



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PALETY Mutěnice s.r.o.**, IČO: 282 92 707
sídlem Lomená 930, 696 11 Mutěnice
zastoupen advokátem JUDr. Mgr. Jiřím Drobečkem
sídlem Štefánikova 4083/14, 695 01 Hodonín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 11072/19/5300-22441-702127,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 28. 3. 2019, č. j. 11072/19/5300-22441-702127 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“ či „finanční úřad“) ze dne

11. 10. 2017, č. j. 4239001/17/3010-50521-705109 a č. j. 4239109/17/3010-50521-705109, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za období leden a březen 2016.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů SILESIA STAVEBNÍ s.r.o., DIČ: CZ04332822 (dále jen „Silesia Stavební“), STAVITELSTVÍ K. V. A SYN s.r.o., DIČ: CZ48201952 (dále jen „Stavitelství K. V. a syn“) a Stavby a revitalizace s.r.o., DIČ: CZ01543920 (dále jen „Stavby a revitalizace“). Žalobce tak dle žalovaného neprokázal nároky na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování – výslechy svědků. Svědek Ing. I. M. reálně popsal, jak žalobce objednával a platil zboží, jak probíhala přeprava. Výslech svědků K. a K. nepopřel skutečnosti tvrzené žalobcem, resp. skutečnosti, jež vyplynuly z výslechu pana M. K otázce, zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, předložil žalobce řadu listin a také navrhl výslech pana M. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) má nárok na odpočet daně základ v existenci zdanitelného plnění. Z výpovědi pana M. vyplývá, že došlo k reálnému obchodu a jednou jeho stranou byl vždy žalobce. Pan M. na počátku předal žalobci listiny, z nichž vyplývalo, že je za dodavatele oprávněn jednat. Správce daně nemůže hodnotit důkazy účelově. Závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu, úvaha správce daně musí být vyjádřena přezkoumatelným způsobem. Žalobce doložil dostatečné důkazy a táže se, čím vším má ještě prokazovat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně nedoložil skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že k uskutečnění plnění nebyly doloženy dostatečné důkazy. Pan M. spolupráci potvrdil a nelze mu klást k tíži, že již nebyl schopen osvětlit své vazby na své dodavatele. Jeho výpověď podporuje důkazní hodnotu listin předložených žalobcem. Žalobci nelze klást k tíži to, že jeho dodavatelé nesplnili svoji povinnost a nepodrobili toto plnění příslušné dani.
5. Žalobce předložením listin o proběhnutých obchodech unesl důkazní břemeno. Správce daně své závěry musí opírat o logické závěry, přičemž svědecká výpověď pana M. nebyla žádným jiným důkazním prostředkem vyvrácena. Správce daně musí respektovat principy smluvního práva – svobodu smluvních stran založit mezi sebou právní vztah bez písemné formy. Rovněž musí být zohledněna dobrá víra žalobce.
6. Žalobce má za to, že závěr o neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet je předčasný. Nebyly provedeny svědecké výpovědi žalobcem navržených svědků, pana S. a pana V. Pochybení je na straně žalovaného, neboť pokud měl i nadále pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, měl navrhované důkazy provést. Jelikož tak neučinil, pochybil. S ohledem na judikaturu NSS má žalobce za to, že přestože mají navrhovaní svědci pracovní vztah k žalobci, nelze je a priori považovat za méně věrohodné či dokonce nevěrohodné. Nebylo tedy rozumného důvodu k jejich provedení nepřistoupit.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení a odkazuje na napadené rozhodnutí a spisový materiál.
8. Žalobce se nechoval tak, jak je v podnikatelském prostředí běžné a nemohl tak být v dobré víře ohledně unesení důkazního břemene. Svědecké výpovědi I. M. a V. K. jsou vzájemně rozporuplné a tudíž nevěrohodné. Rozpor byl shledán i ve výpovědích I. M. a V. K. Žalobce pouze uvádí svůj názor na výpovědi svědků, avšak nepodpořil jej žádnou další argumentací. Argumentace faktickým uskutečněním plnění se zcela míjí z předmětem řízení. Důvodem odepření nároku na odpočet bylo neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. O dodavatelích existují vážné pochyby, dokonce jednatele Stavitelství K. V. a syn a Silesia Stavební přímo popřeli poskytnutí daných plnění žalobci. Žalobce neuvádí, které důkazní prostředky měly být hodnoceny účelově a není možno se tak blíže k tomuto vyjádřit.
9. Správce daně je povinen prokázat, že existují důvodné a vážné pochyby. Není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Žalobce si řádně neprověřil svého obchodního partnera. Také dostatečně neshromažďoval potřebné doklady prokazující, že k uskutečnění předmětných plnění ze strany deklarovaného dodavatele skutečně došlo. Není mu kladeno k tíži, že jeho dodavatelé nepodrobili plnění příslušné dani. Jednalo se však o prvotní pochybnost, jež vedla k další vyhledávací činnosti správce daně. V okamžiku realizace plnění nebyla žalobcem ověřována plná moc, jež údajně zplnomocňovala I. M. jednat za tři samostatné navzájem si konkurující společnosti. Žalobce akceptoval všechny tři plné moci přesto, že ani v jednom případě nebyla notářsky ověřena pravost podpisů. Čestná prohlášení V. K., v nichž prohlašuje, že má oprávnění jednat za společnost Silesia Stavební a Stavby a revitalizace obsahovala ověřovací doložku pro legalizaci. Prohlášení k vysvětlení nesrovnalostí v kontrolním hlášení mají doslovně shodný obsah a byla vystavena údajnými zprostředkovateli V. K. a E. K. Tato měla u žalobce vzbudit pochybnosti o oprávněnosti těchto osob jednat za deklarované dodavatele. Žalobce se tak spolehl na důkazní prostředek, který nebyl vystaven osobou oprávněnou jednat a který obsahoval řadu formálních chyb.
10. Žalovaným byly jasně popsány pochybnosti správce daně, a to s konstatováním, že správce daně unesl své důkazní břemeno. Smluvní svoboda je jak správcem daně, tak žalovaným respektována. Avšak pokud tímto způsobem daňový subjekt obchoduje (smlouva ústní formou), tak musí nést rizika spjatá s tímto způsobem obchodování, a to ve formě omezené možnosti prokázat uzavření smlouvy či její náležitosti. Žalobce nemohl být v dobré víře, zda unese své důkazní břemeno. Konstatování žalobce, že pokud by nedošlo k daňové kontrole, tak by neměl důvod začít cokoliv tímto směrem řešit, je pouhým politováníhodným dokladem neobezřetného jednání žalobce.
11. Svědci měli dle žalobce prokázat fyzickou existenci dřevěných obalů, o níž však ve zde řešeném případě již nebylo sporu (s ohledem na změnu právního posouzení v odvolacím řízení). Žalobce netvrdil, že by tato skutečnost (deklarování dodavatelé) měla být těmito důkazními prostředky prokázána. Žalovaný tedy neodmítl provést tyto výslechy s ohledem na pracovní zařazení vyslychaných osob, žalobcem odkazovaná judikatura je tudíž nepřipadná.

12. Žalovaný má za to, že správní i odvolací orgán dostatečným způsobem prokázaly, že je nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

IV. Procesní okolnosti řízení

13. Usnesením ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 45/2019-40 bylo řízení přerušeno z důvodu, že NSS podal Soudnímu dvoru Evropské unie (dále také „SDEU“) předběžné otázky ve věci *Kemwater ProChemie*, vedené NSS pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Předmětem řízení v této věci bylo posouzení otázky, zda lze nárok daňového subjektu na odpočet daně odepřít z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Šlo tedy o otázku, na níž se zakládá přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Posouzení této otázky ze strany rozšířeného senátu NSS v návaznosti na právní názor SDEU tedy mělo dopad na rozhodování krajského soudu o věci samé.
14. Vzhledem ke skutečnosti, že NSS rozhodl o věci rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, odpadly tak důvody, pro které bylo řízení před zdejším soudem přerušeno. Soud poté usnesením ze dne 24. 5. 2022, č. j. 29 Af 45/2019-42 rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.

IV. Sdělení žalobce

15. Žalobce na výzvu soudu č. j. 29 Af 45/2019-43, v němž byl žalobce vyzván, aby se vyjádřil k recentní judikatuře SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*, zaslal sdělení, v němž uvádí své stanovisko.
16. Žalobce navrhl, aby bylo vyžádáno vyjádření od jeho odběratelů, zda zboží skutečně obdrželi a odvedli příslušnou DPH, finanční úřad však tyto návrhy nerefletoval. Právní hodnocení nároku na odpočet DPH ze strany správce je vadné, a to nejen s ohledem na judikaturu NSS (např. rozsudek ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017), ale zejména s přihlédnutím k judikatuře SDEU (např. rozsudek ze dne 3. 9. 2020 ve věci *C-610/19 Vikingo Fővállalkozó*). Žalobce dále citoval názor, dle kterého 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 věděla, nebo musela vědět. SDEU podle žalobce tak akcentuje skutečnost, že daňový subjekt není nucen přesně označit faktického dodavatele plnění, pokud budou o věrohodnosti vystavitele faktury pochybnosti, to vše za situace, že není vysloveno podezření o účasti na daňovém podvodu.
17. Pokud je žalobci kladeno za vinu, že neunesl důkazní břemeno ohledně rozptýlení pochybností správce daně stran faktického poskytnutí plnění, zaplacení kupní ceny, kdy někteří z vystavovatelů faktur to z části popřeli, resp. ohledně ostatních vystavovatelů to nešlo ověřit, je takový přístup k žalobci jakožto daňovému subjektu uplatňující odpočet na DPH v rozporu s unijním právem. S ohledem na závěry v rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, je žalobce toho názoru, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť žalovaný i finanční úřad pominuly důkazní návrhy na prokázání, kterým subjektů, žalobce zboží dodal. Pokud tedy nebylo vedeno dokazování, zda osoby, jímž žalobce dodal plnění, jsou či nejsou v postavení osoby povinné k DPH a zda zboží skutečně obdržely, jsou napadená rozhodnutí vadná a je třeba je zrušit.

V. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
19. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
20. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“
21. Ustanovení § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) zákona o DPH praví, že „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“
23. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“
24. Obecně lze říci, 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
25. Daňové řízení je v České republice 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 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 že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

26. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 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 NSS 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 uvedl, že *„důkaz 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).
27. 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 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

Vypořádání žalobních námitek

28. Co se týče otázky výsledku svědka, pana M., musí soud konstatovat, že z rozhodnutí žalovaného jasně vyplývají pochybnosti a rozpory, které tato svědecká výpověď přinesla. Konkrétně se jednalo o skutečnost, že pan M. měl udělenou plnou moc od všech tří dodavatelů žalobce, přičemž všechny byly vzhledově a obsahově identické. Jak z daňového řízení vyplynulo, žalobce si neověřil platnost plných mocí a pravost podpisů na nich. Tyto nebyly ověřeny, neboť zde absentuje ověřovací doložka. Soud dále považuje za důležité zdůraznit, jak uvedl žalovaný, že svědek M. neznal statutární zástupce dodavatelů a oni

neznali jeho. Přesto mu jimi byla udělena plná moc k zastupování a převzetí finančních prostředků. Žalovaný dále podrobněji rozepsal jednotlivé rozpory a pochybnosti a soud tak odkazuje zejména na strany 8 až 12 napadeného rozhodnutí. Přestože tedy pan M. potvrdil přijetí plnění žalobcem od deklarovaných dodavatelů, ve světle nastíněných pochybností nelze mít svědeckou výpověď za důkaz, který tvrzení žalobce prokázalo, a svědecká výpověď byla správně shledána nevěrohodnou. Pro svoji rozpornost s dalšími zjištěními byla nevěrohodnou shledána i svědecká výpověď pana V. K. Pan K. vystupoval na základě plné moci, jejíž podpisy nebyly ověřeny, ba dokonce bylo udělení plné moci jednatelem společnosti Silesia Stavební popřeno. Dále svědek uvedl při výpovědi u jiného daňového subjektu, že byl v roce 2015 a v roce 2016 pracovně trvale v Anglii a že od roku 2016 nezastupoval žádnou společnost. V souvislosti s dalšími zjištěními tedy nelze mít svědeckou výpověď pana K. za věrohodnou (podrobněji soud odkazuje zejména na body 28 až 33 napadeného rozhodnutí).

29. Ust. § 8 odst. 1 daňového řádu stanoví pro daňový proces zásadu volného hodnocení důkazů. Správce daně má pravomoc posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo nejprve je samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně za situace, že jeho úvaha bude uvedena. Rovněž je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Dle zdejšího soudu správce daně v předmětném daňovém řízení postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a ze spisového materiálu nevyplývá, že by byly důkazy hodnoceny správcem daně či žalovaným účelově. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný dávali k tíži žalobci skutečnost, že jeho dodavatelé neodvedli příslušnou daň, nýbrž uvedli řadu pochybností, na jejichž základě byl nárok na odpočet DPH žalobci odmítnut. Úvahy žalovaného jsou z napadeného rozhodnutí zřejmé, tudíž této námitce soud nemůže vyhovět.
30. K námitce žalobce, že správce daně nedoložil skutečnosti, ze kterých by vyplývalo, že k uskutečnění plnění nebyly dostatečné důkazy, odkazuje krajský soud na rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, dle kterého je volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt prokáže svá tvrzení, naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně sdělovat mu, jakými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Dále soud považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. S ohledem na odkazovanou judikaturu lze konstatovat, že správce daně postupuje správně, pokud řádným způsobem vyhodnotí důkazní prostředky a předejde pochybnosti, jež v daňovém řízení vplynuly. Z rozhodnutí žalovaného lze tyto pochybnosti seznat, neboť žalovaný se pochybnostem podrobněji věnoval (viz zejména strany 7 až 12).
31. V případě dostatečného vyjádření pochybností správcem daně je důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a ten musí předložit takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně rozptýlí. Pokud žalobce neunese důkazní břemeno, neznamená to, že povinnost vyhledávat důkazy má správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5/2005-58). Dle rozsudku NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33 je daňový subjekt *„odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na*

odpočet DPH (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2006, in: č. 30/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít).“ „Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.“ Ze spisového materiálu je zjevné, že žalobce dostatečné důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností nedoložil. Správce daně, potažmo žalovaný tak postupovali správně, pokud nárok na odpočet žalobci odmítli.

32. Krajský soud nijak nerozporuje, že smlouvu je možné uzavřít bez písemné formy, neboť autonomie vůle (smluvní svoboda) je dána zákonem. Avšak, jak již soud zmínil, je to právě daňový subjekt, kdo si má zajistit takové důkazy, kterými prokáže svá tvrzení. Námitka zohlednění dobré víry žalobce je obecná a soudu není jasné, k čemu přesně směřuje. Pokud tato námitka měla směřovat k dobré víře stran dodavatelů, nelze ji považovat za důvodnou. Žalobce jako daňový subjekt má povinnost ověřit si, zda se u dodavatelů nevyskytují rizikové znaky, pokud s nimi chce obchodně jednat. Soudu rovněž není jasná argumentace žalobce, že je nutné šetřit práva nabytá v dobré víře, kdy by žalobce neměl důvod začít řešit, kdo jsou jeho skuteční dodavatelé, pokud by nedošlo k daňové kontrole. Soud opět zdůrazňuje, že je to právě daňový subjekt, kdo si musí hlídat svá práva, být v obchodním styku obezřetný, jednat s péčí řádného hospodáře a zajistit si dostatek důkazů pro svá tvrzení. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61: *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždřoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“* Dále v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 NSS uvedl, že *„[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“.* Z uvedeného vyplývá, že pokud si daňový subjekt nezajistí dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře stran toho, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
33. Ohledně námitky neprovedení svědeckých výpovědí pana S. a pana V. je nutno uvést, že totožná námitka byla žalobcem uplatněna již v odvolacím řízení. Dle žalobce by měly výslechy svědků prokázat pořízení zboží, jeho uskladnění a expedici odběratelům. Jak správně uvedl žalovaný, předmětem sporu však byla skutečnost, zda bylo předmětné plnění poskytnuto deklarovanými dodavateli. Tato skutečnost byla odvolateli sdělena prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi vydaným v rámci odvolacího řízení. Nejednalo se tedy o prokázání faktického přijetí předmětných plnění. V takovém případě by svědecké výpovědi prokázaly skutečnosti, jež nejsou správcem daně a žalovaným zpochybňovány. Správce daně provede navržené důkazní prostředky, pouze pokud jsou ke zjištění stavu věci potřebné. Správce daně je tak oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Navržené důkazy lze odmítnout, pokud okolnost, kterou měly prokázat, není rozhodnou okolností či k jejímu průkazu nesměřuje, případně

směřuje k prokázání toho, co nebylo správním orgánem vyžadováno (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006-67). K uvedenému dále zdejší soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09: „*Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“

34. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný či správce daně odmítli provést výslech svědka z důvodu pracovního vztahu k žalobci. Jejich neprovedení bylo žalovaným řádně odůvodněno, jak krajský soud uvedl výše. S ohledem na uvedené má krajský soud za to, že neprovedení výslechů svědků – pana S. a pana V. nebylo pochybením ze strany správce daně či žalovaného, pročež soud nemůže této námitce vyhovět.

Prokázání deklarovaného dodavatele

35. Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES shodně jako v předchozí šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Podle tohoto ustanovení platí „*[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež 4 Afs 317/2021 jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.*“ V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 zákona o DPH.
36. K identifikaci dodavatele zboží se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34: „*Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo 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 (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.*“
37. Názor uvedený ve výše zmíněném rozsudku byl popřen rozsudkem 4. senátu NSS, a to rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*. Tento rozsudek byl důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu. Odpověď na otázku, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla i v rámci judikatury Nejvyššího správního soudu nejasná. A právě tato nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH pak vedla k podání

předběžné otázky SDEU (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54).

38. SDEU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater Prochemie s.r.o.* vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“. Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplýne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44)“. Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. To však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplýne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.
39. Je nutno zdůraznit, že prokázání skutečnosti, že dodavatel měl postavení plátce DPH, leží podle SDEU na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH.
40. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Správce daně následně ve výzvě k prokázání skutečností zaslané žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů a tím prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Důkazní břemeno se tím přeneslo zpět na žalobce.

Bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal použití zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů (Stavatelství K. V. a syn, Silesia Stavební a Stavby a revitalizace).

41. S ohledem na recentní judikaturu SDEU a na něj navazující judikaturu NSS je nutno při neznámé identitě dodavatele zkoumat rovněž okolnost, zda byl skutečný dodavatel osobou povinnou k dani. Jak uvedl soud v bodu 39, leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu, tedy na žalobci. Žalobce tedy může prokazovat i to, že jeho dodavatelé byli osobami povinnými k dani, přestože se mu nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené na daňových dokladech. Jak SDEU uvedl ve věci *Kemwater ProChemie*, tuto informaci může mít k dispozici i správce daně.
42. Zdejší soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 499/2020-48, konkrétně na bod 17, v němž je uvedeno, že *„Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytl ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani stěžovatel (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).“*
43. Krajský soud po seznámení se s obsahem spisu, jakož i s vyjádřením účastníků řízení musí konstatovat, že nenalezl takovou indicii, jež by ukazovala na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která by fakticky předmětné plnění dodala. Žalobce ani ve svém sdělení jako reakci na výzvu soudu neoznačil subjekt, který by mohl být faktickým dodavatelem předmětných plnění. Argumentace žalobce v jeho sdělení setrvala spíše v rámci hmotněprávních podmínek, které nebyly předmětem řízení (faktické poskytnutí plnění) či daňového podvodu. Pouhé tvrzení toho, co je žalobci kladeno za vinu a odkázání na závěry SDEU nepostačují k tomu, aby bylo postaveno na jisto, že zde skutečně byl jiný dodavatel, který předmětné plnění poskytl. Námitka vadnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že nebylo vedeno dokazování, zda osoby, jímž žalobce dodal plnění, jsou či nejsou v postavení osoby povinné k DPH, je zcela lichá. V daném případě se jednalo nikoli o DPH na výstupu, ale o DPH na vstupu, tedy neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů žalobce, nikoli jeho poskytnutí odběratelům žalobce.
44. Zmíněný názor zdejšího soudu podporuje dále i nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56. Tento zdůraznil a rozvedl názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208, tedy že závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán. Pátý senát ve svém rozsudku uvedl, že po rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* *„je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH (viz výše). Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelových tvrzení*

či provedených výsledků však nevyplývalo, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH.“ V dané věci sice svědek M. potvrdil přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, avšak žalovaným byla tato výpověď shledána nevěrohodnou. Totožný závěr byl učiněn v případě svědka K. (viz výše). Dále nic nenasvědčuje tomu, že by právě některá z těchto osob mohla být sama plátcem DPH, případně že by ve skutečnosti vystupovala za jinou společnost – plátce DPH. Taková skutečnost z obsahu spisu ani v náznaku nevyplývala.

45. V citovaném rozsudku pátého senátu NSS dále uvedl, že „[i]ndicie o tom, že by sporná plnění mohla fakticky dodat jiný plátce DPH (...), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu).“ V projednávané věci však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani z tvrzení žalobce nevyplývaly. Dokazování přineslo pouze takové poznatky, na jejichž základě je možné vyloučit, že by skutečným dodavatelem předmětných plnění byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech – Silesia Stavební, Stavitelství K. V. a syn a Stavby a revitalizace. Nic však nesvědčí tomu, že by faktickým (jiným) dodavatelem byl plátce DPH. Žádná tvrzení, z nichž by vyplývalo postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, žalobce neuvedl, a to ani po rozhodnutí SDEU ve věci C-154/20. Žalobce byl krajským soudem vyzooměn o přerušení řízení v důsledku položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie*, stejně tak byl výslovně vyzooměn o pokračování v řízení poté, co SDEU na položené otázky odpověděl. Indicie o tom, že by faktický (na dokladu neuvedený) dodavatel byl plátcem DPH, žalobce soudu nevyklíčil ani poté, co mu zdejší soud zaslal výzvu, aby se k rozsudku SDEU a v návaznosti na něj rozsudku rozšířeného senátu NSS, vyjádřil, a to přesto, že je zastoupen advokátem – právním profesionálem.
46. Krajský soud tedy uzavírá, že žalobce nedoložil skutečnosti, z nichž by bylo možné seznat, že v daném případě se jednalo o dodání plnění jiným dodavatelem, který by byl plátcem DPH. Žalobci se tedy nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Z judikatury SDEU přímo vyplývá, že důkazní břemeno leží na žalobci, ten však ani během daňového řízení, odvolacího řízení a ani na výzvu soudu nikterak nedoložil, že by oním skutečným dodavatelem byl někdo jiný, než tvrdil na daňových dokladech.

VI. Závěr a náklady řízení

47. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno dne 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu