



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, v právní věci

žalobce: **M Plast spol. s r.o.**, v likvidaci,
sídlem Malý val 1541/45, Kroměříž
zastoupený daňovým poradcem Ing. Igorem Pantůčkem
sídlem Řípská 11d, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2019, č. j. 34358/19/5300-21444-712153,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2019, č. j. 34358/19/5300-21444-712153, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 14. 8. 2018:

- dodatečný platební výměr č. j. 1681878/18/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 138 598 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 27 719 Kč;
- platební výměr č. j. 1683966/18/3304-50522-704171, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši nadměrného odpočtu 101 322 Kč
- dodatečný platební výměr č. j. 1684065/18/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 747 594 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 149 518 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 1684181/18/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 868 748 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 173 749 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 1684202/18/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 587 587 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 117 517 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce předně shrnul průběh dosavadního řízení před daňovými orgány. Jejich postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobce by nezískal žádný prospěch z nezákonně uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy daň z přidané hodnoty, ze které uplatňované nároky na odpočet vznikly, uhradil dodavatel. Daňové orgány měly uvést, v čí prospěch je protiprávní jednání, pokud nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neakceptovaly. Jelikož daňové orgány nedetekovaly „ztracenou daň“, a tedy ani daňový podvod, daň z přidané hodnoty byla zřejmě v posuzovaných obchodních případech přiznána a odvedena všemi zúčastněnými plátcí.
3. Dále žalobce rozporoval závěr o neuskutečnění zdanitelného plnění, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Nesouhlasil ani s hodnocením vyjádření žalobce ke spolupráci se společností DUTOLIX s.r.o. ze strany daňových orgánů, které označil za účelové. Své obchodní partnery si prověřuje způsobem, který mu je veřejně přístupnými zdroji umožněn, tj. prostřednictvím obchodního rejstříku a rejstříku plátců daně z přidané hodnoty. Společnost DUTOLIX s.r.o. se stala nespolehlivým plátcem v roce 2017, nicméně tato skutečnost není nijak relevantní pro uskutečnění zdanitelná plnění v roce 2015. Správce daně vytrhl z kontextu vyjádření žalobce ohledně ověření si možností společnosti DUTOLIX s.r.o. dostát svým závazkům vůči žalobci. Při neplnění povinností této společnosti mohl žalobce spolupráci kdykoliv ukončit. Hodnota dodávek od společnosti DUTOLIX s.r.o. netvořila ani podstatnou část jeho obchodů v letech 2014 a 2015. Pokud by se tato společnost neosvědčila, věděl, že bude schopen pokrýt její dodávky jiným dodavatelem. K obecně formulovaným pochybnostem správce daně se nemohl vyjádřit jinak, než jak učinil. Při jednání se společností DUTOLIX s.r.o. přitom probíhalo vše jako u jiných obchodních partnerů – jednatel společnosti byl kontaktní a nevyhýbal se ani osobnímu kontaktu. Půl roku od vzniku společnosti není krátký časový úsek pro uzavření obchodního vztahu.

4. Žalobce také uvedl, že zajištění dopravy bylo jeho standardním požadavkem u všech dodavatelů. Samotnou dopravu však nezajišťoval, proto nebyl schopen prokázat požadované skutečnosti ohledně pochybností správce daně o dopravě. Byť byla zpochybněna doprava zdanitelného plnění (zboží a strojů), nebylo nikdy zpochybněno samotné dopravení plnění na místo určení a tam předání zákazníkům žalobce. Tímto faktem se daňové orgány nezabývaly, ačkoliv žalobce důkaz prověřením dodání zboží u jmenovaných odběratelů navrhoval. V důsledku neprovedení takto navrhovaného důkazu trpí daňové řízení natolik závažným pochybením, že je nepřezkoumatelné. Nadto žalobce poukázal, že v daňovém řízení má prokazovat pouze ty skutečnosti, které uvedl ve svých podáních, nikoliv ty, které neuvedl či netvrdil. Závěry daňových orgánů přitom nejsou takového charakteru, že by bylo konstatováno neprovedení dopravy. Dále žalobce rozporoval i další skutečnosti týkající se závěrů správce daně a žalovaného ohledně dopravy.
5. V další argumentaci poukázal na zahájení daňové kontroly u deklarovaného dodavatele DUTOLIX s.r.o., z čehož je zřejmé, že jednatel této společnosti byl pro správce daně kontaktní.
6. Podle žalobce žalovaný a správce daně nerespektují základní zásadu daně z přidané hodnoty, tj. zásadu neutrality daně. Daňové orgány vykládají právo na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty úžeji než Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty, pokud jej omezují na plátce daně uvedeného na daňovém dokladu. Daňové orgány odmítají názor žalobce o možnosti uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je-li deklarované plnění uskutečněno, ale ne osobou uvedenou na daňovém dokladu (tj. konstatováním o nesplnění hmotněprávní podmínky), a příslušnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie neaplikují na prověřované obchodní případy správně. Na daňových orgánech by proto mělo být, aby zpochybnily dobrou víru žalobce. Naopak z jejich strany došlo ke stanovení daně u subjektu, u kterého je to z jejich pohledu nejjednodušší.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření považoval argumenty žalobce za z velké části totožné s odvolacími námitkami. Meritum sporu spatřuje v tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno. Ze strany žalobce nebyly v průběhu daňového řízení předloženy takové důkazy, jimiž by odstranil pochybnosti správce daně týkající se přepravy zboží a pronajatých movitých věcí. Provedenými důkazními prostředky naopak docházelo k dalšímu prohlubování sdělených pochybností. V rámci dokazování nedošlo k vybočení ze zákonných mezí. Žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění fakticky přijal od daňového subjektu deklarovaného na daňových dokladech jako dodavatel. Proto mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nebyl uznán. Postupem správce daně a žalovaného nedošlo k porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, neboť v případě plnění přijatých od společnosti DUTOLIX s.r.o. nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 daňového řádu. Neutralita daně byla porušena žalobcem, který si nárokoval odpočet daně, byť tento svůj nárok spolehlivě neprokázal. Žalobcem uváděné rozsudky Soudního dvora EU nejsou na uvedenou věc přílehlavé, jelikož řeší problematiku vztahující se k podvodům na dani z přidané hodnoty a nikoliv hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.

IV. Následný průběh řízení

8. Na nařízeném jednání dne 10. 11. 2021 krajský soud řízení přerušil na dobu do vydání rozhodnutí Soudního dvoru Evropské unie o předběžné otázce.
9. Dne 7. 2. 2022 žalobce zaslal zdejšímu soudu doplnění žaloby, v němž poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54 (věc Kemwater ProChemie), kterým byly položeny předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, a následnou odpověď Soudního dvoru Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20. Na základě toho má žalobce za to, že byl povinen prokázat, že deklarovaný dodavatel byl v postavení osoby povinné k dani. V průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení žalobce doložil, že u dodaného zboží, resp. služeb, u něhož správce daně odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musel být skutečný dodavatel jednoznačně v postavení osoby povinné k dani. Objem pořízeného zboží a poskytnutých služeb žalobce od stejného dodavatele (cca 12 mil. Kč) svědčí o tom, že dodavatel musel být v postavení osoby povinné k dani. I za situace, kdy by oprávněně správce daně zpochybnil deklarovaného dodavatele. Objem dodaného zboží a služeb vylučuje, že by se mohlo jednat o osobu nepovinnou k dani. Vedle toho žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-82, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnými obchodními případy žalobce jako v projednávané věci.
10. Na doplnění žaloby zareagoval žalovaný podáním ze dne 25. 5. 2022. Správci daně vznikly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda plnění fakticky uskutečnila osoba deklarovaná na daňových dokladech. Tyto pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil a přenesl tak důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce však neprokázal, že by mu předmětná plnění (stavební materiál a služby pronájmu movitého majetku) dodala společnost DUTOLIX s.r.o. Žalobce tedy neprokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech od deklarovaného dodavatele společnosti DUTOLIX s.r.o. V průběhu řízení žalobce neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu předmětné zdanitelné plnění dodal. Jelikož byl v daném případě zpochybněn i přepravce, nelze dospět k závěru, že by všechna plnění uskutečnil jediný dodavatel, který by pro vyšší hodnoty plnění měl postavení plátce. Za prokázaného skutkového stavu se spíše jeví jako velmi pravděpodobné, že v daném případě u žalobce mohlo být dodavatelů více. Ani ze skutečnosti, že hodnota plnění v souhrnu přesahuje částku 1 milionu Kč, nelze dovodit, že dodavatel byl plátcem daně z přidané hodnoty a že jeho identita je nerozhodná. K námitce týkající se hodnocení důkazů provedených správcem daně žalovaný zdůraznil, že každé daňové řízení je jiné a individuální a nelze bezvýhradně přejímat výsledek jednoho daňového řízení do jiného daňového řízení. Žalovaný je přesvědčen o správném postupu při hodnocení důkazů. Správce daně žalobcem navržené svědecké výpovědi provedl, nicméně těmi byly pochybnosti správce daně dále prohlubovány a jednotlivá tvrzení žalobce vyvrácena. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-82, žalovaný poukázal na odlišný skutkový stav.
11. Usnesením ze dne 31. 5. 2022, č. j. 31 Af 82/2019-76, zdejší soud rozhodl, že se v řízení pokračuje.

VI. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Podstatou sporu v projednávané věci je především otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno, konkrétně zda prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 3 278 743 Kč ve zdaňovacích obdobích leden až květen 2015 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti DUTOLIX s.r.o.
14. Ze správního spisu vyplývá, že dne 27. 4. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015. Následně došlo na základě dožádání správce daně k jejímu rozšíření Finančním úřadem pro Olomoucký kraj o zdaňovací období leden, březen, duben a květen 2015, a to v rozsahu prověření přijetí plnění od společnosti DUTOLIX s.r.o. Žalobce předložil daňové doklady vystavené touto společností, avšak prověřením faktického uskutečnění deklarovaných plnění vznikly dožádanému finančnímu úřadu pochybnosti o souladu údajů uvedených na těchto dokladech se skutečností. Proto vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 21. 4. 2017, č. j. 879687/17/31707-60562-703366, v níž žalobce vyzval k prokázání faktického přijetí plnění (pronájmu movitých věcí a nákupu stavebního materiálu) uvedených na dokladech od DUTOLIX s.r.o.
15. Svě pochybnosti odůvodnil toliko obecnými odpověďmi žalobce k navázání obchodní spolupráce mezi ním a společností DUTOLIX s.r.o., důvěřováním žalobce v plnění závazků touto společností, ačkoli se jednalo o nově založenou společnost bez historie na trhu se stavebním materiálem, formálním sídlem, kde nevyvíjela ekonomickou činnost, kterou ostatně nevykonávala ani v pronajatých skladovacích prostorech. Dále správce daně zdůraznil značné výše přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců, dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v poměrně krátkém časovém úseku od účinnosti registrace k dani z přidané hodnoty i od samotného vzniku společnosti, podstatu činnosti této společnosti, již bylo faktické přefakturování zboží a služeb od svého jediného dodavatele společnosti Stavolinia s.r.o. svému jedinému odběrateli (žalobci), jednotlivá zjištění týkající dopravy uvedeného materiálu a pronajatého zboží. Takto lze zmínit evidenci vozidel na místě přeložení zboží, z níž bylo zjištěno, že vrátnicí neprojela žádná vozidla schopná převážet těžký náklad, nebo jeřáb údajně zapůjčený Technickým muzeem společnosti H3S s.r.o. k uskutečnění přepravy, který ve skutečnosti zapůjčen nebyl. V neposlední řadě dožádaný finanční úřad identifikoval i řetězec několika obchodních korporací (žalobce – DUTOLIX s.r.o. – Stavolinia s.r.o. – Emiar s.r.o.), v rámci něhož docházelo fakticky jen k přefakturování pronajímaného materiálu a zboží, nikoliv ke skutečnému dodání zboží a služeb.
16. Žalobce na tyto pochybnosti reagoval navržením svědeckých výpovědí, z nich vyplývající skutečnosti však pouze prohloubily pochybnosti dožádaného finančního úřadu ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož se dané pochybnosti žalobci nepovedlo odstranit, konstatoval dožádaný finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 7. 2018, č. j. 1579773/18/3107-60562-703366 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“),

neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, a nenaplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož žalobci nebyl potvrzen nárok na odpočet daně z deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti DUTOLIX s.r.o. Na podkladě zprávy o daňové kontrole následně správce daně vydal prvostupňová rozhodnutí.

17. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
18. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
19. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout 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 doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod 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, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není

oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.

20. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
21. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
22. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
23. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je tak samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
24. Znamená to tedy, že chce-li daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
25. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx

Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).

26. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).
27. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
28. Soudní dvůr Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, uvedl, 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“*.
29. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně na závěry Soudního dvora Evropské unie navázal v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Připomněl, že *„[Soudní dvůr Evropské unie] 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“*. Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby *„daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“*. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž Soudní dvůr Evropské unie nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48).
30. Žalobce se k uvedené recentní judikatuře vyjádřil sám ve svém doplnění žaloby, přičemž zdůraznil především výši uskutečněného plnění, na základě níž je zřejmé, že jeho dodavatel byl v postavení osoby povinné k dani z přidané hodnoty, a to i za situace, kdy správce daně zpochybnil deklarovaného dodavatele. Objem dodaného zboží a služeb dle žalobce

vyklučuje, že by se mohlo jednat o osobu nepovinnou k dani. Jiného dodavatele než společnost DUTOLIX, s.r.o. však neuvedl.

31. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, *„nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“.*
32. V projednávané věci však žalobce ve svém doplnění žaloby takovou indicii ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění, neuvedl, odkázal se toliko na výši uskutečněného plnění, které však mohlo být uskutečněno více osobami, ev. i za situace, kdy tyto osoby nebyly osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, jak ve svém vyjádření k doplnění žaloby upozorňuje žalovaný. Taková indicie není nadto obsažena ani ve správním spisu (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43).
33. Soud se proto dále zabýval jednotlivými žalobními námitkami. Pokud žalobce v části své argumentace používá judikaturu týkající se daňového podvodu a uvádí argumenty týkající se neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty právě v důsledku existence daňového podvodu (tj. tvrzení o tom, že měla být identifikována „ztracená“ či chybějící daň, tato však identifikována nebyla, tudíž nedošlo ani ke spáchání daňového podvodu a daň z přidané hodnoty byla zřejmě přiznána a odvedena všemi zúčastněnými plátcí), jedná se o tvrzení, která se míjí s podstatou nyní souzené věci, jež se týká prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
34. Z argumentace žalobce lze dovodit rovněž nesouhlas s přenosem důkazního břemene zpět na něj, neboť má za to, že v daňovém řízení prokázal vše, co prokazovat měl. V tomto směru krajský soud poukazuje na výše rekapitulovaný obsah výzvy k prokázání skutečností, v níž dožádaný finanční úřad specifikoval celou řadu pochybností, které ve svém souhrnu zakládají odůvodněné pochybnosti stran uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Lze tak souhlasit se žalobcem, že své prvotní důkazní břemeno unesl, což ani správce daně, potažmo žalovaný, nerozporovali, avšak na základě těchto odůvodněných pochybností specifikovaných v předmětné výzvě k prokázání skutečností došlo k přenosu důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobce. Soud přitom souhlasí i s hodnocením důkazů provedených po zaslání této výzvy k prokázání skutečností, jak bylo uskutečněno daňovými orgány. Zejména na základě následně provedených svědeckých výpovědí nelze mít za to, že by žalobce jimi rozptýlil výše specifikované pochybnosti, naopak tyto výpovědi, například zástupců Technického muzea, dané pochybnosti ještě prohloubily. Žalobci se tak nepodařilo prokázat, že v dané věci bylo plnění od společností DUTOLIX s.r.o. realizováno skutečně tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno stran těchto skutečností, daňové orgány oprávněně dospěly k závěru o nenaplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tudíž nesplnění všech podmínek pro uznání tohoto nároku.
35. Žalobce rovněž rozporoval závěr správce daně a žalovaného o neuskutečnění předmětného zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, a to

z důvodu neuskutečnění přepravy společností H3S, s. r. o. Předně lze k této námitce uvést, že neuskutečnění přepravy společností nebylo jedinou skutečností vyvolávající důvodné pochybnosti daňových orgánů, jak se snaží žalobce naznačit. Především je však nutné poznamenat, že ze skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly vyplývá, že doprava nebyla realizována tak, jak bylo tvrzeno na předložených dokladech, o čemž svědčí daňovými orgány analyzované záznamy z mýtného systému týkající se vozidel, jež měla předmět plnění přepravovat. Některá vozidla se dle záznamů mýtného systému nacházela na jiných místech, než bylo deklarováno v dokladech, jiná vozidla například jen projížděla místem dodání, aniž by se zastavila pro určitou vykládku. V podrobnostech lze odkázat na konkrétní zjištění uvedená na s. 26 a 27 zprávy o daňové kontrole. Navíc sám žalobce ve svém podání uvedl, že samotnou dopravu nezajišťoval a nebyl tak schopen prokázat požadované skutečnosti ohledně pochybností daňových orgánů o dopravě. To, že žalobce dopravu nezajišťoval, se však nijak nedotýká jeho povinnosti opatřit si takové množství důkazních prostředků, aby byl schopen prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

36. Zdejší soud neshledal, že by daňové orgány žalobcovo vyjádření ohledně spolupráce se společností DUTOLIX s.r.o. hodnotily účelově. Žalobcem uváděný postup prověřování si společnosti DUTOLIX s.r.o. je obecný a v kontextu dalších zjištění pramenících ze spisového materiálu vyvolává oprávněné pochybnosti stran vhodnosti takového přístupu. Opět je však nutné zdůraznit, že se nejednalo o jedinou skutečnost, na níž daňové orgány založily své důvodné pochybnosti, nýbrž šlo o jedno z dalších zjištění podporujících zjištěné závažnější skutečnosti. Daná obecnost žalobcova popisu navázání spolupráce totiž zesiluje pochybnosti o tom, zda se skutečně celá spolupráce se společností DUTOLIX s.r.o. odehrála tak, jak žalobce svými předloženými doklady deklaroval.
37. Pokud jde o prohlášení společnosti DUTOLIX s.r.o. za nespolehlivého plátce v roce 2017, tak je pravdou, že v rozhodnou dobu tuto skutečnost žalobce vědět nemohl a nemůže mu tak být kladena k tíži, to však samo o sobě nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jedná se totiž pouze o jednu z řady indicií.
38. Pokud jde o ověření schopnosti společnosti DUTOLIX s.r.o. plnit si své závazky, daňové orgány při hodnocení tohoto aspektu především zdůraznily, že žalobce s touto společností obchodoval v poměrně vysokých částkách, i když tato společnost neměla delší historii a žalobce s ní ani neměl předchozí zkušenost. To obecně vyvolává jisté pochybnosti, proč byla právě tato společnost zvolena pro zajištění tak značných objednávek. Znovu lze uvést, že i tato skutečnost byla jen jednou z více vedoucích k důvodným pochybnostem daňových orgánů. Zdejší soud nepokládá hodnocení daňových orgánů k tomuto aspektu za vytržené z kontextu. Navíc, jak plyne ze správního spisu, tato společnost sice vznikla v září 2014, nicméně do konce roku 2014 žádnou činnost nevykazovala; tu začala realizovat až v posuzovaných zdaňovacích obdobích. I tento aspekt v kontextu všech dalších zjištění vyvolává jisté pochyby o spolupráci žalobce a společnosti DUTOLIX s.r.o.
39. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že dodání zdanitelného plnění (zboží a strojů) zákazníkům žalobce nebylo zpochybňováno, nicméně v souzené věci je klíčovým aspektem posouzení naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy posouzení daně z přidané hodnoty, kterou měl žalobce na vstupu (při pořízení zboží a strojů od svého dodavatele DUTOLIX s.r.o.), nikoliv na výstupu ve vztahu ke svým zákazníkům (odběratelům). Daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobce dané plnění svým zákazníkům dodal, avšak to, že toto plnění žalobci bylo

dodáno společností DUTOLIX s.r.o., jak žalobce tvrdil na základě předložených daňových dokladů. Pokud se tímto aspektem daňové orgány nezabývaly, nelze ve vztahu k předmětu řízení mít za to, že se dopustily pochybení a založily nepřezkoumatelnost daňového řízení. Soud zde poznamenává, že žalobce nenamítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, nýbrž napadal nepřezkoumatelnost jemu předcházejícího daňového řízení. Tuto nepřezkoumatelnost (slovy žalobce) však soud v dané věci neshledal, neboť neexistovala povinnost vést dokazování ve vztahu k dodání zboží žalobcovým odběratelům. Pro úplnost soud uvádí, že neshledal nepřezkoumatelným ani napadené rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí lze jasně vyčíst, jakým způsobem se žalovaný vyjádřil k otázce dokazování v daňovém řízení. Shodný závěr platí rovněž pro správce daně a jeho úvahy obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce o natolik závažném pochybení vedoucím k závěru o nepřezkoumatelnosti řízení, potažmo napadeného a prvostupňového rozhodnutí.

40. K námitce týkající se rozsahu důkazní povinnosti žalobce lze odkázat na výše citovanou judikaturu správních soudů a dále lze uvést, že žalobce má v daňovém řízení prokazovat především splnění hmotněprávních podmínek. Žalobce předložením příslušných daňových dokladů unesl v první fázi důkazní břemeno, které však na něj bylo přeneseno zpět správcem daně, resp. dožádaným finančním úřadem poté, co vyjádřil oprávněné pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 4. 2017. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce o jeho důkazní povinnosti pouze podle toho, co uvedl ve svých podáních.
41. Pokud žalobce namítal, že žalovaný pochybil, jestliže nevyslechl jeho odběratele a odkazoval k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020 – 78, nelze s ním ani v tom souhlasit. Citace rozsudku, na kterou žalobce poukazuje, totiž na nyní posuzovanou věc nedopadá. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že *„(teoreticky) mohli odběratelé potvrdit též to, že zboží jim dorazilo od společnosti SONOTEK. Pak ale mohl být výslech odběratelů či jejich zástupců klíčový. Rozhodně nebylo možno návrh na provedení těchto důkazů odmítnout tak snadno, jak to učinily v této věci daňové orgány“*. V případě nyní posuzovaném však byla situace jiná. Žalobce totiž v odvolacím řízení vůbec výsledky svých odběratelů ani jejich zástupců nenavrhoval. Pokud tak učinil během daňové kontroly (v podání ze dne 20. 5. 2017), dovolával se jich k potvrzení toho, že žalobce „objednané zboží a služby fakticky dodal“. Tato skutečnost však sporná nebyla a správce daně správně takový důkazní návrh zamítl. Nelze tedy žalovanému vytýkat, že nevyslechl žalobcovy odběratele.
42. V souvislosti s hodnocením důkazů žalobce namítal postup daňových orgánů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Ani porušení této zásady krajský soud v souzené věci neshledal. Daňovými orgány byly zjištěné důkazy hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Pokud dospěly k závěru o neuskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech, nelze tento závěr pokládat za porušení zásady volného hodnocení důkazů jen proto, že se jedná o odlišný názor, než jaký zastává žalobce.
43. Na závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek ze strany žalobce nemůže ničeho změnit ani jeho argumentace ohledně jednatele dodavatele DUTOLIX s.r.o., který byl kontaktní, byla-li s ním zahájena daňová kontrola. V tomto směru lze odkázat na v předchozím textu uvedené skutečnosti týkající se této společnosti, které o této společnosti vzbuzují důvodné pochybnosti.

44. V daném případě nebyla porušena ani zásada neutrality daně z přidané hodnoty, jak mylně uvádí žalobce, který porušení této zásady staví na závěrech judikatury Soudního dvoru Evropské unie k daňovému podvodu.

VI. Shrnutí a náklady řízení

45. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 8.2.2023

Petr Šebek v. r.
předseda senátu