



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobce: **M. K.**, IČO: X
sídlem X

zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, Vinohrady, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 18449/20/5300-21443-712756,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 15. 1. 2019, č. j. 110706/19/2103-50522-204435 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správní orgán I. stupně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období března 2016 ve výši 298 200 Kč a penále ve výši 59 640 Kč. Žalobce neprokázal splnění podmínek pro

vznik odpočtu DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť správní orgán I. stupně a žalovaný neprokázali, že jim vznikly „vážné a důvodné“ pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených daňových dokladů. Proto nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a nebyl aktivován § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V řízení před správním orgánem I. stupně nebylo zpochybněno, že příslušná plnění od společnosti DASKO, s.r.o., IČO: 48948870 (dále jen „DASKO“) nebyla poskytnuta. Pochybnosti správního orgánu I. stupně se týkaly pouze otázky skutečného a deklarovaného dodavatele těchto plnění, neboť správní orgán I. stupně vyjádřil pochybnosti stran toho, zda společnost DASKO fakticky příslušná plnění poskytla. V této souvislosti žalobce poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), z níž má vyplývat, že žalobce neměl povinnost ověřovat kapacity společnosti DASKO, či to, že plnění poskytl jiný dodavatel za společnost DASKO. Správní orgán I. stupně měl prokázat, že společnost DASKO plnění neposkytla. Za této situace důkazní břemeno nemohlo přejít zpět na žalobce a správní orgán I. stupně nemohl po žalobci požadovat předložení příslušných důkazů. Napadené rozhodnutí je rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou tzv. „esenciálních výdajů“ ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-36.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že správní orgán I. stupně důkazní břemeno unesl a to přešlo zpět na žalobce (výzvou správního orgánu I. stupně k prokázání skutečností ze dne 24. 1. 2017), neboť sám žalobce při zahájení daňové kontroly do protokolu uvedl, že se společností DASKO nikdy nejednal a že neexistují v tomto ohledu žádné doklady či smlouvy, nicméně přislíbil sdělit identifikační údaje svědků (bagristů), kteří příslušná plnění měli provádět. K tomu, že by uvedená výzva nebyla ve vztahu k pochybnostem správního orgánu I. stupně dostatečně konkrétní, žalovaný uvádí, že podle rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, *„[p]odstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.“* Správní orgán I. stupně své veškeré pochybnosti navíc podrobně popsal na str. 3 až 9 sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4207785/18/2103-60563-205633. Na tyto pochybnosti žalobce nereagoval, byť mu k tomu byl poskytnut dostatečný prostor. Skutečnost, že plnění bylo poskytnuto plátcem deklarovaným na daňovém dokladu, byl povinen prokázat výhradně žalobce. Žalobcem citovaná judikatura SDEU je nepřiléhavá, neboť se v ní jednalo o fiktivní plnění. Správní orgány neměly povinnost prokazovat daňový únik a účast žalobce na něm. Správní orgán I. stupně požadoval prokázání toho, že společnost DASKO plnění poskytla jakožto deklarovaný dodavatel. Znalost osoby dodavatele je naprosto nezbytnou, a to z důvodu ověření, zda tomuto dodavateli vůbec vznikla povinnost přiznat z předmětného plnění daň (je plátcem DPH). Vznik povinnosti přiznat daň z předmětného plnění je druhou stranou téže mince, neboť samotný vznik nároku na odpočet je vázán na vznik povinnosti přiznat daň na výstupu z předmětného plnění (§ 72 odst. 3 zákona o DPH). Samotný požadavek na doložení osoby dodavatele je správný. K namítané nepřezkoumatelnosti uvádí, že námitku žalobce vypořádal v bodě 49 napadeného rozhodnutí odkazem na rozsudek

NSS ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-40. Z nich vyplývá, že tzv. esenciální výdaje není možné aplikovat v případě DPH (na rozdíl od daně z příjmů). Projednávaná věc se týká DPH, která je vybírána v řetězci a u níž je nutné, aby všechny články řetězce byly plátcí DPH. Judikatura ohledně objektivně vynaložených nákladů (tzv. esenciálních výdajů) se týká výhradně daně z příjmů fyzických a právnických osob. Ohledně DPH judikatura žádný obdobný pojem nezná, a celý předmět sporu tak spočívá v posouzení otázky, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, což je jedna z hmotněprávních podmínek vyplývajících z ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný ani správní orgán I. stupně nebyli povinni zkoumat objektivně vynaložené (esenciální) výdaje žalobce. Námitka týkající se esenciálních výdajů tak byla irelevantní.

4. Při jednání dne 20. 12. 2022 strany setrvaly na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce dále uvedl, že mezi stranami je sporné, zda práce provedl deklarovaný dodavatel. V té souvislosti odkázal na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, a navazující judikaturu NSS. Z nich vyplývá, že není třeba, aby bylo prokázáno, aby dodavatel uvedený na faktuře uskutečnil práce, ale dokazování by mělo být vedeno tím směrem, jestli práce nemohl uskutečnit někdo jiný. V tomto směru správní orgán I. stupně a žalovaný dokazování vůbec nevedli. Z faktur vyplývá, že součet zdanitelných plnění přesáhl 1 milion Kč, což je nutná podmínka pro registraci plátce DPH. Z výsledků svědků zároveň vyplývá, že by zde mohl být prostor pro prokázání jiného dodavatele. Projednávaná věc není případem, v němž by nebyl nikdo, kdo by mohl být považován za skutečného dodavatele. Podstatné je, že práce provedeny byly a že je žalobce neprovedl sám, protože k tomu neměl ani lidské zdroje, ani nástroje.
5. Žalovaný při jednání uvedl, že dle judikatury NSS není rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* „bianco šekem“ na vyhovění žalobě ve všech případech. Ty mají být posuzovány individuálně. Pokud z dokazování nevyplývá, že by zde mohl být jiný skutečný dodavatel, je možné daňovému subjektu nevyhovět. Z dokazování žádný skutečný dodavatel místo deklarovaného dodavatele nevyplýnul. Napadené rozhodnutí proto ob stojí i ve světle uvedeného rozsudku SDEU.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

6. Žalobce předložil daňové doklady pro odběratele obec Zvole, příjmové doklady dodavatele společnosti DASKO č. 216/016-2, 2016/016, 2016/014, 2016/014-2, 2016/014-3, 2016/012, 2016/012-2, 2016/012-3 a daňové doklady dodavatele společnosti DASKO č. 20160016, č. 20160014 a č. 20160012. Na daňových dokladech je uvedeno, že dodavatel fakturuje za dopravu částku dle dohody s uvedením registrační značky vozidel či že fakturuje za odvoz odpadu včetně uložení.
7. Z protokolu správního orgánu I. stupně ze dne 17. 6. 2016, č. j. 3107545/16/2103-60561-201395, vyplývá, že společnost DASKO nevystavila faktury (daňové doklady) č. 20160012, 20160014 a 20160016, na kterých je jako odběratel uveden žalobce a jako dodavatel společnost DASKO. Totéž platí pro kopie příjmových dokladů č. 2016/012, 2016/12-2, 2016/12-3, 2016/014, 2016/014-2, 2016/014-3, 2016/016 a 2016/016-2, na nichž je rovněž jako dodavatel uvedena společnost DASKO a jako odběratel žalobce. Společnost DASKO výslovně uvedla, že předložené doklady nebyly vystaveny společností DASKO, liší se od formátu jejích dokladů, a stejně tak se liší razítkem a podpisem příslušné osoby. Vozidly uvedenými na daňových dokladech společnost DASKO nedisponuje a nedisponovala. Příjmové doklady jsou rovněž jiné, než jaké používá. Prostřednictvím svého jednatele

výslovně odmítla, že by znala žalobce či jakékoliv informace o něm (číslo bankovního účtu, podpis na dokladech).

8. Z protokolu správního orgánu I. stupně ze dne 11. 7. 2016, č. j. 3353484/16/2103-60561-208940, vyplývá, že téhož dne byla zahájena daňová kontrola žalobce týkající se DPH pro zdaňovací období června 2013 až dubna 2016 ohledně plnění přijatých za tato období. Žalobce do protokolu uvedl, že byl dodavatelem dopravy v rámci veřejné zakázky „*Revitalizace území Zvole I. a II. etapa*“ pro obec Zvole; protože zakázku nezahládal sám plnit, požádal o subdodávky „paní M.“ a pana M. T.; paní M. si jezdila pro jednotlivé úhrady a doklady přebíral od ní; se společností DASKO „*nikdy nejednal. Neexistují žádné písemné objednávky a smlouvy.*“; s paní M. řešil průběh plnění; vozidla na fakturách nekontroloval.
9. Správní orgán I. stupně provedl výslechy svědků, a to J. M. (protokoly ze dne 21. 11. 2016, č. j. 4646471/16/2103-6062-205633, a ze dne 17. 5. 2017, č. j. 817917/17/2103-60562-205633) a R. D. (protokoly ze dne 19. 12. 2016, č. j. 4856118/16/2103-60562-205633, a ze dne 11. 9. 2017, č. j. 4099939/17/2103-60562-205633). Svědkyně J. M. uvedla, že jednala pouze s R. D. a neznala jeho případné napojení na společnost DASKO. Svědek R. D. vyloučil jakoukoliv spolupráci se žalobcem i se společností DASKO. Oba svědci neuvedli žádné údaje o možném propojení žalobce se společností DASKO.
10. Vzhledem k uvedenému přistoupil správní orgán I. stupně k vydání výzvy k prokázání skutečnosti ze dne 24. 1. 2017, č. j. 99548/17/2103-60562-205633, neboť mu vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a to u přijatých zdanitelných plnění (doprava, odvoz odpadu), které měl žalobce přijmout od deklarovaného dodavatele – společnosti DASKO. K období března 2016 správní orgán I. stupně konkrétní odůvodnění neuvedl. Správní orgán I. stupně požadoval: (i) předložení dokladů za období od června 2013 do prosince 2015; (ii) identifikaci svědků – bagristů; (iii) předložení stavebních deníků týkajících se „*Revitalizace území Zvole I. a II. etapa*“.
11. Žalobce při ústním jednání dne 23. 2. 2017 (zaznamenáno v protokolu z téhož dne, č. j. 1280070/17/2103-60562-205633) na výzvu ze dne 24. 1. 2017 reagoval předložením výsledku veřejnosprávní kontroly u příjemce dotace obec Zvole a listy stavebního deníku blíže neurčené stavby. Dále navrhl opakování výslechu svědků J. M. a R. D., žádné jiné důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl. Správní orgán I. stupně žádosti žalobce vyhověl a navrhované výslechy svědků zopakoval (srov. výše), neboť přítomnost žalobce při prvních výsledcích svědků znemožnil zdravotní stav žalobce.
12. Opatřeními ze dne 23. 4. 2017, č. j. 1290836/17/2103-60562-205633, a ze dne 24. 3. 2017, č. j. 1298438/17/2103-60562-205633, správní orgán I. stupně vyzval provozovatele vozidel, jejichž registrační značky byly uvedeny na daňových dokladech předložených žalobcem, ke sdělení, zda spolupracovali se žalobcem na realizaci stavební akce „*Revitalizace území Zvole u Prahy*“ a zda žalobci poskytli nákladní dopravu. Oba provozovatelé vozidel shodně uvedli, že se žalobcem na této stavební akci nespolečně pracovali a neposkytli dopravu svými nákladními vozidly.
13. Dále správní orgán I. stupně vyslechl svědka J. D. (protokol ze dne 11. 9. 2017, č. j. 4100001/17/2103-60562-205633). Svědek uvedl, že vozí bratra R. D., protože ten nemá řidičský průkaz. Svědek zná J. M. Žalobce ani společnost DASKO nezná, o stavebních pracích v obci Zvole nic neví. Svědek měl s otcem do roku 2014 autodopravu.

V současnosti nemá žádné nákladní vozidlo. Svědek se na realizaci stavby v obci Zvole nepodílel a ani zde nezajišťoval nákladní dopravu.

14. Výsledek kontrolního zjištění ze dne 5. 9. 2018, č. j. 4207785/18/2103-60562-205633, byl žalobci doručen dne 11. 9. 2018, společně s rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 5. 9. 2018, č. j. 4207786/18/2103-60562-205633, kterým byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (ta byla následně na žádost žalobce prodloužena rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 26. 9. 2018, č. j. 4391056/18/2103-60562-205633). Z výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že ohledně zdaňovacího období března 2016 správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by společnost DASKO provedla příslušná plnění nebo že by jí byla uhrazena. Věřohodnost předmětných dokladů byla správním orgánem I. stupně zpochybněna, neboť nebyly vystaveny osobou, která na nich byla uvedena jako dodavatel (vystavovatel).
15. Žalobce podáním ze dne 26. 9. 2018 reagoval na výsledek kontrolního zjištění. Odmítl závěry správního orgánu I. stupně, neboť práce byly skutečně provedeny, a nebyl tak důvod kontrolovat společnost DASKO. Namítl nepravdivost svědecké výpovědi paní M., neboť ona jednala za společnost DASKO, přebírala peníze za práci a předávala daňové doklady.
16. Ve stanovisku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 4741094/18/2103-60562-205633, k podání žalobce ze dne 26. 9. 2018 správní orgán I. stupně opakovaně vyjádřil pochybnosti stran osoby, která měla provést příslušné práce pro žalobce, neboť společnost DASKO to nebyla, přičemž žalobci se takové tvrzení prokázat nepodařilo, neboť k tomu žádné důkazy nepředložil.
17. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2018, č. j. 5122260/18/2103-60562-205633, vyplývají totožné skutečnosti jako z výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 9. 2018. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 3. 1. 2019.
18. Správní orgán I. stupně prvostupňovým rozhodnutím rozhodl tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku.
19. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které následně doplnil. Nesouhlasil se závěrem správního orgánu I. stupně, že příslušná plnění nebyla fakticky provedena. Podle něj je zřejmé, že správní orgán I. stupně uvedl pochybnosti pouze ve vztahu k tomu, zda deklarovaný dodavatel (společnost DASKO) skutečně plnění provedl. Měl za to, že prokázal (např. stavebním deníkem) skutečnost, že příslušná plnění provedla společnost DASKO. Následně namítl, že bylo na místě vycházet z judikatury NSS týkající se tzv. esenciálních výdajů. Tato judikatura by měla být aplikovatelná i pro odpočet DPH. Správnímu orgánu I. stupně nepříslušelo hodnotit pravdivost výpovědi svědka.
20. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V jeho odůvodnění mimo jiné uvedl, že posouzení pravdivosti výpovědi svědka správním orgánem I. stupně nebylo zcela adekvátní, neboť podle § 96 odst. 1 daňového řádu osoba vypovídající jako svědek je povinna vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Svědek je vždy o této povinnosti před započítím výslechu poučen. Správce daně hodnotí obsah poskytnuté svědecké výpovědi, nikoliv osobu svědka, což se správní orgán I. stupně svým tvrzením snažil vyjádřit. K provedení důkazních prostředků uvedl, že se ztotožnil s názorem správního orgánu I. stupně a že žalobce nedostal důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele DASKO, tedy

oprávněnost uplatněného odpočtu DPH. Rovněž jako nedůvodnou posoudil námitku, že správní orgán I. stupně nezpochybnil, že by přijaté služby nebyly použity pro plnění uskutečněná na výstupu, tedy pro provedení plnění ve prospěch obce Zvole. Předmětem pochybností nebylo poskytnutí zdanitelných plnění žalobcem jeho odběrateli – obci Zvole. Správní orgán I. stupně prověřoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně u žalobcem přijatých zdanitelných plnění, tedy zda jsou u nich splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet daně. Tento nárok žalobce neprokázal. Předložené daňové doklady a doklady prokazující obchodní vztah mezi žalobcem a obcí Zvole, tedy uskutečněná zdanitelná plnění žalobcem na výstupu, nejsou samy o sobě důkazem o tom, že k přijetí zdanitelného plnění došlo od deklarovaného dodavatele uvedeného na dokladech. K námitce, že otázka, zda plnění ve prospěch žalobce skutečně poskytl deklarovaný dodavatel uvedený na daňových dokladech, je nerozhodná a mělo dojít k zohlednění esenciálních výdajů, žalovaný uvedl, že žalobcem zmíněný rozsudek SDEU se netýkal situace, kdy jsou pochybnosti, od jakých plátců byla zdanitelná plnění fakticky přijata. Ohledně samotné nutnosti zohlednit esenciální výdaje žalovaný citoval z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 255/2018-40: „*k ilustraci rozdílů mezi důkazním standardem ve věcech daně z přidané hodnoty (skutečný dodavatel se musí shodovat s dodavatelem označeným na daňovém dokladu) a daně z příjmů (skutečný dodavatel se nemusí vždy shodovat s ‚papírovým‘ dodavatelem)*“. Vypořádání této námítky uzavřel s tím, že daňový subjekt musí v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu. Aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně, musí být poskytovatel tohoto plnění plátcem DPH. Prokázání toho, že plnění bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu, přitom není podstatné jenom z důvodu pouhého ověření, zda se jedná o plátce registrovaného v systému DPH, ale především z důvodu, aby bylo možné ověřit, zda tomuto dodavateli vůbec vznikla povinnost přiznat z předmětného plnění daň, neboť samotný vznik nároku na odpočet je vázán na vznik povinnosti přiznat daň na výstupu z předmětného plnění (§ 72 odst. 3 zákona o DPH).

Posouzení žaloby soudem

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Z provedené rekapitulace vyplývá, že v projednávané věci není mezi stranami spor o existenci zdanitelného plnění, ale naopak o to, zda je prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, a zda tedy správní orgány dospěly ke správnému závěru ohledně neexistence nároku žalobce na odpočet DPH.
23. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce 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.

24. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mimo jiné při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
25. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
26. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce 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.
27. Soud předně uvádí, že z citovaných zákonných ustanovení a na ně navazující judikatury NSS (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) vyplývá, že důkazní břemeno je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.
28. Soud v reakci na argumentaci žalobce uvádí, že žalovaný i správní orgán I. stupně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy a s výše uvedenou judikaturou.
29. Správnímu orgánu I. stupně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o tvrzení žalobce již na základě ústního jednání se společností DASKO, jež měla být deklarovaným dodavatelem žalobce. Společnost DASKO jednoznačně uvedla, že žádné plnění pro žalobce neprováděla, přičemž daňové a pokladní doklady předložené žalobcem, jež měla vystavit, nikdy nevystavila a jejich obsah a forma nesouhlasí se skutečností. Navíc sám žalobce správnímu

orgánu I. stupně sdělil, že se společností DASKO nikdy přímo nejednal, a neexistují tak žádné smlouvy či písemné objednávky. Soud proto uvádí, že ve vztahu k otázce souladu mezi faktickým a deklarovaným dodavatelem správní orgán I. stupně skutečně měl vážné a důvodné (a odůvodněné) pochybnosti, že žalobcem předložené daňové doklady nezachycují skutečnost.

30. Podle rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, je nutné, aby „*pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.*“ Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné. Musí tedy daňovému subjektu vyjevit, na základě čeho hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu zpět na daňový subjekt, musí taková výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.
31. NSS dále v rozsudku č. j. 5 Afs 192/2019-29 uvedl: „*Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné.*“ I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost takovou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popřípadě musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak fakticky nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008-86).
32. Ačkoliv správní orgán I. stupně disponoval výše uvedenými pochybnostmi o rozporu mezi skutečným a deklarovaným dodavatelem zdanitelného plnění, tak je podle soudu ve výzvě ze dne 24. 1. 2017 vůbec neuvedl. Žalobce proto nebyl seznámen s kvalifikovaně vyjádřenými pochybnostmi správního orgánu I. stupně, a důkazní břemeno ve vztahu ke zdaňovacímu období března 2016 tímto úkonem zpět na žalobce nepřešlo. Podstatné však je, že se to změnilo v okamžiku, kdy byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního šetření ze dne 5. 9. 2018. V něm již tyto pochybnosti byly jednoznačně vyjádřeny a uvedeny. Výsledek kontrolního šetření byl žalobci doručen dne 11. 9. 2018. V tento

okamžik tak pochybnosti správního orgánu I. stupně byly žalobci známy, přičemž jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 192/2019-29: „Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem“.

33. Argumentaci závěry rozsudku SDEU ze dne 4. 6. 2020, ve věci C-430/19, C.F. (*daňová kontrola*), má soud za nepřiléhavou. V této věci se SDEU zabýval situací týkající se daňového podvodu, což ale není případ projednávané věci, v níž správní orgány vůbec nečinily závěr, že by se žalobce účastnil na daňovém podvodu, nýbrž pouze konstatovaly, že žalobce ani neprokázal, že by sporné zdanitelné plnění přijal od společnosti DASKO jakožto plátce DPH. Navíc správní orgán I. stupně ani žalovaný neodůvodňovali své pochybnosti na základě toho, že by společnost DASKO nebyla schopná zdanitelné plnění provést (byť to zmínili jako doplňující argument), ale na základě toho, že sama tato společnost uvedla, že je neprováděla a se žalobcem nikdy nejednala ani nespolupracovala.
34. Námitka žalobce o nezákonném přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt je proto nedůvodná.
35. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání námítky esenciálních výdajů soud považuje za klíčové, že žalovaný vypořádání této námítky uzavřel konstatováním, že daňový subjekt musí v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu. Touto konkurující argumentací dal dostatečně jasně najevo, že argumentace konceptem tzv. esenciálních nákladů není v případě posuzování nároku na odpočet DPH namístě, jelikož zjištění, že poskytnutí zdanitelných plnění na výstupu nutně (esenciálně) vyžadovalo přijetí určitého objemu plnění na vstupu, pochopitelně nijak neodpovídá na otázku, zda tato předpokládaná (ale konkrétně neprokázaná) přijatá plnění byla přijata od společnosti DASKO, popř. alespoň od jiných osob v postavení plátce DPH. Svou citací judikatury NSS pak žalovaný patrně chtěl ilustrovat, že zohlednění tzv. esenciálních výdajů se aplikuje pouze v případě daně z příjmů, a nikoliv DPH. I když argumentace žalovaného mohla být formulovaná zřetelněji, právní názor vylučující důvodnost žalobcovy argumentace tzv. esenciálními náklady žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil. Jeho rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
36. Jde-li konečně o argumentaci žalobce závěry obsaženými v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, soud uvádí následující:
37. 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, že jsou-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 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 pořízeních 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 uvedeném § 72 a § 73 zákona o DPH.

38. Nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH našla svůj odraz v předložení předběžné otázky SDEU usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54. Ten v bodu 28 citovaného usnesení vyslovil názor, že „*správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek PPUH Stebcemp). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH.*“
39. SDEU rozhodl o žádosti NSS o rozhodnutí o předběžné otázce rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, v němž 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 [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“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, a 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. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoliv ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). SDEU 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**“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem).
40. Podle zdejšího soudu jsou závěry formulované v citovaném rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* plně využitelné i v posuzovaném případě při posuzování nároku žalobce na odpočet DPH.
41. V průběhu řízení před správními orgány nebyly v projednávané věci zjištěny jakékoliv skutečnosti, které by svědčily o tom, že skutečný dodavatel je plátcem DPH. Ani dílčí nedostatek odůvodnění v tomto směru by tak nemohl představovat takovou vadu

napadeného rozhodnutí, která by mohla mít vliv na jeho zákonnost. Ostatně žalobce ani v rámci včasných žalobních bodů nenamítal, že by (nezjištěný) dodavatel sporných plnění při jejich dodání musel být v pozici plátce DPH.

42. I kdyby soud připustil argumentaci žalobce uplatněnou až při jednání, musí konstatovat, že podmínky vyplývající z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* nebyly v projednávané věci splněny. Jde-li totiž o námitku žalobce, že z doložených faktur vyplývá, že součet zdanitelných plnění přesáhl 1 milion Kč, soud uvádí, že by muselo v případě, že deklarovaný dodavatel není dodavatelem skutečným, z podkladů shromážděných ve správním spise vyplývat, že skutečný dodavatel dělitelného plnění (jednalo se o 3 různé faktury) byl jediný a měl zároveň postavení plátce DPH. To však žalobce netvrdí a neprokazuje. Z výpovědí svědků zároveň nevyplývá, že by to musela být jediná osoba. Společnost DASKO zároveň zcela popřela, že by předmětné plnění poskytla.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

43. S ohledem na výše uvedené soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
44. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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 20. prosince 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

předseda senátu