



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Bon Art Music, SE**, IČO: 28253485
se sídlem Praha 1, Ovocný trh 572/11
zastoupený advokátkou JUDr. Milenou Novákovou
se sídlem Český Krumlov, třída Míru 146

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6157/20/5300-22444-712362,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6157/20/5300-22444-712362, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč, a to do rukou zástupkyně žalobce JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr na daň

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

z přidané hodnoty za období květen 2016 vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 22. 1. 2019, č. j. 340571/19/2001-52522-107624 ve výši 1 093 021 Kč oproti vlastní dani ve výši 36 369 Kč vykázané žalobcem v přiznání k dani z přidané hodnoty.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem vydání předmětného platebního výměru byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele společnosti QUALITY WORK CZ s.r.o., IČO: 04563913, (dále jen „dodavatel QW“), neboť nepředložil takové důkazy, jež by jeho nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), prokázaly.

II. Obsah žaloby

3. V prvním žalobním bodu žalobce namítal procesní pochybení správce daně, hrubé porušení stanovit daň tak, aby byla správná (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pouze k tomuto cíli má správce daně zákonem svěřenu pravomoc (§ 5 odst. 2 daňového řádu). Tvrdil, že v projednávaném případě je ze správního spisu patrné, že se správce daně nesnažil zjistit správnou výši daně, nýbrž ji za každou cenu žalobci doměřit.
4. Namítal, že daňové orgány opomněly, že podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), je to správce daně, který má povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Dle žalobce daňové orgány zaměňují pochybnosti vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole za důkazní prostředky ve smyslu § 72 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které byl správce daně povinen provést k tomu, aby unesl své důkazní břemeno, pokud chtěl zpochybnit důkazy předložené žalobcem. Tedy v daňovém řízení bylo nezákonně převráceno břemeno tvrzení a důkazní v neprospěch žalobce. Byl to správce daně, kdo měl žalobci prokázat, že jím předložené důkazy jsou nepravdivé a nesprávné.
5. Konkrétně se jednalo o to, že prvostupňový správce daně na základě vzniklých nesrovnalostí mezi kontrolním hlášením žalobce a kontrolním hlášením jeho dodavatele QW za předmětné období od žalobce vyžádal předložení přijatých daňových dokladů od dodavatele QW, bankovní výpisy, smlouvy, případně obsah ústních smluv. Na základě tohoto požadavku předložil žalobce příslušné daňové doklady. Ke každému daňovému dokladu byl přiřazen příslušný banner nebo leták, který byl na daňovém dokladu specifikován jako reklama, která měla být uváděna. Zároveň žalobce předložil výpisy ze svého bankovního účtu. Dále žalobce předložil důkazy o dodavateli QW, a to kopiemi 3 kontrolních hlášení (ze dne 27. 6. 2016, ze dne 28. 6. 2016 a ze dne 15. 7. 2016), které obdržel od tohoto dodavatele.
6. Namítal, že správce daně kontrolní hlášení předložená dodavatelem QW jako důkaz nehodnotil a odmítl je, přestože by jako důkaz mohla sloužit. Obdobně tento důkaz odmítl i žalovaný. Podotkl, že se s účinností ke dni 1. 5. 2016 považovala za neúčinná podání, která nebyla na e-tiskopisu. Tedy jednalo se o legislativní novinku, kterou dodavatel QW nemusel postřehnout a proto podával kontrolní hlášení na několikrát. Závěr žalovaného, podle kterého není v dané věci relevantní, zda správce daně zahájil daňovou kontrolu také u dodavatele QW, pokládal žalobce za nelogický. Pokud dodavatel QW má zdanitelná plnění ve svém kontrolním hlášení a žalobce předložil dostatek důkazů, na základě kterých měl žalovaný za to, že k plnění fakticky došlo, ale neprokazují, že plnění pro žalobce uskutečnil dodavatel QW, pak je zřejmé, že kontrolu u dodavatele QW

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

měl správce daně provést. Správce daně však tak neučinil a začal ve směru k dodavateli QW konat až o rok později (12. 2. 2017), kdy jej zařadil mezi nespolehlivé plátce.

7. Žalobce s takovým postupem správce daně a žalovaného nesouhlasil a pokládal kontrolní hlášení dodavatele QW za stěžejní důkaz.
8. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal nesprávné hodnocení důkazu, bezdůvodné odmítnutí důkazu a chybný předmět dokazování. Základní nedostatek v prováděném dokazování žalobce spatřoval v předmětu dokazování. Ačkoliv podle § 73 odst. 1, 6 zákona o DPH se nárok na odpočet prokazuje řádným daňovým dokladem a v případě jeho nedostatku jiným způsobem, správce daně na žádném místě zprávy o daňové kontrole nevyjádřil pochybnost nad řádností daňových dokladů, kterými žalobce prokázal přijetí deklarovaného plnění. Žalobce pak správci daně nepředložil jenom daňové doklady od dodavatele QW s konkrétním rozpisem reklamní služby, s řádnou evidencí k DPH, ale přeložil správci daně celou řadu důkazů. Za podstatné důkazy podkládal žalobce zejména:
 - (1.) Objednávky s uvedením jednotlivých tras průjezdů s příslušným počtem opakování.
 - (2.) Náhledy reklamy k soupisu faktur.
 - (3.) Kopie kontrolního hlášení dodavatele QW za měsíc květen 2016 a kopie průvodní e-mailové zprávy zaslané žalobci z e-mailové adresy QW.
 - (4.) Fotodokumentace s realizací plnění, na které je zřejmé, že na různých místech byl postaven přívěs s reklamním bannerem, existenci předmětných bannerů správce daně ověřil při místním šetření.
 - (5.) Prohlášení dodavatele QW, že vystavil kontrolované daňové doklady a tyto má řádně zaúčtované. Tento doklad vyhotovil dodavatel a nechal na tomto prohlášení ověřit svůj podpis.
 - (6.) Doklady o úhradě pohledávky za provedenou službu.
9. Ve třetím žalobním bodu žalobce namítal unesení důkazního břemene. Ke zjištěním správce daně, která mají vyvracet důkazy předložené žalobcem a dokumentovat tak skutečnost, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, žalobce uvedl následující:
 - Žalobce navrhoval správci daně výslech jednatele dodavatele QW pana A. P., který by měl osobně potvrdit plnění. Správce daně k tomuto přistoupil a pana P. pozval jako svědka k výslechu na 8. 12. 2016. Protože se svědek opakovaně nedostavil, správce daně provedl mezinárodní žádost na výměnu informací do Rumunska, kde rumunský správce daně zjistil, že na adrese svého bydliště již nežije a že se pan P. nachází v Maďarsku ve vazbě. Uvedené zjištění žalobce nepokládal za relevantní důkaz, který by vyvracel dodavatelovo plnění pro žalobce v květnu 2016. V té době byl pobyt jednatele dodavatele QW v České republice potvrzen policií ČR.
 - Žalobce navrhoval, aby správce daně ověřil v registrech správy sociálního zabezpečení existenci zaměstnanců dodavatele QW a tyto zaměstnance následně předvolal jako svědky k osvědčení existence posuzovaných dopravních reklamních plnění, a dále navrhoval, aby správce daně dle podaných kontrolních hlášení dodavatele QW prověřil subdodavatele QW. Správce daně zjistil, že dodavatel QW neměl zaměstnance, ani žádná vozidla. Dle žalobce uvedený důkaz nemůže vyvrátit zjištění správce daně, že dodavatel QW neměl žádné zaměstnance. Tyto práce mohl

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

dodavatel QW provést dodavatelsky nebo na různé dohody o pracovní činnosti. Prověřování subdodavatelů dle kontrolního hlášení dodavatele správce daně odmítl.

- Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že bylo na žalobci, aby prokázal, kdo mobilní reklamní nosič pro dodavatele QW fakticky řídil, resp. kdo konkrétně plnění uskutečnil. Žalobce však těmito informacemi nedisponoval. Tvrdil, že to, že žalobce nezná jména pracovníků, kteří konkrétně práci prováděli, je zcela logické a v praxi běžné. Pokud si správce daně nebo žalovaný myslí, že je to naopak, pak to neodpovídá praxi. Neexistuje žádná zákonná povinnost žalobce znát pracovníky dodavatelů.
 - Správce daně provedl dvě místní šetření na adrese sídla dodavatele QW, a to dne 13. 1. 2017 a dne 7. 3. 2017, a zjistil, že na těchto adresách dodavatel QW již nesídlí. Toto však dle žalobce nemůže být důkazem prokazujícím, že QW předmětná plnění v květnu 2016 pro žalobce neprovedl. Zvláště, když má správce daně z dalšího svého šetření u policie ČR ověřeno, že jednatel dodavatele QW byl na území ČR hlášen k pobytu od 19. 12. 2015 do 31. 12. 2016.
 - Správce daně požadoval prokázat úhradu provedené služby. Žalobce předložil směnku vlastní se splatností 15. 7. 2016. Úhradu poskytl novému věřiteli, neboť dodavatel QW postoupil své pohledávky vůči žalobci na společnost Concentio s.r.o., IČO: 26734401. K úhradě za směnku došlo dne 25. 3. 2017. Správce daně staví své pochybnosti zejména na způsobu úhrady. Ty však nejsou oprávněné, neboť pokud správce daně argumentuje, že vyžadoval doklady o úhradě v 1. výzvě dne 27. 5. 2016, nemohl tyto žalobce předložit, neboť úhrada ještě nebyla poskytnuta. Žalovaný se snaží zpochybňovat tvrzení žalobce tím, že důkazy o úhradě předložil žalobce až v závěru kontroly. Tato polemika však dle žalobce neprokazuje, že k úhradě za závazky nedošlo tak, jak deklaruje. Správce daně prováděl daňovou kontrolu více jak 3 roky, když mezi jednotlivými úkony byly velké časové prodlevy. Po celou dobu správce daně tvrdil, že má pochybnosti pouze o tom, že konkrétní plnění prováděl dodavatel QW. Samotné účetnictví a zaúčtování účetních operací s tímto obchodním případem související v účetnictví žalobce správce daně nezpochybňoval. Teprve když šla argumentace správce daně do extrému, začal žalobce předkládat i důkazy, o kterých si myslel, že nejsou zpochybňovány. Veškeré listiny (dokumenty) související s postoupením pohledávky, s uplatněním směnky a s úhradou za směnku nejsou dokumenty k prokázání uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění, ale jedná se o dokumenty prokazující úhradu (zaplacení) za uskutečněná zdanitelná plnění. Samotné zaplacení za zdanitelné plnění není součástí zdanitelného plnění a nemá vliv na existenci obchodního případu.
10. Dále žalobce poukázal na to, že v uváděném přehledu judikatorních závěrů se žalovaný odkazuje na rozsudky převážně z let 2004-2006, výjimečně na rok 2012. Tvrdil, že citované judikatorní závěry byly již v mnohém překonány.
11. Žalobce rovněž odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, (dále jen „rozsudek ve věci stavitelství Melichar“) a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2018, č. j. 10 Af 33/2016-46, který dospěl ke stejnému závěru.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

III. Vyjádření k podané žalobě a související vyjádření

12. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
13. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný nesouhlasil s tím, že by nebylo postupováno v souladu s cílem správy daní, právě naopak dle názoru žalovaného je zřejmé, že se správce daně snažil stanovit daň ve správné výši.
14. Dle žalovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nelze chápat tak, že by bylo povinností správce daně prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Žalovaný měl za to, že v souladu s výše uvedeným správce daně postupoval, když jasně identifikoval své pochybnosti.
15. Stran kontrolního hlášení dodavatele QW žalovaný setrval na tom, co bylo uvedeno ve zprávě o kontrole a v napadeném rozhodnutí. Doplnil, že žalobce opomíjí povahu kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení ve smyslu listiny či dokumentu má povahu tvrzení daňového subjektu, tzn. že prostřednictvím této listiny daňový subjekt vůči správci daně deklaruje, od kterých dodavatelů přijal zdanitelná plnění a vůči kterým odběratelům uskutečnil zdanitelná plnění. Nicméně se stále jedná o tvrzení daňového subjektu, toto tvrzení nic nevyovídá o faktické stránce deklarovaných plnění.
16. K druhému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, respektive rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, v němž bylo konstatováno, že daňový doklad musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci. Námitku žalobce, podle které správce daně na žádném místě daňové kontroly nevyjádřil pochybnost nad řádností daňových dokladů, tak žalovaný považoval za lichou, neboť z průběhu celého řízení je zjevné, že právě zpochybnění faktické stránky věci, tzn. přijaté plnění od deklarovaného dodavatele, je celou dobu řešeno.
17. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že nezaujal žádné stanovisko k objednávkám. Odkázal na napadené rozhodnutí (konkrétně bod 51), kde bylo konstatované, že mimo jiné objednávkami bylo prokázáno, že se plnění fakticky uskutečnilo. Pochybnosti správce daně však směřovaly k deklarovanému dodavateli uvedenému na dokumentech. Bylo tak na žalobci, aby prokázal, že dodavatel uvedený na daňovém dokladu fakticky dodal zdanitelné plnění. Stran důkazu náhledů reklamy platí de facto to stejné. Doplnil, že žalobce tvrdí, že náhledy reklam obdržel od deklarovaného dodavatele, tuto informaci však už žádným způsobem nerozvádí, a to v tom smyslu, že by uvedl, jakým způsobem v rámci nalézacího řízení prokazoval to, že náhledy fakticky obdržel od deklarovaného dodavatele. K fotodokumentaci s realizací plnění žalobce uvádí pouhé obecné konstatování, k čemuž nepovažoval žalovaný za účelné či nutné se vyjadřovat. K námitkám k předloženému prohlášení deklarovaného dodavatele žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, respektive zprávu o daňové kontrole.
18. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že se žalobce nemůže svého důkazního břemene zbavit přehozením odpovědnosti na správce daně. Je věcí daňového subjektu, jakým způsobem přistupuje ke své obchodní činnosti a zajišťuje si případné důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

prostředky pro prokázání souladu formálního stavu s faktickým. Právě této své povinnosti žalobce nedostal, když neunesl důkazní břemeno ve vztahu k faktickému dodání služeb od deklarovaného dodavatele.

19. K námitce týkající se úhrady za provedené služby, žalovaný uvedl, že plně setrvává na tom, co bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí (bod 67 a násl.). Žalobcem uváděné námitky nejsou relevantní, z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je časový průběh znát včetně pochybností žalovaného, respektive identifikovaných nesrovnalostí. Současně je zjevné, že žádným způsobem nebylo manipulováno s postupem žalobce. K námitce, že samotné zaplacení za zdanitelné plnění není součástí zdanitelného plnění, žalovaný uvedl, že otázka zaplacení za zdanitelné plnění, respektive okolnosti s tím související vypovídají o charakteru obchodní transakce, a mohou být vodítkem při ověřování oprávněnosti nároku na odpočet daně.
20. K poukazu žalobce na rozsudek ve věci stavitelství Melichar žalovaný uvedl, že tento vybočuje z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od deklarovaného dodavatele, a nebylo proto zapotřebí zkoumat vědomou účast žalobce na podvodu na DPH.
21. V replice ze dne 22. 3. 2021 žalobce poukázal na skutečnost, že zdanitelné plnění dodavatel QW realizoval a také o něm účtoval. Správce daně pak nikde neuvádí, zda daně, které dodavatel QW vykazoval, v daňovém přiznání také státu uhradil. Rovněž zdůraznil, že správce daně a žalovaný doznali, že žalobce prokázal uskutečnění faktického plnění, avšak neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele. K tomu žalobce poukázal na skutečnost, že Nejvyšší správní soud se obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou (viz usnesení ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017-54), která je podstatou projednávaného případu.
22. V replice ze dne 27. 4. 2022 žalobce připomenul, že daňové orgány nepochybně, že k faktickému plnění ve prospěch žalobce došlo. Zároveň tvrdil, že při daňové kontrole prokázal, že dodavatel QW byl v době probíhajícího závazku plátcem DPH a nebyl v té době evidován jako nespolehlivý plátcem.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
24. Soud vyšel z následující právní úpravy:
 - Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
 - Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátcem 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 nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

- Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
- Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat tyto údaje rozsah a předmět plnění.
- 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.

25. Soud o věci uvážil následovně:

26. Soud úvodem předesílá, že důvodem vydání napadeného rozhodnutí včetně jemu předcházejícího platebního výměru byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od konkrétního dodavatele, tj. od dodavatele QW. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění daňové orgány nikterak nezpochybňovaly. V návaznosti na výše uvedené tak námitky žalobce v podané žalobě směřují zejména vůči závěru daňových orgánů, podle kterého žalobce neprokázal, že předmětné plnění přijal od dodavatele QW.
27. Bez ohledu na výše uvedené soud považuje za důležité zdůraznit, že otázka rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je odpovídajícím způsobem zodpovězena v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Z této judikatury vyplývá, že daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. 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“. 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. 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. Pokud tyto důkazy spolehlivě prokazují tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018).
28. Dle názoru soudu správce daně v projednávaném případě unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci důvodných pochybností ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH u předmětných zdanitelných plnění. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že pochybnosti správce daně byly vyvolány

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

následujícími skutečnostmi: (1) nesouladem mezi kontrolním hlášením žalobce a dodavatele QW, (2) velkým množstvím dokladů v rámci jediného měsíce od jednoho dodavatele (celkem 40 dokladů), (3) vysokou hodnotou plnění na předmětných dokladech (celkem 4 936 439 Kč) a konečně (4) absencí dokladů o úhradě těchto plnění. Dle náhledu soudu výše popsané skutečnosti ve svém souhrnu jednoznačně vzbuzují vážné a důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

29. K tvrzení žalobce, že správce daně byl ten, kdo měl žalobci prokázat, že jím předložené důkazy jsou nepravdivé a nesprávné, soud odkazuje na výše uvedenou judikatury Nejvyššího správního soudu zabývající se rozložením důkazního břemena v daňovém řízení. Tato judikatura tvrzení žalobce neskýtá oporu, neboť správce daně je povinen prokázat pouze to, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. Výše uvedené povinnosti správce daně v projednávaném případě dostál.
30. Pokud pak jde o otázku, zda žalobce unesl své důkazní břemeno, soud zdůrazňuje, že žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí, stejně jako správce daně při zpracování zprávy o daňové kontrole vycházeli z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které jednou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39). Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem ve věci stavitelství Melichar, na který odkazoval rovněž i žalobce v podané žalobě. Ve snaze sjednotit judikaturu byla věc předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, dospěl k závěru, že „[P]ostavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“
31. V odůvodnění rozsudku rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. SDEU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „Směrnice 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.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU potvrdil, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

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.“ Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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.“

32. Zároveň rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek ve věci stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Rozsudek ve věci stavitelství Melichar šel totiž odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Podle rozsudku ve věci stavitelství Melichar nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, podstatná pro posouzení věci, neboť neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě shledání podvodu na DPH. SDEU však potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Soud pak podotýká, že v projednávaném případě nebyla daňovými orgány žalobci přičítána účast na daňovém podvodu.
33. Rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, je pak zdejší soud v právě projednávané věci vázán (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86).
34. Aplikací závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na projednávaný případ nelze dospět k jinému závěru, než že je nutno napadené rozhodnutí zrušit. Daňové orgány totiž poté, kdy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřily důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH u předmětných zdanitelných plnění, vedly žalobce v rámci výzvy k odstranění pochybností (viz výzva ze dne 4. 8. 2016, č. j. 6149173/16/2001-52524-110512) v souladu s dosavadní judikaturou, jednak k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění a jednak k doložení, že tato plnění byla přijata od deklarovaného dodavatele QW. V následném řízení pak došlo ke zúžení předmětu dokazování pouze na otázku, zda předmětné plnění poskytl dodavatel QW (viz protokol o zahájení kontroly ze dne 7. 3. 2017, č. j. 1701672/17/2001-61565-103052). Ve smyslu výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, však daňové orgány měly žalobce vést k prokázání vedle faktického uskutečnění zdanitelného plnění, pouze k doložení, že dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH, což se nestalo. Daňové orgány se tedy nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH. Tímto směrem nebylo dokazování vůbec vedeno. Žalobce nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. V návaznosti na to se pak daňové orgány nevěnovaly tomu, zda žalobce v tomto ohledu unesl důkazní břemeno, případně zda daňové orgány nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost. Dle výše uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu však má být ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel měl s jistotou postavení plátce DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

35. S ohledem na skutečnost, že v otázce důkazního břemene daňového subjektu je napadené rozhodnutí založeno na posouzení otázky, které pohledem nové judikatury SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu neobstojí, soudu nezbylo než napadené rozhodnutí zrušit.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

36. Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
37. Soud v dané věci rozhodoval bez nařízení ústního jednání, přestože o jeho nařízení žalobce požádal, neboť takový postup soudu umožňuje § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
38. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Ve věci měl plný úspěch žalobce, a soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci ve stanovené lhůtě náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady související s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny odměnou za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a písemného podání ve věci samé), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč [§ 6 odst. 1, § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhlášky]. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 cit. vyhlášky) a částkou 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 15 342 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě do rukou právní zástupkyně žalobce JUDr. Mileny Novákové, advokátky. Pro úplnost soud podotýká, že žalobci nepřiznal náhradu nákladů za repliku ze dne 27. 4. 2022, neboť tuto soud po žalobci nevyžadoval a zároveň tato replika nepřináší ze strany žalobce žádné nové skutečnosti nad tvrzení uvedená v žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

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.

Praha dne 30. května 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu