



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. P. S.**
zastoupen daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2019, č. j. 29430/19/5300-21442-809464

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 14. 12. 2015 zahájil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4.

čtvrtletí roku 2014. Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění (výroba tlačných kruhů a tzv. matric a opracování strojařských výrobků) od deklarovaného dodavatele, obchodní korporace Felicite s. r. o. (dále jen „Felicite“). Správce daně proto žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH.

2. Dne 4. 4. 2018 správce daně dodatečnými platebními výměry:
 - č. j. 688714/18/3303-50523-712130, doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 ve výši 61 740 Kč a stanovil penále ve výši 12 348 Kč,
 - č. j. 689131/18/3303-50523-712130, doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 250 551 Kč a stanovil penále ve výši 50 110 Kč,
 - č. j. 689430/18/3303-50523-712130, doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 106 522 Kč a stanovil penále ve výši 21 304 Kč.
3. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítl, že správní orgány založily své pochybnosti pouze na skutečnosti, že dodavatel Felicite nepodal daňové přiznání a že skutečnosti tvrzené žalobcem u něj nebylo možno ověřit, neboť dodavatel Felicite není pro svého správce daně kontaktní. Z takových zjištění však nelze dovodit, že dodavatel Felicite deklarovaná plnění nedodal.
5. Dodání potvrdil svědek Ing. M. Š., bývalý jednatel Felicite. Ve výpovědi popsal, o jaké díly se jednalo, jak spolupráce probíhala a uvedl i své dodavatele. Odpověď ohledně dodavatelů byla sice vyhýbavá, avšak v tomto směru tížilo důkazní břemeno výhradně dodavatele, nikoliv žalobce.
6. Pokud jednatel Felicite neplnil své povinnosti vůči státu (nepodával přiznání), lze důvodně předpokládat, že jeho podnikání nebylo v pořádku po všech stránkách. Tuto skutečnost však nelze přičítat k tíži žalobce. Dodavatel Felicite mohl zajistit výrobu těchto dílů i prostřednictvím dalších dodavatelů, kteří si neplnili své povinnosti nebo vyráběli a dodávali díly bez dokladů, což se evidentně snažil svědek odkazem na jiné obchodní korporace krýt. Ve věci spolupráce žalobce s Felicite byla svědecká výpověď přesvědčivá, což je v projednávané věci podstatné.
7. Žalobce má za to, že na uvedenou situaci lze aplikovat rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) *PPUH Stehcemp*, *Bonik EOOD* či *Signum Alfa Sped* nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Stavitelství Melichar*. Žalovaný uvedené rozsudky vyložil zcela účelově.
8. Žalobce unesl své důkazní břemeno. Předložil bezvadné doklady, později i další evidence, jeho tvrzení pak potvrdil i svědek Ing. M. Š. Skutečnosti, které žalovaný označil za důvodné pochybnosti, byly způsobilé zpochybnit pouze plnění přijatá dodavatelem Felicite od jeho dodavatelů, nikoliv plnění přijaté od Felicite. Žalovaný tak své důkazní břemeno neunesl.
9. Žalovaný nevysvětlil, proč všechny žalobcem předložené doklady včetně svědecké výpovědi by měly být zpochybněny skutečnostmi zjištěnými u subdodavatelů, resp. proč těmito skutečnostem přikládá větší váhu než předloženým evidencím a svědecké výpovědi.

Žalovanému se nepodařilo zpochybnit účetnictví žalobce, neboť kromě svých domněnek neuvedl takové pochybnosti, které by byly podloženy logickými myšlenkovými postupy, důkazními prostředky či jinými zjištěními.

10. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně pojal pochybnosti o nároku na odpočet daně v souvislosti s deklarovaným dodavatelem, které se po provedeném dokazování ještě více prohloubily. Svědek Ing. Š. uvedl, že předmětné výrobky nevyráběl. Nevěděl, kdo vlastně byl jejich dodavatelem. Dodavatel Felicite i všichni další dodavatelé označení svědkem byli pro správce daně nekontaktní, proto nebylo možno ověřit pravdivost údajů deklarovaných žalobcem. Nebylo-li možno ověřit původ ani průběh plnění, nutně vznikly pochybnosti o jeho uskutečnění. Tato skutečnost zpochybnila tvrzený nárok na odpočet daně, neboť nebyla prokázána faktická realizace plnění deklarovaným dodavatelem.
12. Žalobce poté, co byl správcem daně vyzván k prokázání daňových tvrzení, nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal dodání plnění deklarovaným dodavatelem – společností Felicite. Správce daně po žalobci nepožadoval, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu (např. týkající se subdodavatelů), ale pouze to, aby prokázal, že plnění přijal od dodavatele Felicite.
13. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil pouze formální důkazní prostředky, které však neprokazují, že přijal předmětná plnění od deklarovaného dodavatele. Nebyla tedy prokázána oprávněnost uplatňovaného nároku na odpočet daně podle zákona o DPH. Postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonem, jakož i příslušnou judikaturou.
14. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

15. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že je i nadále přesvědčen o tom, že výslech svědka Ing. Š. plně prokázal dodání plnění dodavatelem Felicite. Svědek patrně úmyslně neoznačil své pravé dodavatele. Je možné, že ty pravé označil, avšak pouze on může vědět, proč tak učinil. Pokud si tvrzení svědka nemohl správce daně ověřit u jeho dodavatelů, nelze automaticky z této situace dovozovat nepravdivost jeho tvrzení o faktické realizaci plnění.
16. Žalobce předložil správci daně dostatečné množství dokladů prokazujících jeho tvrzení, zejména skladovou evidenci a vydané faktury prokazující následný prodej výrobků. Tyto důkazní prostředky žalovaný žádným způsobem nehodnotil a soustředil se pouze na konstatování, že kromě nich žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, resp. že se jedná pouze o formální důkazy. Jaké další důkazní prostředky by měl žalobce předložit, však žalovaný neuvedl. Takový postup nemůže obstát.
17. I když žalovaný uvádí, že bylo zjevné, že si žalobce vyrobil uvedené výrobky sám, tato skutečnost nikdy nebyla ze strany správce daně konstatována. Ostatně již v rámci řízení před správcem daně žalobce uváděl, že nebylo v jeho silách takové množství výrobků

svépomocí vyrobit, neboť nebylo možno pracovat v jeho dílnách na více směn. Žalobce i nadále trvá na tom, že tato úvaha byla v napadeném rozhodnutí vyslovena poprvé.

V. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
20. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
21. Stěžejní otázkou v projednávané věci je posoudit, zda žalobce v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno a prokázal naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH, konkrétně přijetí plnění od dodavatele Felicite.
22. Obecně lze k dokazování v daňovém řízení uvést, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
23. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro jeho ekonomickou činnost.
24. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno,*

nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007- 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
26. S ohledem na výše vyslovená východiska soud v první řadě hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovaným dodavatelem podle předmětných daňových dokladů.
27. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Ekonomickou činností žalobce je zámečnictví a nástrojářství, tedy výroba strojařských výrobků, které byly předmětem dodávek společnosti ANC COPMONENTS s.r.o. (dále též „ANC“). Korporace ANC patří téměř ze 4/5 žalobci, který je nejen jejím jednatelem, ale angažuje se také přímo ve výrobním procesu. Žalobce tak dodával tlačné kruhy a matrice *de facto* osobě jím ovládané (značná část produkce odvolatele za rok 2014 byla dodána společnosti ANC).
28. Správce daně zahájil dne 14. 12. 2015 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2014. Na základě skutečností zjištěných o dodavateli Felicite, výpovědi jejího bývalého jednatele Ing. M. Š., výsledků místních šetření provedených v provozovně žalobce a korporace ANC, a informací zjištěných o obchodních korporacích DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o., a BEREX s.r.o., vznikly správci daně pochybnosti o tom, kdo plnění (výrobky) skutečně vyrobil a od koho je žalobce skutečně převzal. Proto dne 27. 10. 2016 správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností (č. l. 32 správního spisu).
29. Ve výzvě uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil jiné důkazní prostředky než daňové doklady a dodací listy, případně objednávku. Při svědecké výpovědi Ing. Š. uvedl, že se dodavatel Felicite zabýval pouze obchodní činností a pro žalobce jako dodavatel zajišťoval stroje, zboží a provádění služeb. Technické dokumentace, které od žalobce obdržel, předával svým dodavatelům – korporacím DEEPLAY, DOTPOINT, BEREX nebo některé jiné společnosti zajištěné panem D. Dle

zjištění správce daně z veřejně dostupných zdrojů se pan D. nepodílel na řízení jiných společností než DEEPLAY a DOTPOINT. Správce daně dále uvedl, že žalobce uvedené společnosti nezná a nikdy o nich neslyšel. Správci daně tak vznikly pochybnosti o původu dodávaného zboží.

30. Žalobce na výzvu reagoval dne 5. 11. 2016. Uvedl, že všechny skutečnosti byly vysvětleny a sděleny správci daně v rámci místního šetření. Dále sdělil, že unesl důkazní břemeno předložením dokladů, vysvětlením jednotlivých obchodů a předvedením komponentů. Dodal, že žalobce netíží důkazní břemeno ve věci dodavatelů Felicite.
31. Správci daně i poté přetrvaly pochybnosti o tom, kdo skutečně zboží vyrobil a od koho je žalobce skutečně převzal. Ing. Š. při výpovědi jako za možné dodavatele označil společnosti DEEPLAY, DOTPOINT A BEREX, nebo jinou společnost zajištěnou panem B. N. D. (bulharská státní příslušnost). Při podání vysvětlení na Policii České republiky žalobce uvedl, že tyto společnosti nezná a nikdy o nich neslyšel. Tvrdil rovněž, že nezná pana D. Správce daně proto znovu vyzval žalobce k prokázání, že nárok na odpočet daně z předmětného plnění byl uplatněn v souladu se zákonem (viz druhá výzva k prokázání skutečností ze dne 3. 2. 2017, č. 1. 35 správního spisu). Požadoval doložit evidenci zakázek, faktury a dodací listy, ozřejmit, jakým způsobem byly předmětné výrobky doručeny, kdo výrobky předával a kdo je za žalobce přebíral, kdo předával technickou dokumentaci k výrobě předmětných výrobků a která konkrétní společnost výrobky vyrobila.
32. Žalobce na výzvu reagoval dne 21. 2. 2017. Uvedl, že technickou dokumentaci předával jednatelem dodavatele Felicite, Ing. Š, který zabezpečil odvoz dílů na úpravu a dovoz upravených dílů zpět. Díly byly dodány bílou dodávkou. Osobu řidiče žalobce nezná. Doklady, dodací listy a faktury předával žalobci rovněž pan Ing. Š. U koho pan Ing. Š. zajistil výrobu, žalobce nezjišťoval, neboť to není v obchodní praxi běžné. Zajímala ho pouze faktická realizace dodávek prací, materiálu a strojů.
33. Správci daně vznikly další pochybnosti pramenící z toho, že si žalobce nezjišťoval, jakým způsobem dodavatel Felicite výrobu předmětných výrobků zajistí, aby měl jistotu, že výrobky budou vyrobeny v požadované kvalitě. Pochybnosti prohloubila také skutečnost, že žalobce disponuje vlastní provozovnou zaměřenou na strojařskou výrobu, má vlastní zaměstnance a podmínky pro výrobu předmětných výrobků. Správce daně dále zjistil, že jednatel společností DEEPLAY a DOTPOINT pan D. dle informací od Interpolu dle bulharských databází neexistuje. Správce daně proto zaslal žalobci v pořadí třetí výzvu ze dne 11. 5. 2017 (č. 1. 38 správního spisu).
34. Žalobce na výzvu reagoval dne 15. 6. 2017 tak, že doložil tabulku, z níž je patrné, kterou fakturou byly výrobky nakoupeny a prodány. Podle žalobce z tabulky vyplývá, že zboží reálně existovalo. Předložil rovněž skladovou evidenci. Uvedl, že dodavatel Felicite ručil za kvalitu výrobků tím, že mu při převjímce nebylo za nekvalitní kusy zapláceno. Pláceno bylo až po kontrole. Kontrola byla řešena s panem Ing. Š. V předmětné době měl tři plně vytížené zaměstnance a vzhledem k tomu, že dílna žalobce je umístěna v obydlené části, nelze v ní vyrábět kvůli nadměrnému hluku jindy než v dopoledních hodinách. Proto kapacita dílny nestačila a žalobce byl nucen oslovit subdodavatele (č. 1. 41 správního spisu).
35. Správci daně nadále přetrvaly pochybnosti o tom, že žalobce skutečně přijal předmětné plnění od deklarovaného dodavatele Felicite. Tuto skutečnost podle něj neprokazují jinak

formálně bezvadné doklady. Správce daně vycházel ze svědecké výpovědi Ing. Š., ze které vyplynulo, že společnost Felicite pro žalobce zajišťovala stroje, zboží a služby prostřednictvím jiných subdodavatelů, protože kromě kanceláře neměla jiné prostory k podnikání. Rovněž neměla jiné zaměstnance. Odebírání materiálu, konkrétní práce a dodání materiálu zpět měla společnost Felicite objednávat u svých dodavatelů, kteří jejich jménem měli materiál odvézt a dovézt zpět do provozovny žalobce. Dodavatelé Felicite měly být společností DEEPLAY, DOTPOINT, BEREX nebo nějaká jiná společnost ovládaná panem D. Těmto společnostem měla být také předávána technická dokumentace.

36. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že společnost BEREX neposkytovala dodavateli Felicite práce strojírenského charakteru. U společností DEEPLAY a DOTPOINT správce daně v obchodním rejstříku ověřil, že jejich jediným jednatelem je pan D., který však dle zjištění Interpolu neexistuje. Není proto zřejmé, s kým konkrétně pan Ing. Š. obchodní transakce dojednával. Žalobce k tomu uvedl, že uvedené společnosti jakož i pana D. nezná. Správce daně dále upozornil na rozpor mezi svědeckou výpovědí Ing. Š. a vysvětlením žalobce na Policii ČR, neboť Ing. Š. jako možné dodavatele označil společnosti, které žalobce vůbec nezná, přičemž dopravu výrobků do Količina měl zajišťovat právě subdodavatel, který „*to měl v ceně*“. Dále žalobce musel řešit technické detaily výroby s konkrétním výrobcem, ne jen se zprostředkovatelem, aby zaručil, že výrobky pro jeho odběratele ANC budou kvalitní. Uvedené podle správce daně svědčí o tom, že výrobky dodavatel Felicite fakticky neposkytl (str. 11 zprávy o daňové kontrole).
37. Správce daně tak uzavřel, že žalobce neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění přijal od dodavatele Felicite. S tímto závěrem se soud ztotožnil. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Splnil tak formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše citované judikatury (zejm. body 23-25 výše), ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
38. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností dostatečně konkrétně specifikoval své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění předmětných plnění, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Poté bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby dalšími důkazy prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Ve shodě se žalovaným je soud přesvědčen, že žalobci se pochybnosti správce daně v daňovém řízení vyvrátit nepodařilo. Své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce neunesl, jelikož neprokázal, že deklarované plnění bylo pořízeno od dodavatele uvedeného na daňových dokladech.
39. Bylo zjištěno, že žalobce předmětné plnění dodával společnost ANC, ve které je sám jednatelem a většinovým společníkem. Na otázku správce daně, proč si společnost ANC nepořídila výrobky přímo od společnosti Felicite, ale k nákupu využila jako prostředníka žalobce, bylo uvedeno, že žalobce dodává společnosti ANC všechny výrobky, neboť kvalita jiných dodavatelů neodpovídá požadavkům na kvalitu. Správce daně zjistil, že dodavatel Felicite nedisponuje výrobními prostředky k výrobě předmětného plnění. Jednatel této společnosti nebyl schopen konkrétně specifikovat jeho subdodavatele, tj. společnost, která předmětné plnění včetně dopravy dodala. Ačkoliv uvedl, že technickou

dokumentaci obdržel od žalobce, nebyl schopen uvést, komu konkrétně ji předával pro potřeby výroby. Nevěděl rovněž, s kým jednal ve věci nacenění nabídky. Označil pouze pana D., o kterém však bylo zjištěno, že neexistuje. Tvrzení jednatele Felicite o subdodavatelích tak správce daně nemohl ověřit. Rovněž podle soudu však působí velmi nevěrohodně. Nebylo tak prokázáno, že by se dodání plnění uskutečnilo způsobem, jaký prezentoval žalobce na předložených dokladech.

40. Od koho žalobce skutečně zboží obdržel, neprokázal ani on sám. V odpovědi na druhou výzvu uvedl, že zboží přebíral z bílé dodávky, řidiče však neznal. Odebírání materiálu od žalobce, ze kterých byly následně výrobky vyrobeny, zajišťoval subdodavatel, který to měl v ceně. Kdo konkrétně zboží vyrobil však dodavatel Felicite, resp. její jednatel Ing. Š. nebyl schopen správci daně sdělit.
41. Významný byl rovněž fakt, že žalobce disponuje vlastní provozovnou, která je zaměřena na strojírenskou výrobu, má vlastní zaměstnance a podmínky pro výrobu předmětných výrobků. V případě matic v hodnotě 49 000 Kč za kus dále nelze hovořit o jednoduchých výrobcích, které jsou vyráběny ve velkých sériích. Je proto nevěrohodné vyjádření žalobce, že neměl důvod zkoumat subdodavatele společnosti Felicite, resp. původ výrobků. Ačkoliv žalobce uvedl, že kvalita pro něj byla zásadní, neověřoval si, kdo pro něj skutečně výrobky vyrábí. Tyto skutečnosti se i soudu jeví jako nestandardní.
42. Lze tak uzavřít, že tvrzení žalobce byla v průběhu daňového řízení zpochybněna zejména následujícími zjištěními:
 - společnost Felicite byla *de facto* nadbytečným článkem obchodního řetězce, neboť sama strojírenské zboží nevyráběla;
 - jednatel Felicite nebyl schopen označit konkrétního původce (subdodavatele) zboží;
 - pan B. D., se kterým měl Ing. Š. jednat (předat mu technickou dokumentaci), dle Interpolu neexistuje;
 - žalobce nebyl schopen sdělit, komu předával polotovary a od koho přebíral hotové výrobky, pana D. ani tvrzené subdodavatele neznal;
 - obchodní jednání žalobce se nejevilo jako racionální, neboť poptal výrobu u nevýrobní společnosti a nezjišťoval, kdo výrobky fakticky realizuje;
 - společnosti deklarované jako původce zboží podle obchodního rejstříku neměly výrobní prostředky potřebné k zajištění strojírenských výrobků;
 - výrobními prostředky i pracovníky disponoval sám žalobce.
43. Po zhodnocení veškerých důkazů provedených v daňovém řízení se soud ztotožňuje se správními orgány (viz body 46 až 49 napadeného rozhodnutí), že žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách a neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Felicite (obdobně k neunesení důkazního břemena žalobce viz rozsudek č. j. 30 Af 20/2019-56, týkající se daně z příjmů fyzických osob, bod 13).
44. Soud nepřisvědčil tvrzením žalobce, že by jím předložené důkazy byly dostatečné k prokázání uskutečnění předmětných plnění. Žalobce doložil prakticky pouze přijaté a vydané, doklady o jejich zaplacení a neúplnou skladovou evidenci. Tvrdil, že za přebírané zboží platil až poté, co zkontroloval jeho provedení (u větších kusů jednotlivě, u menších namátkově), čímž si zajišťoval kvalitu vůči společnosti Felicite a sám tak mohl ručit za

kvalitu vůči svému odběrateli, společnosti ANC. Přitom nelze přehlédnout, že žalobce nedoložil žádnou smlouvu se svým údajným dodavatelem, která by jednak osvědčovala existenci obchodního vztahu mezi nimi, a jednak by zakotvovala pravidla, jimiž se dodání výrobků a platba za ně bude řídit. Stejně tak žalobce nepředložil žádný písemný doklad o řešení reklamace, ačkoliv tvrdil, že reklamace zmetků řešil s Ing. Š. Nenavrhoval žádný důkaz k prokázání toho, jak předávání polotovarů a přebírání hotových výrobků probíhalo, ani nedodal úplnou a věrohodnou skladovou evidenci či inventurní seznamy, z nichž by vyplývalo, že výrobky přijímal na sklad, předával je k opracování společnosti Felicite či některému jejímu poddodavateli a přijímal je hotové zpět (viz v podrobnostech body 15 a 16 rozsudku č. j. 30 Af 20/2019-56).

45. Žalobce namítl, že nemohl dříve reagovat na tvrzení žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí, že přijaté plnění mohl žalobce realizovat vlastními silami ve své provozovně. Tuto námitku soud shledává nepřipadnou, neboť tato pochybnost správce daně (že žalobce mohl předmětné plnění zajistit z vlastních zdrojů) byla žalobci známá nejpozději ze zprávy o daňové kontrole (str. 16 a 34). Správce daně však pochybnosti o tom, proč žalobce zhotovení výrobků neprovedl sám, vyjádřil i ve výzvě ze dne 11. 5. 2017, na kterou žalobce reagoval tak, že podle žalobce na výrobu nestačila kapacita dílny a nelze v ní vyrábět jindy než v dopoledních hodinách z důvodu hluku.
46. Žalobce dále tvrdil, že mu nelze odepřít nárok na odpočet, pokud mu nebyla prokázána účast na daňovém podvodu.
47. Nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je podle soudu primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, správce daně nárok na odpočet odepře. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedené plyne rovněž z judikatury SDEU, např. z rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis* 06, C-516/14, bod 46, podle něhož „*je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).*“ Obdobný závěr SDEU vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, aj. S ohledem na výše uvedené se soud ztotožňuje se žalovaným, že žalobce u sporných transakcí neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele.
48. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (ve věci *Staviteľství Melichar*), na který žalobce odkazuje, vyslovil odlišný názor, tento právní názor je ojedinělý a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (žalobcem uváděné rozsudky ve věci *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, a ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719), nicméně rozšířený senát následně dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, neboť se domníval, že výklad obsažený v rozsudku ve věci *Staviteľství Melichar* je v rozporu se shora citovanou ustálenou judikaturou SDEU.

49. Soud je přesvědčen, že judikatura SDEU k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je jednoznačná. Vyplyvá z ní, že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Z popsanych důvodů soud neshledal důvod pro přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem k SDEU ve věci č. j. 1 Afs 334/2017-54.
50. K otázce odeprání nároku odpočtu DPH se nedávno vyjádřil i Soudní dvůr Evropské unie v usnesení ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673. V něm konstatoval, že daňovému subjektu nelze odeprít odpočet DPH, i kdyby správce daně prokázal, že vystavitel faktur nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů uvedené zboží vyrobit ani dodat, a že toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, že nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, že dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a že u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. V nyní projednávaném případě se situace od případu *Vikingo* odlišuje tím, že žalobce tvrdil, že odebíral plnění od společnosti Felicite. Ta však neměla výrobní kapacity ani zaměstnance, aby předmětná plnění vlastními silami vyrobila. Současně nebylo vyjasněno, od jakého subdodavatele Felicite zboží pořídila; výpověď jejího jednatele zůstala v tomto směru neurčitá. Navíc sám žalobce disponoval výrobním zařízením pro výrobu výrobků, které měl pořídit od dodavatele Felicite, což prohlubovalo pochybnosti o skutečném původu přijatých plnění. V průběhu daňového řízení tak vyvstalo více nestandardních okolností, které vedly správní orgány k závěru, že nebylo prokázáno přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Nebyl tak předložen žádný důkaz potvrzující, že předmětná plnění dodal žalobci plátc DPH. Neprokázání skutečného dodavatele zboží neumožnilo stanovit dodavatelský řetězec a tím ověřit, zda nebyla porušena neutralita DPH. Přestože na uvedené nesrovnalosti byl žalobce v daňovém řízení upozorněn, nenabídl správci daně ani žalovanému jiné vysvětlení, které by postavilo na jisto, kdo byl skutečným dodavatelem zboží a zda byl plátcem DPH. Proto nebylo možné nárok na DPH uznat.
51. Námitka účelového vyložení judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

52. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. 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 proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak

jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 30. června 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu