



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **Ing. L. Z.**
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Markem Svojanovským
sídlem Dvorek 16, 798 57 Laškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 22270/21/5300-22444-713021,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 22270/21/5300-22444-713021, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce advokáta Mgr. Marka Svojanovského, sídlem Dvorek 16, 798 57 Laškov.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobce podniká mj. v oboru nakládání s odpady a poskytování technických služeb. Dne 22. 6. 2017 u něj byla Finančním úřadem pro Královehradecký kraj zahájena daňová kontrola týkající se daně z přidané hodnoty (DPH) za 3. čtvrtletí 2016 se zaměřením na prověření nároků na odpočet DPH z plnění přijatých žalobcem od společností V. F. C. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost F. C.“) a S. M., IČ X (dále jen „společnost S.“). Jednalo se o 5 daňových dokladů. Po provedené daňové kontrole vydal Finanční úřad pro Olomoucký kraj dodatečný platební výměr ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1507182/19/3106-50524-705249, kterým doměřil žalobci DPH ve výši 252 000 Kč a současně mu uložil povinnost zaplatit penále ve výši 50 400 Kč. Na základě podaného odvolání žalovaný napadeným rozhodnutím změnil vydaný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na 45 360 Kč a penále na 9 072 Kč. Žalovaný vyhověl podanému odvolání a u 4 daňových dokladů nároky na odpočty DPH uznal, protože dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že se plnění odehrálo tak, jak na nich bylo deklarováno. Tento závěr však neučinil ve vztahu k plnění navázanému na daňový doklad č. X, který byl žalobci vystaven společností F. C.
2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil a brojil proti němu žalobou, ve které vnesl následující žalobní body:
 - správní orgány nesprávně a neúplně zjistily skutkový stav a předložené důkazy nesprávně hodnotily. Žalobcem předložené listiny včetně daňových dokladů vystavených společností I. – I. a d. s. O. a.s., IČ X (dále jen „společnost I.“) jednoznačně prokazují, že žalobci bylo společností F. C. plnění poskytnuto a že žalobce za něj zaplatil, koneckonců ani žalovaný netvrdil, že by snad žalobce uzavřel smlouvu přímo se společností B. a.s. IČ X (dále jen „společnost B.“), která byla subdodavatelem společnosti F. C., ale právě se společností F. C. Skutečnost, že společnost B. neuvedla v kontrolním hlášení plnění vůči společnosti F. C. nemůže samo o sobě vyvracet, že zdanitelné plnění žalobci poskytla společnost F. C., ale jiný subjekt, tuto skutečnost nemohl žalobce nijak ovlivnit a nemá zákonné prostředky pro to, aby prokázal existenci smluvního vztahu mezi uvedenými společnostmi, rozhodně nemůže jít k tíži žalobce, že správce daně nezískal dotazem na ně bližší informace. Bylo by nelogické, pokud by si žalobce objednal plnění u společnosti B., ale plnil společnosti F. C.;
 - skutková situace byla u ostatních daňových dokladů podobná, přesto žalovaný dospěl vůči nim k jinému závěru, žalovaný tak bez náležitého odůvodnění dospěl k jinému skutkovému závěru a porušil zásadu legitimního očekávání a právní jistotu žalobce.
3. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce rozdílného hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že u ostatních plnění byla vždy prokázána spojitost plnění se společností F. C., resp. se společností S. Dále žalovaný k výzvě soudu ohledně možné aplikace nové judikatury ve věci *K. P.* uvedl, že z tvrzení žalobce ani ze správního spisu nevyplývá, že by žalobci plnění poskytl jiný skutečný dodavatel, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Ze spisu totiž nevyplývá ani to, že by deklarované plnění pro žalobce vůbec proběhlo. Žalobce totiž neprokázal propojení mezi deklarovaným dodavatelem a zprostředkovatelem odvozu odpadu, a tedy ani mezi dodavatelem a šetřeným plněním, čímž neprokázal ani vazbu dodavatele a plnění samotného na sebe, a současně použití plnění pro svou ekonomickou činnost. Proto není na věc aplikovatelná nová judikatura.

B. Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
5. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že *„daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta“*. Odst. 3 téhož ustanovení stanoví, že *„nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat“*. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátcé povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátcé, mít daňový doklad“*.
6. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

Průběh daňového řízení a závěry správních orgánů

7. V nyní projednávané věci je sporné plnění na daňovém dokladu č. 0160910, tj. faktuře vystavené dne 14. 9. 2016 společností F. C. žalobkyni jako odběrateli, označeno jako *„zprostředkování odvozu odpadu“* a fakturovaná částka je 261 360 Kč.
8. V podání ze dne 24. 7. 2017 žalobce správci daně k uvedené faktuře uvedl, že předkládá popis činností a sděluje, jak přijaté plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Konkrétně žalobce uvedl, že společnost F. C. zprostředkovala společnosti I., která prováděla Stavbu „Trať č. X“, odvoz zeminy k následné recyklaci prostřednictvím společnosti B., a to nákladní dopravou do sídla společnosti B. v P. K tomu žalobce doložil tabulku, v níž bylo rozepsáno, že jednotlivé odvozy (celkem 15) odpadu probíhaly ve dnech 11. až 13. 7. 2016, přičemž v tabulce uvedl i kategorii, název a množství připadající na jednotlivé odvozy. Celkem se tak mělo jednat o 2 250 t odpadu za jednotkovou cenu 96 Kč/t, tj. 261 360 Kč. Dále žalobce uvedl, že polovina odvozů byla vyfakturována v rámci pracovní činnosti v červenci fakturou č. X částkou 165 165 Kč včetně DPH a druhá polovina v rámci pracovní činnosti v srpnu po ukončení recyklace odvezených zemin fakturou č. X, k čemuž doložil výpis ze svého bankovního účtu za říjen 2016, v němž jsou

mezi příchozími platbami zaznamenány ve dnech 10. a 31. 10. 2016 dvě platby od společnosti I. vždy ve výši 165 165 Kč. Mezi odchozími platbami je pak v tomto výpisu uvedena dne 24. 10. 2016 platba ve prospěch účtu č. X ve výši 261 360 Kč, u níž je jako zpráva pro příjemce uvedeno: „Platba za přistavení techniky a zprostředkování potřebných měření Ing. L. Z. Dle variabilního symbolu se jedná o úhradu faktury č. X.

9. Správce daně následně výzvou ze dne 8. 3. 2018, č. j. 391382/18/2709-60561-607226 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal oprávněnost svého nároku na odpočet DPH na vstupu, konkrétně aby prokázal, o jaký odpad se jednalo, kdo zajišťoval zprostředkování odvozu odpadu, jaký byl vlastní průběh zprostředkování, kým byl odpad odvážen a jakým způsobem, jak bylo plnění kontrolováno žalobcem, zda plnění uskutečnila společnost F. C., zda byla uzavřena nějaká smlouva. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že společnost F. C. měla virtuální sídlo, byla nekontaktní, zveřejnila účetní závěrku naposledy za rok 2015, neměla zaměstnance ani provozovnu.
10. Žalobce následně na CD nosiči označeném ve správním spise pořadovým č. 19 doložil listinu nazvanou protokol o předání a převzetí zakázky, ze kterého vyplývá, že předmětem plnění bylo zajištění či zprostředkování odvozu zeminy k následné recyklaci ze stavby „Trať č. X“ a že bylo toto plnění realizováno v období od 10. 7. 2016 do 25. 8. 2016. Společnost F. C. si objednala subdodavatelsky externí společnost, kontrolovala jednotlivé odvozy do recyklačního centra v P., prováděla kontrolu tonáže a zajistila potřebné doklady. Přílohou protokolu byly doklady o převzetí odpadu do mobilního zařízení, ze kterých vyplývá, že původcem odpadu byla společnost I., jednalo se o odpad ze stavby „Trať č. X“, konkrétně zemina a kamení, přičemž odpad převzala společnost B. Dále žalobce doložil faktury vystavené žalobcem společností I., kterými ji fakturoval pracovní činnost v měsíci červenci/srpnu a zprostředkování odvozu odpadu (na obou fakturách je uvedena částka 165 165 Kč) a fotodokumentaci trati č. X.
11. Posléze byl ještě proveden výslech jednatele společnosti F. C. pana L. V., který, byť jen velmi obecně, ke spornému plnění uvedl, že se jednalo o zajištění odvozu či přepravy zeminy.
12. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k věci uvedl, že na daňovém dokladu vystaveném společností F. C. je plnění popsáno velmi neurčitě, navíc je rozporné s tím, co tvrdil žalobce. Podle správce daně se ve skutečnosti nejednalo o zprostředkování odvozu odpadu, ale o zajištění odvozu odpadu. Společnost B. neuvedla ve svém kontrolním hlášení k DPH plnění vůči společnosti F. C. Žalobce dle správce daně nedoložil vazbu mezi společností F. C. a společností B. Ta totiž z dokladů o převzetí odpadů nevyplývá. Na předávacím protokolu je chybné datum realizace odvozu odpadu, totéž platí o daňovém dokladu vystaveném společností F. C. a o daňovém dokladu vystaveném společností I. žalobcem. Proto je nelze spojit s plněním, které se mělo odehrát. Podle správce daně tak nebylo prokázáno, že předmětné zdanitelné plnění žalobce vůbec přijal, že jej přijal od společnosti F. C. a stejně tak, že plnění použil pro svou ekonomickou činnost (str. 19-22 zprávy o daňové kontrole).
13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že plnění sice bylo na samotném daňovém dokladu vystaveném společností F. C. popsáno neurčitě, nicméně to bylo napraveno tvrzením žalobce (popisem činnosti) a protokolem o předání a převzetí zakázky. Žalovaný neshledal ani rozpor mezi daňovým dokladem a tvrzením žalobce, protože zprostředkování odvozu odpadu neznamená, že by měla společnost F. C. odvézt odpad

vlastními silami, pod pojmem zprostředkování si lze totiž představit také zajištění služby subdodavately. Podle žalovaného z dokladů o převzetí odpadu skutečně nevyplývá žádná vazba mezi společností F. C. a společností B. Teze žalobce o zapojení společnosti F. C. do zakázky zůstala v rovině tvrzení. Žádná listina nedokládá vazbu mezi žalobcem a společností F. C., resp. vazbu této společnosti k deklarovanému plnění. Nebylo tak prokázáno, že by se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu vystaveném společností F. C., resp. na protokolu o předání a převzetí zakázky. Úvahy správce daně ohledně chybných dat na daňových dokladech jsou dle žalovaného příliš formalistické, může se jednat o pouhou chybu v psaní. Datum není způsobilé potvrdit či vyvrátit faktickou realizaci předmětného zdanitelného plnění. Faktická realizace byla v tomto případě zpochybněna na základě chybějící vazby mezi žalobcem a společností F. C., resp. mezi ní a šetřeným plněním. Žalobce tak neprokázal faktickou realizaci (tj. přijetí) předmětného plnění od společnosti F. C. (str. 14-16 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný uvedl, že jelikož nebyla nalezena spojitost mezi společností F. C. a šetřeným plněním, neprokázal žalobce ani to, že toto plnění použil pro svou ekonomickou činnost (str. 27 napadeného rozhodnutí).

Hodnocení závěru správních orgánů krajským soudem

14. Dle tvrzení žalobce byl řetězec subjektů zapojených do zkoumané transakce následující:

B. → F. C. → ŽALOBCE → I.

15. Krajský soud musí úvodem vyjasnit, že ačkoliv žalobce v průběhu řízení označil zdanitelné plnění jako „zprostředkování odvozu odpadu“, bylo v řízení prokázáno, že se nejednalo o zprostředkování ve smyslu právním (tedy zajištění příležitosti uzavřít smlouvu o odvozu odpadu), ale o samotnou realizaci odvozu odpadu. To vyplývá jak z tvrzení žalobce učiněného v podání ze dne 24. 7. 2017, tak i z provedených důkazů - např. z výslechu svědka, který byť velmi neurčitě, označil předmět plnění jako odvoz odpadů, či z popisu plnění v rámci protokolu o předání a převzetí zakázky. Koneckonců ani uhrazená částka neodpovídá tomu, že by se jednalo o úhradu za pouhé vyhledání příležitosti k uzavření smlouvy o odvozu odpadu, nýbrž se zřetelně jednalo o samotnou realizaci odvozu odpadu.
16. Z důkazů, které byly provedeny v daňovém řízení, vyplývá, že společnost B. odvezla zeminu od společnosti I. (doklady o převzetí odpadů). Žalobce v zásadě tvrdil, že tak učinila jako subdodavatel jeho dodavatele – společnosti F. C. Svůj vztah ke společnosti I. žalobce doložil vystavenými fakturami, ze kterých vyplývá, že žalobce fakturoval společnosti I. mj. za odvoz odpadu. Výpisem z účtu prokázal úhradu těchto faktur společností I.
17. Krajský soud zdůrazňuje, že je nutné odlišit neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele, od neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání toho, že se toto plnění vůbec uskutečnilo, resp. že bylo použito v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Závěr, že daňový subjekt vůbec neprokázal faktickou realizaci plnění deklarovaného na faktuře, s sebou automaticky z logiky věci nese i závěr, že neprokázal jeho poskytnutí jakýmkoli (nejen deklarovaným) dodavatelem i závěr, že daňový subjekt nemohl takové plnění použít pro svou ekonomickou činnost. Naopak zpochybnění, resp. neprokázání pouze toho, že plnění poskytl na faktuře uvedený dodavatel, automaticky nevyklučuje možnost prokázat, že se

plnění deklarovaného obsahu a rozsahu uskutečnilo a že daňový subjekt jej použil při své ekonomické činnosti. Plnění totiž mohl z nejrůznějších důvodů dodat jiný dodavatel než ten, o kterém to daňový subjekt tvrdí.

18. Správní orgány zpochybnily vazbu žalobce na společnost F. C. a vazbu této společnosti na společnost B., která dle žalobcových tvrzení a předložených důkazů fakticky odvoz odpadu provedla. Neprokázání zapojení společnosti F. C. do předmětného řetězce ale ještě neznamená, že plnění – odvoz odpadu – vůbec neproběhlo. Správní orgány k takovému závěru dospěly právě a jen na základě neprokázání vazby žalobce na společnost F. C. a její vazby k plnění. To je ale dle názoru krajského soudu úvaha chybná. Navíc úvaha správních orgánů pomíjí důkazy předložené žalobcem v průběhu řízení. Žalobce i dle správních orgánů prokázal, že společnost B. skutečně odvezla zeminu od společnosti I. Současně žalobce předložil důkazy, kterými chtěl prokázat, že toto plnění se odehrálo v rámci řetězce, na jehož konci stála společnost I., tedy v rámci jeho ekonomické činnosti (faktury a výpisy z bankovních účtů). Tyto doklady hodnotil jen správce daně, který jejich návaznost na plnění zpochybnil pomocí úvah o chybném datu plnění. Relevanci této úvahy však žalovaný výslovně popřel, ale sám již více tyto důkazy nijak nehodnotil.
19. Lze tak uzavřít, že žalovaný nejenže založil svůj závěr o tom, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění na chybné úvaze, ale ani při ní nezohlednil žalobcem navržené důkazy, čímž se dopustil nejen nezákonnosti, ale i procesní vady spočívající v opomenutí důkazů. V tomto ohledu krajský soud připomíná, že správce daně není podle § 8 daňového řádu povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou). Pokud tak neučiní, zatíží tím rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (jedná se o tzv. opomenutý důkaz – k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80 nebo též judikaturu Ústavního soudu týkající se tzv. opomenutých důkazů při soudním rozhodování, která je přiměřeně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc - nálezy sp. zn. III. ÚS 61/94, III. ÚS 95/97, III. ÚS 173/02, III. ÚS 569/03, III. ÚS 139/05, III. ÚS 359/05 a další).
20. Totéž pak platí o závěru správních orgánů o tom, že žalobce neprokázal, že předmětné plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně tento závěr odůvodnil tím, že žalobce v tomto ohledu nenavrhl žádný důkaz. K tomu krajský soud předně uvádí, že podle jeho názoru k tomu nebyl ani řádně vyzván, neboť konkrétní aspekty výzvy k odstranění pochybností tímto směrem nesměřovaly. Navíc nelze souhlasit s tím, že by žádné důkazy žalobce nenavrhl. Těmi nepochybně byly již výše uvedené faktury a výpisy z účtů, ze kterých vyplývá úhrada fakturovaných částek společností I. Žalovaný závěr správce daně aproboval, ale odůvodnil jej tím, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění. To je ale, jak soud vysvětlil výše, závěr nezákonný a předčasný.
21. Naproti tomu se soud zcela ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobce neprokázal, že by mu předmětné plnění poskytla společnost F. C., tj. že by právě tato společnost zajistila odvoz zeminy ze stavby prováděné společností I. Žalobcem předložený protokol o předání a převzetí zakázky skutečně je podobně jako smlouva čistě formálním dokladem, který ještě neprokazuje faktickou realizaci ze strany společnosti F. C. Z dokladů

o převzetí odpadů společností B. rozhodně nevyplývá žádná vazba na společnost F. C. Ani jednatel této společnosti nedokázal ohledně této zakázky říct cokoliv bližšího, co by mohlo prokázat, že se na realizaci odvozu odpadu skutečně podílela také společnost F. C. Žalovaný nehodnotil předložené důkazy odlišně, jak namítal žalobce. V případech ostatních daňových dokladů byla vždy prokázána, byť i jen nepatrná vazba plnění na společnost F. C., resp. společnost S. (blíže srov. např. odst. 49, 54, 74, 81, 84 nebo 101 napadeného rozhodnutí). Žalobci nebylo kladeno k tíži, že neprokázal obchodní vztah mezi společnostmi F. C. a B., ale to, že neprokázal, že by mu plnění poskytla společnost F. C. Žalobce mohl navrhnout jakékoliv jiné důkazy k prokázání toho, že do realizace zakázky byla zapojena i společnost F. C., leč byl v tomto směru pasivní. Skutečnost, že společnost B. neuvedla v příslušném kontrolním hlášení plnění vůči společnosti F. C., byla hodnocena spíše jako okrajová a toliko dokreslovala jinak důvodné pochybnosti vyslovené správními orgány.

22. I přes správnost tohoto dílčího závěru však správní orgány zatížily řízení vadou, protože žádným způsobem nehodnotily žalobcem navržené důkazy, kterými měla být prokázána faktická realizace plnění (odvozu odpadu) a využití plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. Tato vada by za jiných okolností nemusela být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, protože správní orgány zpochybnily také to, zda plnění žalobce přijal od plátce DPH uvedeného na faktuře (společnosti F. C.). Neprokázání této podmínky by pro odepření nároku na odpočet v době vydání napadeného rozhodnutí postačovalo, nicméně s ohledem na nejnovější judikaturu týkající se odpočtu na DPH a konkrétní okolnosti případu, je nutné předmětnou vadu vyhodnotit jako zásadní s možným vlivem na zákonnost rozhodnutí.

Rozsudek K.

23. Dne 9. 12. 2021 vydal Soudní dvůr EU rozsudek ve věci C-154/20, *K.P.* ve kterém se zabýval podmínkami nároku na odpočet DPH. Soudní dvůr dospěl k závěru, že „*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*“.
24. V návaznosti na to vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (NSS) dne 23. 3. 2022 rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že „*postavení 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*“.

25. Zmíněná judikatura podstatně změnila dosavadní náhled správních soudů na podmínky, za kterých je možné přiznat nárok na odpočet DPH. Přestože nová judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *K. P.* je třeba zohlednit skutečnost, že v případech předcházejících publikaci rozsudku *K.* nemohl daňový subjekt vědět, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH postačí prokázat, že mu zdanitelné plnění poskytl jiný než na dokladech uvedený plátcem DPH. Vrátit věc až do daňového řízení je namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43). Právě taková okolnost se v posuzované věci ze spisového materiálu nabízí.
26. Správní orgány odepřely žalobci nárok na odpočet s tím, že neprokázal faktické přijetí plnění, deklarovaného dodavatele plnění a využití plnění pro ekonomickou činnost. Závěry vůči první a třetí podmínce jsou stiženy vadou (viz výše). Pokud jde o druhou z podmínek, zde musí krajský soud uvést, že žalobce prokázal, že společnost B., která je plátcem DPH, odvezla odpad ze stavby realizované společností I. Žalobce tvrdí, že tak učinila jako subdodavatel jeho dodavatele, protože tento odvoz fakturoval společnosti I., která jej uhradila. Současně žalobce neprokázal vazbu na svého dodavatele – společnost F. C. Jinak řečeno, jedná se o indicii, která nasvědčuje tomu, že plnění poskytla žalobci třetí osoba, která je plátcem DPH.
27. Žalovaný se tedy v dalším řízení bude zabývat všemi důkazními návrhy žalobce a po jejich řádném zhodnocení pečlivě a srozumitelně odůvodní, zda žalobce prokázal, že deklarované plnění vůbec přijal a pokud ano, zda jej použil pro svou ekonomickou činnost. Pokud nebude některá z těchto podmínek prokázána, bude namíste nárok na odpočet odmítnout. Jestliže obě podmínky budou prokázány, bude se žalovaný zabývat tím, zda všechny dosud navržené důkazy prokazují, že žalobci poskytla plnění společnost B., a dalšími tvrzeními a důkazními návrhy, které žalobce ve vztahu k možnému dodavateli plnění případně učiní.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

28. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem zaujatým krajským soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
29. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 12 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 4 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.
30. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit

náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 23. srpna 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu