodnutím žalovaného 1 a 2 žalobce uplatnil spíše obecně formulované námitky, výše shrnuté skutečnosti konkrétně nerozporoval. Krajský soud proto předepisuje, že tomu bude odpovídat také hodnocení věci ze strany soudu. Správní soudnictví je totiž ovládáno dispoziční zásadou, není úkolem soudu domýšlet za žalobce jeho argumentaci.
48. Žalobce předně namítl, že v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno tím, že předložil ke kontrole účetnictví a doklady v rozsahu důkazního standardu daného § 72 a § 73 zákona o DPH. Bylo pak povinností žalovaného tyto důkazy zpochybnit, což se dle žalobce nestalo. Krajský soud této námitce nepřisvědčil. Žalobce sice unesl své primární důkazní břemeno, správce daně však řádně zpochybnil daňové doklady předložené žalobcem. Není pravdou, jak tvrdí žalobce, že by výzva vydaná správcem daně dne 12. 10. 2015 neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti. Správce daně v této výzvě (a stejně tak i v dalších výzvách vydaných v průběhu daňové kontroly, v reakci na další tvrzení a důkazy postupně uplatňované a předkládané žalobcem) jasně specifikoval své pochybnosti. A to jak ve vztahu k dokladům, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost Mic import, tak ve vztahu k dokladům, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost Slévárny D+D METAL. Podle správce daně tak nebylo zřejmé, jaké konkrétní IT činnosti/služby měly být žalobci dodávány, co všechno zahrnovaly, jak byly oceněny a zda plnění uvedená na příslušných daňových dokladech byla poskytnuta právě společností Mic import (případně v jakém rozsahu). Ve vztahu k plněním spočívajícím v nákupu (a následném prodeji) slitin EN AC 42100 pak správce daně zpochybnil především žalobcem uváděná tvrzení o přepravě předmětného zboží. V podrobnostech krajský soud odkazuje na výše podané shrnutí zjištění učiněných správcem daně. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce a bylo jeho povinností vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.
49. Žalobce dále odkázal na rozsudky Soudního dvora *Maks Pen EOOD* a *PPUH Stehcamp* a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar*. Zároveň uplatnil námitku, podle níž žalovaný neprokázal, že by zdanitelná plnění byla součástí podvodného řetězce a že o účasti v podvodném řetězci žalobce věděl nebo musel vědět.
50. K těmto námitkám krajský soud uvádí, že prokazování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nastupuje až v momentu, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Jinak řečeno, správce daně

nejprve posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně s tím, že při jejich splnění nesmí být nárok na odpočet zásadně omezen, neboť je nedílnou součástí systému DPH. Výjimku z tohoto principu představuje právě případ, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V nyní posuzované věci však správce daně neuznal nároky na odpočet uplatňované žalobcem z toho důvodu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno stran prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Správce daně tedy neměl povinnost zabývat se otázkou, zda jsou splněny podmínky vymezené judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu k odepření odpočtu z důvodu, že zdanitelné plnění bylo součástí podvodného řetězce.

51. Krajský soud je zároveň názoru, že žalobce dezinterpretuje závěry Soudního dvora vyslovené v rozsudku ve věci *PPUH Stehcamp*. Soudní dvůr zde dospěl toliko 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. Výjimku představuje případ, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřisloušejí, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty.
52. S odkazem na zmíněný rozsudek Soudního dvora sice Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *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. Následně však byla usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35 („věc *Kemwater ProChemie*“), předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu 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?“
53. První senát v citovaném usnesení, kterým postoupil věc *Kemwater ProChemie* rozšířenému senátu, popsal dosavadní převažující rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Konstatoval, že tato praxe 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.
54. Rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* se vymyká uvedenému 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 směrnici. 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.

55. 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 Stehcamp*, 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).
56. 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 odchylovat se od popsané dlouholeté rozhodovací praxe správních soudů.
57. 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 odeprít 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?
58. 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 Stehcamp*). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH“ (bod 28 usnesení).
59. Ani položení předběžných otázek Soudnímu dvoru ve věci *Kemwater ProChemie* tedy krajskému soudu nebrání v tom, aby rozhodl o žalobě v nyní posuzované věci v souladu s výše nastíněnými východisky. Soud tedy neshledal důvod k tomu, aby přerušil řízení a

vyčkal rozhodnutí Soudního dvora o předběžných otázkách položených Nejvyšším správním soudem, jak navrhoval žalobce během soudního jednání. Ve vztahu k plněním, u nichž se žalobce dovolává právního názoru vysloveného v rozsudku *Staviteľství Melichar* (tj. plněním spočívajícím v IT činnostech/službách, která měla být žalobci poskytnuta společností Mic import), správce daně navíc zpochybnil nejen deklarovaného dodavatele, ale také rozsah poskytnutých plnění.

60. Pokud jde o otázku, zda žalobce poté, co na něj správce daně přenesl důkazní břemeno, prokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, krajský soud především odkazuje na závěry obsažené v žalobou napadených rozhodnutích. Žalobce v žalobě ani v replice k vyjádření žalovaného ze dne 6. 8. 2019 neuvedl žádné námitky, kterými by tyto závěry konkrétně rozporoval. V replice pouze v obecné rovině polemizuje s „důkazním standardem“ použitým finančními orgány. Z napadených rozhodnutí lze dle žalobce pouze obtížně seznat, jak byly hodnoceny jím předložené důkazy. Krajský soud opakuje, že není jeho úkolem, aby za žalobce domýšlel jeho argumentaci. Proto pouze (obdobně obecně) konstatuje, že neshledal, že by důkazní standard použitý finančními orgány v této věci byl přehnaně přísný. Správce daně a následně i žalovaný přesvědčivě zdůvodnili, proč žalobcem poskytnutí vysvětlení a předložené důkazy neodstranily pochybnosti vyslovené správcem daně o souladu skutečného stavu a stavu deklarovaného žalobcem. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno a neprokázal nárok na uplatněné odpočty. Za zdaňovací období červen 2014 neprokázal, že plnění uvedená na příslušných daňových dokladech byla poskytnuta právě společností Mic import (případně v jakém rozsahu). Za zdaňovací období leden-květen 2014 a červenec 2014 pak neprokázal, že jím přijatá plnění týkající se slitin byla předmětem daně v tuzemsku.
61. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž v daňovém spise není nikde zachycen údaj o tom, která úřední osoba je oprávněna jednat jménem státu v té které fázi daňové kontroly. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že zákon již v současné době nevyžaduje, aby tato informace byla automaticky uváděna v daňovém spise. Žalobce mohl využít svého práva dle § 12 odst. 4 daňového řádu a informovat se o tom, kdo je úřední osobou v jeho věci.
62. Žalobce uplatnil další žalobní námitky v replice ze dne 6. 10. 2020. Namítl, že jeho dodavatel, společnost Slévárny D+D Metal, musel daň z přidané hodnoty zaplatit. Protože v rámci intrakomunitárních dodávek dochází k uplatňování systému reverse charge, současně s povinností přiznat daň na vstupu vznikl společnosti Slévárny D+D Metal i nárok na odpočet daně na vstupu. Při následném prodeji žalobci byla daň z přidané hodnoty odvedena na výstupu. Tento postup společnosti Slévárny D+D Metal nebyl správcem daně nijak rozporován, daň z přidané hodnoty byla tudíž odvedena a inkasována státu. Následně ale nebyl uznán nárok na odpočet daně žalobci, i když se jednalo o totožné plnění, neboť podle správce daně a odvolacího orgánu nedošlo ke zdanitelnému plnění. V jednom případě tedy správce daně uznal konkrétní zboží jako zdanitelné plnění a v druhém, totožném případě, nikoliv. Žalobce v této souvislosti připomněl princip daňové neutrality, který zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v rámci výběru DPH zacházeno rozdílně. Žalobce spatřuje v nyní posuzované věci příklad právě takového rozdílného zacházení. Z judikatury Soudního dvora dle žalobce vyplývá, že je v rozporu se smyslem směrnice o společném systému DPH postup vnitrostátních orgánů, které požadují k úhradě jednu a

tutéž daň (DPH) dvakrát. Postup finančních orgánů je také v rozporu s principem proporcionality zásahu, kdy správce daně dospěl k prvnímu kontrolnímu zjištění (zpráva o daňové kontrole) až po více než 3 letech od zdanitelného období. Dodavatel si tak ani nemůže tvrzené údajně nesprávné plnění opravit ve smyslu § 42 odst. 8 zákona o DPH. Postup finanční správy proto vede k bezdůvodnému obohacování na straně státu. Žalobce navrhl, aby soud eventuálně položil Soudnímu dvoru otázku týkající se přípustnosti výše popsaného postupu správce daně (v podrobnostech viz výše body 16-22 rozsudku).

63. Během soudního jednání konaného dne 28. 4. 2021 žalobce k uvedené argumentaci doplnil odkaz na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 3. 2021, ve věci C-48/20, *UAB „P.“*. Namítl, že podle Soudního dvora je nepřípustná taková vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH. Žalobce jednal v dobré víře a odvedl DPH českému státu (prostřednictvím svého dodavatele). Pokud správce daně následně dospěl k závěru, že posuzované plnění nebylo předmětem daně v tuzemsku, měl by žalobce mít možnost provést opravu. Český právní řád ale daňovému subjektu neumožňuje po zahájení daňové kontroly podat dodatečné daňové přiznání.
64. Krajský soud ale k těmto námitkám nemohl přihlédnout. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud by se tedy uvedenou argumentací mohl zabývat pouze v případě, že by představovala rozvedení některého z žalobních bodů, které byly uplatněny v dané lhůtě. Tak tomu však není. Žalobce během soudního jednání vyjádřil přesvědčení, že v replice ze dne 6. 10. 2020 neuplatnil žádné nové žalobní body, v této souvislosti odkázal na body [19] až [23] žaloby. Nicméně soud neshledal, že by se jednalo o shodné, nebo třeba jen související žalobní body. Žalobce ve zmíněné části žaloby namítl, že žalovaný nezpochybnil předloženou evidenci pro daňové účely. Dále odkázal na rozsudky Soudního dvora *Maks Pen EOOD* a *PPUH Stehcamp* a namítl, že pokud daňový subjekt disponuje bezvadnou fakturou, je tato sama o sobě důkazním prostředkem prokazujícím přijetí plnění od dodavatele uvedeného na faktuře. Žalobce zde také namítl, že žalovaný je oprávněn vstupovat do závazkových smluvních vztahů pouze za předpokladu, že nebyly činěny v dobré víře a byly součástí podvodného jednání. Jedná se tedy zjevně o odlišné žalobní body, než jsou body, které žalobce uplatnil v replice ze dne 6. 10. 2020.

VI. Závěr a náklady řízení

65. 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.
66. 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 5. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu