



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X  
bytem X  
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem  
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9. 2019, č. j. X, se pro nezákonnost zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Davida Hejzlara.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2017, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X a č. j. X. Těmito prvostupňovými rozhodnutími správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014 (v souhrnu 340 753 Kč) a uložil k úhradě penále z doměřených částek.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 29. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za výše uvedená zdaňovací období. V těchto obdobích žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pořízení zboží od dodavatelů X a X. Tito dodavatelé nereagovali na výzvy správce daně k poskytnutí důkazních prostředků za účelem ověření žalobcem tvrzených skutečností. Výzvou ze dne 21. 12. 2016 správce daně vyzval žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností a oprávněnosti uplatněného odpočtu, žalobce však skutečnost, že přijal předmětná zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů, neprokázal.
3. Pochybnosti správce daně vzešly z toho, že dodavatel X podal daňové tvrzení naposled na 4. čtvrtletí roku 2013 a nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění, je nekontaktní a nehradí si své povinnosti. Dodavatel X za předmětná zdaňovací období nepodal žádná daňová tvrzení k DPH, je nekontaktní, písemnosti jsou doručovány uplynutím lhůty a nehradí své povinnosti. Při ověřování, zda měli dodavatelé zaměstnance, bylo zjištěno, že dodavatel X nebyl registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a vyúčtování k těmto daním nepodává. Podpis uvedený na daňových dokladech tohoto dodavatele neodpovídá podpisu na čestném prohlášení jednatele zveřejněném v obchodním rejstříku. Společnost X za předmětná období nepodávala vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, nepodala ani přiznání k dani z příjmů právnických osob. Společnost X, jakožto majitel obchodního centra, kde mělo k pořízení zboží od předmětných dodavatelů dojít, společnosti X a X nezná, není a nikdy s nimi nebyl v nájemním vztahu, na jehož základě by tyto dodavatelé mohli užívat prostory v areálu X.
4. Žalobce uváděl, že u obou dodavatelů probíhal nákup zboží v centru velkoobchodu v X, ul. X, kde si žalobce na prodejnách dodavatelů zboží osobně vybral, převzal, na místě mu byl vystaven daňový doklad, který hotově uhradil a zboží osobně odvezl, k čemuž předložil knihu jízd. Při předání zboží byly údajně přítomny pověřené osoby dodavatelů, jejichž jména nemohl zjistit. Dle žalovaného svědci X a X uvedli, že se účastnili nákupů zboží žalobcem v objektu X, totožnost dodavatelů však nepotvrdili. Z předložených ratingů dodavatelů žalobce vyplynulo, že ČOI u nich opakovaně prováděla kontroly, avšak na jiných adresách nežli v areálu X. Předložený videozáznam ze dne 17. 5. 2017 pouze prokazuje, že zboží, které nese označení dodavatelů žalobce jako dovozců, nikoli prodejců, je nabízeno na prodejních plochách tržnice X v roce 2017. Na základě uvedeného žalovaný uvedl, že správce daně prokázal existenci pochybností, které žalobci vyjevil. Tím přenesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, tedy deklarovanými dodavateli jako plátcí daně, zpět na žalobce. Ten však své důkazní břemeno neunesl.
5. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný doplnil, že jestliže správce daně shodná plnění uznal jako náklad dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze

automaticky uzavřít, že je dán žalobcův nárok na odpočet DPH. Obě daně jsou vystavěny na rozdílných principech, přístup může být odlišný např. v případě, kdy je výdaj prokazatelně uskutečněn, ale doklad nebyl vystaven plátcem DPH. Žalobcem zmiňovaná judikatura je nepřijatelná. V daném případě nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, bylo by předčasné zabývat se zjišťováním účasti žalobce na daňovém podvodu. K odkazu na to, že GFŘ se nákupem mobilních telefonů stalo účastníkem karuselového podvodu, žalovaný vysvětlil okolnosti případu a uvedl, že GFŘ neuplatnilo nárok na odpočet DPH, a k podvodu tak nemohlo dojít. Žalovaný nepopírá, že žalobce uskutečnil pořízení zboží v areálu X, nebylo však prokázáno, kdo byli skuteční dodavatelé.

## II. Žaloba

6. Žalobce v podané žalobě uvedl, že při pořízení zboží v obchodním centru SAPA přijal daňové doklady vystavené ze strany dodavatelů X a X přičemž neměl důvod pochybovat, že uvedené společnosti jsou skutečně dodavateli předmětného zboží. Závěr žalovaného o neprokázání přijetí plnění od konkrétních dodavatelů je nesprávný. Provedené důkazní prostředky v převažující míře svědčí o tom, že předmětný prodej zboží byl realizován právě uvedenými společnostmi, resp. ze strany správce daně nebyly předloženy důkazy, které by měly svědčit o opaku. Daňové doklady prokazující uskutečnění zdanitelných plnění ze strany dodavatelů X. a X měl správce daně k dispozici také v průběhu místního šetření, které se týkalo daně z příjmů fyzických osob za období let 2013 a 2014 a na jehož základě správce daně příslušné daňové doklady od společností X a X uznal jako oprávněné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Není důvod, aby ve vztahu k DPH bylo na stejné daňové doklady nahlíženo jiným způsobem. S touto odvolací námitkou se žalovaný dostatečně nevypořádal. Nejedná se o případ, ve kterém by předložený doklad nebyl vystaven plátcem DPH, přičemž jinou skutečnost, která by měla vést k uplatnění rozdílného přístupu u DPH a daně z příjmů žalovaný neuvedl.
7. Prokazatelně provedené nákupy se dle žalobce musely vztahovat k předmětným daňovým dokladům, neboť jiné doklady týkající se pořízení zboží v obchodním centru SAPA žalobce ve své daňové evidenci nemá. Z ničeho neplyne, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný. Žalovaný dává žalobci k tíži skutečnosti týkající se dodavatelů, o kterých se správce daně dozvěděl až následně a které žalobci nemohly být v době realizace předmětných nákupů známy. Podstatné je, že dodavatel poptávané zboží dodal a obchod se uskutečnil v odpovídajícím rozsahu a kvalitě, což se pozitivně promítlo v hospodářském výsledku žalobce. K tomu žalobce odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2095/07, z něž dovodil, že z nekontaktnosti dodavatele v době šetření prováděného u daňového subjektu nelze vyvozovat jakékoli důsledky k tíži daňového subjektu, což dle žalobce platí i pro další skutečnosti, z nichž finanční orgány dovozují své pochybnosti.
8. Je nereálné, aby jakýkoliv ekonomický subjekt vyžadoval u prodavačky v obchodě předložení potvrzení, které by prokazovalo její pracovněprávní vztah k zaměstnavateli, resp. k subjektu uvedenému na vystaveném dokladu. Závěry žalovaného se vymykají realitě fungování běžných obchodních vztahů. Totéž platí pro srovnávání podpisů na fakturách s podpisovým vzorem jednatele společnosti na listinách zveřejněných v obchodním rejstříku. Je absurdní, aby takovéto srovnávání vedlo ke zpochybňování prokazatelnosti a uznatelnosti daňového dokladu. Podpisy ani razítko navíc nejsou povinnými údaji na daňovém dokladu. Žalobce neměl možnost získat informace o tom, zda jeho dodavatelé podávají vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti, nebyl mu znám

počet jejich zaměstnanců. Uplatnění odpočtu DPH je sice spojeno se splněním zákonem stanovených podmínek, nicméně nelze akceptovat, aby tyto podmínky byly zatíženy požadavky daňové správy, které jsou v rozporu s běžnou praxí v rámci standardních obchodních vztahů. Žádná z okolností, na které žalovaný poukazuje v rámci svých pochybností, není takového rázu, aby jejím prostřednictvím došlo k vyloučení řádně uplatněného odpočtu daně z prokázaného zdanitelného plnění.

9. Obchodní vztahy mezi dodavatelem žalobce a pronajímatelem obchodního centra se nachází mimo sféru právní odpovědnosti žalobce. Z předloženého videozáznamu nicméně plyne, že i více než tři a půl roku od uskutečnění prvních nákupů bylo v areálu X k prodeji zboží, které nese označení dvou uvedených společností minimálně jako dovozce tohoto zboží do ČR. Některé druhy zboží zachycené na videozáznamu byly také nakupovány a dále prodávány žalobcem. Dotčení dodavatelé jsou v obchodním centru SAPA spojeni s velkým množstvím nabízeného zboží, a jejich uvedení na příslušných daňových dokladech tedy nemohlo na straně žalobce vyvolávat jakékoli pochybnosti. Žalobce byl v dobré víře, že je ze strany státu v dostatečné míře zajištěna kontrola obchodních subjektů, které realizují svoje prodeje v takto mediálně známém obchodním centru, které je místem častých kontrol státních orgánů. Pokud dodavatelé nevykazují svá uskutečněná plnění v daňových přiznáních a nehradí své daňové povinnosti, jsou tyto skutečnosti rovněž mimo sféru odpovědnosti žalobce. Z veřejně dostupných rejstříků nevyplývalo, že by mělo jít o podezřelé subjekty. Žalobce již v odvolání apeloval na princip ochrany jeho dobré víry, žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal.
10. Ani doložené kontroly České obchodní inspekce nevedly k pochybnostem o dodavatelích. Žalovaný se nevypořádal s podstatou námitky, že kontroly dodavatelů nezaznamenaly žádné podezřelé aktivity, které by měly tyto společnosti diskvalifikovat z obchodních vztahů. Tyto pochybnosti neměla ani daňová správa, když dodavatelé figurovali v příslušném registru jako spolehliví plátcí DPH. Nelze předpokládat, že by si vyslechnutí svědci vůbec mohli zapamatovat poměrně složité názvy obou společností. Hodnocení žalovaného není v tomto ohledu korektní, pokud by svědci názvy dodavatelů uvedli, žalovaný by stejně takovou výpověď nepovažoval za důvěryhodnou. Žalobce dále v rámci odvolacího řízení předložil rating obou dodavatelů zpracovaný pomocí webového portálu X. U obou prověřovaných společností vyšel ke dni 17. 5. 2017 rating v úrovni „Dobry – spolehlivy subjekt“. Společnosti v době realizace obchodů nebyly nově založené, ale na trhu již působily několik let. Nedochozelo u nich k žádným velkým změnám na postech statutárních orgánů, nebyly u nich žádné problémy v propojených osobách, neměly záznamy v insolvenčním rejstříku, v době obchodů byly plátcí DPH a nikdy nebyly na seznamech nespolehlivých plátců, jejich registrace k DPH byla ukončena až v srpnu 2015, resp. prosinci 2015. Žalobce při nákupu zboží od těchto společností jednal v dobré víře a o problematických skutečnostech nevěděl a nemohl vědět.
11. Dle žalobce byl žalovaný povinen ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznámit žalobce s důkazními prostředky, které by vyvracely skutečnosti tvrzené žalobcem. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111. Žalovaný tuto důkazní povinnost nesplnil, neboť nestačí, aby vycházel pouze ze svých pochybností. Pakliže měl žalovaný za to, že skutečnosti doložené daňovým subjektem neodpovídají skutečnému stavu věci, bylo na něm, aby tuto svoji pochybnost podepřel konkrétními a jednoznačnými důkazními prostředky, které by prokazovaly

opak. Žalovaný ani správce daně žádné takové relevantní skutečnosti a důkazní prostředky neuvedly. Jestliže žalovaný uvedl, že předmětem sporu není posouzení, zda se žalobce vědomě účastnil podvodného jednání, nemůže žalovaný zpochybňovat nárok žalobce na odpočet daně, bylo-li v řízení prokázáno, že se předmětná zdanitelná plnění skutečně uskutečnila.

12. Pokud orgány finanční správy uvedly, že nárok na odpočet je nutno vyloučit, protože nebylo prokázáno, že předmětné plnění poskytly přímo a právě výše uvedení dodavatelé, je takový závěr v rozporu se závěrem Soudního dvora EU v rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcomp. Z něj vyplývá, že podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně nezbytně nemusí být prokázání konkrétní osoby plátce uvedené na daňovém dokladu. Výjimkou je situace, kdy by odběratel věděl nebo musel vědět, že dané plnění bylo součástí podvodu na DPH. K obdobnému závěru pak dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. 4 Afs 58/2017-78, v kauze „Stavitelství Melichar“. Finanční orgány se měly daným případem zabývat také ve světle těchto závěrů Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

### III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, žalovaný uvedl, že povinnost odůvodnit rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou otázku, a je přesvědčen, že odvolací námitky byly dostatečně vypořádány. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, byl pouze povinen prokázat pochybnosti vyvracející skutečnosti tvrzené žalobcem, což učinil. Správce daně se hodnocení důkazních prostředků věnoval ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž žalovaný trvá na svých závěrech plynoucích z předložených důkazů. Nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků neznamená, že závěry žalovaného jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, ani nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Námitky týkající se principu ochrany dobré víry je nutno odmítnout, neboť žalovaný neposuzoval naplnění podmínek pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, nýbrž nenaplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
14. Závěry ohledně daně z příjmů bez dalšího nedopadají na DPH. Jedná se o různé daňové povinnosti, principy uplatňování daně z příjmů a DPH jsou odlišné, dokazování u jednotlivých daní tak do jisté míry sleduje i odlišné cíle, k čemuž žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51. Závěr o nesplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH byl řádně odůvodněn nenaplněním podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH, jelikož žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal od jím deklarovaných společností. Nekontaktnost dodavatelů žalobce, neplnění jejich daňových povinností či neuzavření nájemní smlouvy mezi dodavatelem a majitelem obchodního centra jsou skutečnostmi odůvodňujícími pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění transakcí tak, jak jsou žalobcem deklarovány.
15. Pochybnosti správce daně byly založeny na základě řádně provedeného dokazování, jak plyne např. ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Skutečnosti, na nichž byly založeny pochybnosti správce daně, nebyly žalobci kladeny k tíži při hodnocení toho, zda

jsou žalobcem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Důvodem neuznání nároku na odpočet nebyly skutečnosti zjištěné o dodavatelích, nýbrž to, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění právě od jím deklarovaných společností. K nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, žalovaný uvedl, že v nynějším případě je situace odlišná, neboť žalobce měl dostatečný prostor k navržení a doložení důkazních prostředků, avšak jím předložené důkazní prostředky nebyly s to pochybnosti správce daně vyvrátit. Žalobce tak neunesl přenesené důkazní břemeno, přičemž žalovaný nebyl povinen jej opakovaně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznamovat s pochybnostmi vyvracejícími skutečnosti tvrzené žalobcem, neboť tak již bylo učiněno správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností, jakož i v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

16. Správce daně postupoval v souladu s obecným závěrem o přenosu důkazního břemene uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, na který žalobce odkazuje. Jinak jsou však závěry tohoto rozsudku na daný případ neaplikovatelné, neboť se týkají daně z příjmů. K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci Stavitelství Melichar žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku odchýlil od ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora EU a od další judikatury Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Soudního dvora ve věci X neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal, ale lze z něj dovodit pouze to, že nárok na odpočet daně nelze bez dalšího odmítnout pouze s ohledem na vnitrostátní právní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující. Nejvyšší správní soud opakovaně rozhodoval v tom smyslu, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet daně prokázat nejenom to, že zdanitelné plnění fakticky přijal, ale též to, že toto plnění přijal od dodavatele uvedeného na předloženém daňovém dokladu. K tomu žalovaný odkázal na závěry usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35. Dle žalovaného je nutno trvat na tom, že jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je taktéž prokázání poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, neboť pouze v takovém případě lze učinit závěr, že plnění bylo poskytnuto osobou povinnou k dani, která měla povinnost přiznat daň na výstupu z takto uskutečněných plnění.

#### IV. Replika žalobce

17. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že zajistil nadstandardní dokumentaci svědčící o jeho dobré víře, že zboží nakupoval od uvedených dodavatelů. V rámci dokazování žalobce předložil dostatečné množství důkazů, které prokazují, že předmětné zboží bylo nakupováno od uvedených dodavatelů, resp. že žalobce neměl důvod k jakýmkoli pochybnostem o tom, že by skutečnými dodavateli měly být jiné subjekty. Žalovaný vychází z předpokladu, že jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je taktéž prokázání poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Tento předpoklad, který danou formální podmínku staví do kategorie nepřekročitelné hmotněprávní podmínky, se ve světle aktuální judikatury jeví jako zavádějící.
18. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, k poněkud odlišným závěrům. Učinil tak na základě rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, ve kterém Soudní dvůr EU připustil, že pro uplatnění odpočtu daně nemusí být nutně prokázáno, že zdanitelné plnění bylo skutečně přijato od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, a to

v případě, že ze skutkových okolností vyplývá, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Nejvyšší správní soud na základě toho uvedl, že „SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. (...) Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH.“

19. O tom, že v daném případě bylo předmětné zboží pořizováno od osoby povinné k dani, přitom nelze mít žádné pochybnosti s ohledem na skutkové okolnosti případu. Jednalo se o nákupy v obchodním centru, kde bylo toto zboží od deklarovaných dodavatelů předmětem prodeje dlouhodobě, a to v obrovském množství, tedy v rozsahu, kdy nelze pochybovat o statusu dodavatele coby osoby povinné k dani. Pouze od žalobce se v daném období jednalo o nákupy v souhrnné ceně cca 2 mil. Kč, přičemž zákazníkům v rámci daného obchodního centra bylo nepočítaně. Žalobce namítá, že žalovaný se z tohoto pohledu daným případem nijak nezabýval, což ve světle aktuální judikatury svědčí o nesprávnosti jeho postupu.

#### V. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

20. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 29. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014. Výzvou ze dne 21. 12. 2016 byl žalobce vyzván, aby prokázal přijetí zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na správcem daně označených dokladech, na nichž je jako dodavatel označena společnost X nebo X., a aby objasnil okolnosti těchto obchodních případů. Žalobce v reakci na výzvu popsal osobní výběr a nákup zboží v centru velkoobchodu v X, ul. X. Zboží bylo placeno v hotovosti a žalobce jej osobně odvážel, což dokládá výpisy s účtů, na nichž byly patrné výběry z bankomatů, a knihou jízd. Zástupce dodavatelů, s nimiž jednal, žalobce nezná. Dne 5. 5. 2017 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Popsal, že dodavatelé žalobce nereagovali na jim zaslané výzvy k poskytnutí důkazních prostředků, sídlí na stejné adrese jako desítky dalších subjektů, majitel obchodního centra, kde došlo k předmětným obchodům není s dodavateli v žádném smluvním vztahu opravňujícím je užívat obchodních prostor, nebylo prokázáno, že dodavatelé mají osoby pověřené k vystavování faktur, dodavatelé nevykazují uskutečněná zdanitelná plnění a neplní své daňové povinnosti, jsou nekontaktní.
21. Žalobce reagoval předložením ratingu svých dodavatelů, videozáznamu z obchodního centra X a článků ohledně nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím, navrhl výslech svědků X a X. Měl za to, že jím předložené důkazní prostředky prokazují uskutečnění zdanitelných plnění dle daňových dokladů. Správce daně svědky vyslechl, konstatoval však, že jejich výpovědi ani další žalobcem předložené důkazní prostředky nepřispěly ke zjištění, od jakého dodavatele žalobce pořídil předmětná plnění. V reakci na další žalobcovu vyjádření správce daně zejména upozornil na rozdíl mezi DPH a daní z příjmů, zdůraznil důkazní břemeno žalobce a přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 9. 2017, která tvoří odůvodnění čtrnácti dodatečných platebních výměrů, které k odvolání žalobce přezkoumal žalovaný napadeným rozhodnutím.

#### VI. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že je dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
23. Nárok na odpočet DPH vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcem DPH.
24. 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. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
25. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, shrnul, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 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. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází 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. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)* [rozhodnutí NSS dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)].

26. Správce daně a žalovaný vycházeli při posouzení věci z názoru zachyceného v tehdy převažující správní judikatuře, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od konkrétního poskytovatele, který je plátcem DPH (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35). Ohledně identity skutečných dodavatelů žalobce však vznikly finančním orgánům pochybnosti.
27. Pokud jde o prokázání pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podstata žaloby není vystavěna na rozporování skutečností, z nichž finanční orgány dovodily pochybnosti o tom, že k uskutečnění předmětných plnění došlo právě tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Žalobce argumentuje spíše tím směrem, že on sám žádné pochybnosti o osobách dodavatelů neměl a mít nemohl, neboť se mu realizované obchody jevily zcela standardně. Proto byl, jak opakovaně uvádí, v dobré víře, a správcem daně zjištěné skutečnosti o dodavatelských subjektech mu nelze přičítat k tíži, neboť jde o skutečnosti mimo sféru jeho dosahu a odpovědnosti.
28. Soud k tomu uvádí, že námitky stran dobré víry žalobce v době realizace obchodních transakcí, nejsou případné. Již žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětloval, že eventuální existence dobré víry daňového subjektu je relevantní v případě zjištění daňového podvodu, nikoli v případě nesplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, čehož se týká posuzovaný případ. Na námitku dobré víry žalobce tedy reagoval žalovaný adekvátně. Pro nynější věc bylo podstatné, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a zda tedy na žalobce přešlo důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je na daňových dokladech uvedeno, byť v tomto směru došlo k posunu judikatury, jenž bude popsán níže. Pokud k přechodu důkazního břemene došlo, bylo třeba vyhodnotit, jestli jej žalobce unesl. Pro vyhodnocení unesení důkazního břemene správcem daně a žalobcem není podstatné přesvědčení žalobce o standardnosti jím realizovaných obchodních případů.
29. Soud konstatuje, že žalovaným v napadeném rozhodnutí rekapitulované skutečnosti, na jejichž základě orgány finanční správy dospěly k závěru o existenci důvodných pochybností ohledně identity žalobcových dodavatelů, postačují k založení takových pochybností. Zároveň jsou tyto skutečnosti doloženy podklady ve správním spise, žalobci byly pochybnosti správcem daně v daňovém řízení vyjeveny, a správce daně tak unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nic na tom nemění námitky žalobce, že jemu samému jakékoli pochybnosti nevznikly, když dodavatelé byli např. označeni za spolehlivé plátce. Rozhodující je prokázání pochybností na straně správce daně, jenž k této otázce objasnil dostatek indicií, které ve svém souhrnu postačují k založení jeho důvodných pochybností.
30. Za tímto účelem byl správce daně oprávněn poukázat i na indicie, které žalobci v době realizace obchodních případů nemusely být známy, včetně zjištění, zda mají tvrzení dodavatelé zaměstnance, zda plní povinnosti vůči správci daně, zda faktury podepsal jednatel tvrzeného dodavatele, či zda majitel obchodního centra byl s dodavateli v obchodním vztahu nebo zda je vůbec zná. Žalovaný pak nebyl v odvolacím řízení povinen znovu označovat pochybnosti či důkazy, z nichž tyto pochybnosti plynou. Dle

soudobé správní judikatury, mj. citované výše, byly finanční orgány povinny prokázat existenci pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňových dokladů předložených žalobcem. Tento zákonný požadavek byl v daňovém řízení naplněn.

31. Po prokázání pochybností správcem daně byl žalobci dán prostor, aby také on unesl své důkazní břemeno a prokázal identitu svých dodavatelů. Důkazní prostředky předložené žalobcem nebyly nedůvodně odmítány, jako tomu bylo v případě žalobcem odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07. K unesení důkazního břemene nicméně nedošlo, neboť žalobce nedisponoval důkazními prostředky, jimiž by prokázal, že jeho dodavateli byly právě obchodní společnosti uvedené na jím předložených daňových dokladech. S tímto závěrem žalovaného se tedy soud ztotožňuje. Po provedeném dokazování není zpochybněno samotné uskutečnění transakcí, neznámá však zůstává právě identita žalobcových dodavatelů.
32. Považoval-li žalobce za nereálné, aby si jakýkoli ekonomický subjekt blíže obstarával informace ohledně identity skutečných dodavatelů v situaci, kdy s nákupním košíkem vybral zboží a hotově zaplatil u pokladny, soud konstatuje, že ekonomický subjekt, jenž by byl konečným spotřebitelem, by takovou obezřetnost jistě vynakládat nemusel. Nemusel ji vynakládat ani žalobce, který je však subjektem nároku na odpočet na DPH, a v takovém případě může být postižen neuznáním nároku na odpočet, jestliže po přechodu důkazního břemene není schopen prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Soud se ztotožňuje se závěry, které žalovaný učinil ve vztahu k hodnocení předloženého videozáznamu z roku 2017, ratingu dodavatelů včetně kontrol provedených Českou obchodní inspekcí mimo obchodní centrum X. Těmito důkazními prostředky nebylo z důvodů popsaných žalovaným prokázáno, kdo byli skuteční dodavatelé plnění. Ani vyslechnutí svědci totožnost dodavatelů neznali. Námitka žalobce, že v případě jiné výpovědi svědků by jim finanční orgány neuvěřily, je spekulativní.
33. Protože žalovaný vysvětlil, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ohledně identity jeho skutečných dodavatelů, které neunesl, musel logicky uzavřít, že žalobce nemá nárok na uplatňovaný odpočet DPH. K námitce, že v průběhu místního šetření týkajícího se daně z příjmů fyzických osob správce daně uznal platby týmž dodavatelům jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se žalovaný vyjádřil poměrně obecně, když s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukazyval na rozdílnost obou daní i směřování dokazování. Přestože si lze představit podrobnější odůvodnění této otázky, z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, proč nejsou splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a ani případné pochybení či zběžnost kontroly v případě daně z příjmů, ve vztahu k níž nemá soud otevřeno k přezkumu jakékoli rozhodnutí, nemohou na uvedeném závěru nic změnit.
34. Přestože soud učinil shora uvedené závěry, zejména uzavřel, že nebylo prokázáno, kdo byli skuteční dodavatelé plnění, k němuž žalobce váže svůj nárok na odpočet DPH, není v daném případě prostor pro zamítnutí žaloby. V poslední době totiž doznala zásadní judikatorní změny otázka, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Změnu přinesl rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20. Zdejší soud ostatně na vydání tohoto rozhodnutí vyčkával, protože bylo nynější soudní řízení také přerušeno.

35. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v označeném rozsudku uzavřel, že: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“
36. Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto). Z uvedených rozhodnutí Soudního dvora EU, resp. rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že pro uznání nároku na odpočet DPH postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel (aniž by byl uveden na daňovém dokladu, resp. byl jednoznačně identifikován) nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto ohledu tíží daňový subjekt, přičemž výjimkou je pouze situace, že takové okolnosti vyplývají z informací, které má správce daně k dispozici.
37. V rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38, (a zcela obdobně v další nejaktuálnější judikatuře navazující na zmíněný rozsudek rozšířeného senátu) Nejvyšší správní soud vyslovil, že věc je třeba vrátit do fáze řízení před žalovaného, když uzavřel, že: „Žalobkyně i stěžovatel jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odeprání nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li stěžovatel v dalším řízení k závěru, že sporná plnění (týkající se dodávek náhradních dílů a oprav závodních automobilů) byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti C.P. autoservis), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.“
38. Totéž platí v případě zdejším soudem přezkoumávané věci. Přestože rozhodnutí žalovaného by optikou dosavadní převažující judikatury správních soudů obstálo, z uvedených důvodů nebyla otázka výkladu hmotněprávních podmínek nároku na DPH posouzena správně. Žalovaný se tedy bude nad rámec dosavadních zjištění a závěrů v dalším řízení zabývat otázkou, zda doposud neidentifikovaní dodavatelé žalobce měli nutně postavení plátce DPH. Žalobci přitom dá prostor k uplatnění tvrzení a důkazních návrhů v naznačeném směru.

## VII. Závěr a náklady řízení

39. Vzhledem k uvedenému soud zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Učinil tak bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., s čímž oba účastníci vyslovili souhlas. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
40. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
41. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 3 úkony právní služby v celkové výši 9 300 Kč [3 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady advokáta ve výši 2 142 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 15 342 Kč.

#### 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). Připadne-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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 9. května 2022

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.  
předsedkyně senátu