



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 ve věci

žalobce: **P. J. - MONT, spol. s r. o.**, IČO 27687821
sídlem Řípov 42, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29321/19/5300-22441-708274,

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. Na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) žalobci daň z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období leden

2013, únor 2013, duben 2013, červen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, březen 2014, červen 2014, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1174236/18/2912-50521-704170, a ze dne 12. 6. 2018, č. j. 1174248/18/2912-50521-704170, č. j. 1174254/18/2912-50521-704170, č. j. 1174263/18/2912-50521-704170, č. j. 1174273/18/2912-50521-704170, č. j. 1174245/18/2912-50521-704170, č. j. 1174272/18/2912-50521-704170, č. j. 1174289/18/2912-50521-704170, č. j. 1174301/18/2912-50521-704170 (dále jen „platební výměry“).

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v případě přijatých plnění od dodavatelů J. D. (plnění spočívající v dodávkách prefabrikace potrubí), JR HIGHLANDER s. r. o. (dále jen „JR HIGHLANDER“; plnění spočívající v montážních pracích, prefabrikaci potrubí, svářečských pracích na zakázky) a IRON DESIGN, SE (dále jen „IRON DESIGN“; plnění spočívající v dodávce trubek) nesplnil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve smyslu § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „ZDPH“). Dle správce daně žalobce u plnění od J. D. neprokázal, že plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH a dále neprokázal uskutečnění dodávek prefabrikace potrubí deklarovaných na daňových dokladech v požadovaném rozsahu a předmětu plnění dle § 72 a 73 ZDPH. V případě plnění od JR HIGHLANDER správce daně konstatoval, že se jednalo o montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH a o částky plnění snížil hodnoty řádku 40 daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. U přijatých plnění od dodavatele IRON DESIGN žalobce dle závěrů správce daně neprokázal, že zdanitelné plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH (zdaňovací období březen 2014) a dále neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu v požadovaném rozsahu a čase dle § 72 a 73 ZDPH (zdaňovací období březen 2014 a červen 2014).
3. Proti platebním výměrům brojil žalobce odvoláním, na základě kterého žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29321/19/5300-22441-708274 (dále jen „napadené rozhodnutí“), výrokem I. dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil platební výměry ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1174236/18/2912-50521-704170, a ze dne 12. 6. 2018, č. j. 1174248/18/2912-50521-704170, č. j. 1174254/18/2912-50521-704170, č. j. 1174263/18/2912-50521-704170, č. j. 1174273/18/2912-50521-704170, č. j. 1174245/18/2912-50521-704170, a výrokem II. dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům č. j. 1174272/18/2912-50521-704170, č. j. 1174289/18/2912-50521-704170, a č. j. 1174301/18/2912-50521-704170, a tyto platební výměry potvrdil.
4. Žalovaný na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že v případě přijatých plnění od společnosti JR HIGHLANDER žalobci vznikla povinnost odvést daň na výstupu dle § 92a ZDPH a zvýšil mu o tyto hodnoty řádek 10 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období a zároveň mu zvýšil řádek 43 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období, protože žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, eventuálně správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů. Žalobci byl

odepřen nárok na odpočet DPH na základě rozporných závěrů. Žalovaný opomněl vypořádat konkrétní námitky žalobce uvedené v posledním odstavci na str. 8, na str. 9 a str. 10 doplnění odvolání ze dne 11. 9. 2018. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce v odvolacím řízení neuvedl žádné konkrétní tendenční hodnocení. Žalobce vzhledem k postupu daňových orgánů nebyl schopen jednoznačně identifikovat, jaké skutečnosti má prokazovat, resp. v čem konkrétně spočívají pochybnosti správce daně. Žalovaný se k těmto skutečnostem nijak nevyjádřil. Odvolací námitka o tom, že právní a skutkové závěry správce daně neodpovídají skutkovým zjištěním, byla žalovaným vypořádána nedostatečně.

6. Žalobce spatřuje podstatné porušení ustanovení o řízení v tom, že nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Nemohla mu tak vzniknout ani povinnost hradit penále. Žalobce shledává rozpor mezi skutkovými zjištěními a obsahem spisu. Z důkazů ve spisu plynou rozpory a neúplnosti, které brání potřebnému zjištění skutečného stavu věci - např. tvrzení žalovaného o okamžiku, kdy se společnost IRON DESIGN stala plátcem DPH; kdy se započaly v registru plátců zveřejňovat bankovní účty apod.
7. Žalobce má za to, že v daňovém řízení prokázal, že mu náleží nárok na odpočet DPH z přijatých plnění. Bylo prokázáno, že předmětná plnění (prefabrikace potrubí, dodávka trubek a svářečské práce) byla dodána podnikající fyzickou osobou J. D., společností IRON DESIGN, SE a společností JR HIGHLANDER. Správce daně neprokázal, že by existovaly natolik vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobce, rozhodnutí daňových orgánů jsou tedy nezákonná. Nebyly identifikovány konkrétní skutečnosti, na základě nichž by předložené účetnictví bylo hodnoceno jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné, či nesprávné. Výzva k prokázání skutečností byla nezákonná, na základě ní nepřešlo důkazní břemeno na žalobce.
8. Co se týče přijatých plnění od J. D., žalobce uvádí, že daňové orgány dovozují z nekontaktnosti dodavatele, že tento nedodal, resp. nedodal tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, dodávky prefabrikace potrubí, což je v rozporu s judikaturou. Žalovaný napadá postup žalobce, že hradil částky na nezveřejněný bankovní účet, i když proces zveřejňování účtů byl započat až od 1. 4. 2013, resp. října 2013, a plnění od J. D. byla přijata za zdaňovací období březen 2013 a červenec 2013. To samé platí i pro plnění přijaté od IRON DESIGN. J. D. předložil žalobci osvědčení o registraci k DPH, a proto byl žalobce v dobré víře, že je plátcem DPH. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění prozatím nefungoval elektronický registr plátců DPH.
9. K přijatým plněním od JR HIGHLANDER žalobce uvádí, že nárok na odpočet DPH uplatnil pouze na základě daňových dokladů, které mu byly dodavatelem vystaveny za ty práce, které nesplňují kritéria montážních prací. Skutečnost, že dodavatel prováděl i jiné než montážní práce, potvrdila svědecká výpověď L. R. Daňové orgány vzaly za základ skutkových závěrů pouze ty informace, které odpovídají jimi zvolené skutkové verzi, že prováděny byly pouze montážní práce v režimu § 92e zákona o DPH, aniž by se vypořádaly se skutečností, že dodávány byly i jiné práce než montážní, a to konkrétně prefabrikace potrubí a svářečské práce. Odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2018, č. j. 31 Af 24/2017 – 43, kterým soud zrušil správcem daně vydané zajišťovací příkazy, a jeho závěr o tom, že pojem prefabrikace rozhodně automaticky neznamená montážní a svářečské práce. Pokud daňové orgány hodlaly zpochybňovat samotné dodání jednotlivých plnění, není zřejmé, proč se žalobce ptaly na kvalitu

provedené práce, když např. v bodě 37 napadeného rozhodnutí kvalitu poskytovaných plnění nezpochybňují. Výpověď J. R. byla hodnocena tendenčně, nebylo popsáno, jaké skutečnosti správce daně nadále zpochybňuje a proč je svědek svou výpovědí neodstranil. Je zarážející, že přijaté plnění od JR HIGHLANDER vztahující se k předvýrobě potrubí daňové orgány nezpochybňují z hlediska jeho uskutečnění, ale z hlediska použití daňového režimu. Správce daně potvrzuje provádění služeb na potrubí, ale jeho existenci a dodání u jiných dodavatelů v zásadě rozporuje. Je nelogické, že identické plnění poskytnuté společnosti JR HIGHLANDER, které bylo následně fakturováno společnosti MINIMAX GmbH & Co. KG (dále jen „MINIMAX“), správce daně ponechal v běžném daňovém režimu, nikoliv v režimu daňové povinnosti. Tím nezákonně zvýšil povinnost daňového subjektu odvést daň.

10. Dle názoru žalobce byla dodávka trubek od IRON DESIGN pro žalobce v roce 2014 potvrzena svědeckou výpovědí R. K. Daňové orgány nepřenesly důkazní břemeno na žalobce, když ani nemají jasno v tom, co zpochybňují, zda využití trubek na konkrétní zakázku či jejich dodávky provedené společností IRON DESIGN. Žalobce nebyl s to identifikovat, co má prokazovat, zda uskutečnění přijatého plnění, či zda došlo k uskutečnění plnění tak, jak byla deklarována v daňových dokladech, anebo dobrou víru v dodavatele. Žalobce namítá nesprávnost tvrzení žalovaného v bodě 44 napadeného rozhodnutí, že dodavatel IRON DESIGN byl plátcem DPH až od 17. 4. 2016, když z registru plátců DPH jednoznačně vyplývá, že byl plátcem DPH již k 17. 4. 2014. Daňové orgány zkrátily práva žalobce tím, že v úvahu vzaly pouze ty informace, které podporují jejich závěry odpovídající jimi zvolené skutkové verzi, místo aby zhodnotily všechny provedené důkazy v souladu se zákonnými požadavky daňového řádu a teprve poté učinily právně relevantní skutkové a právní závěry.
11. Daňové orgány dle žalobce nezákonně zdanily v zásadě veškeré výnosy včetně DPH na výstupu bez zohlednění zcela zásadních nákladů přímo a úzce souvisejících s plněním zakázek, i když nezpochybnily, že plnění žalobce pořídil a využil je v rámci svých zakázek, které mu generovaly výnosy, jež následně zdanil. Není sporu o tom, že plnění bylo v rámci ekonomické činnosti žalobce využito. Není tak možné akceptovat přístup daňových orgánů, které zdaní veškeré příjmy DPH a daně z příjmů, avšak náklady související s dodávkou ocelových konstrukcí zcela pominou. Bez ohledu na osobu dodavatele by měly být uznány nároky na odpočet daně z plnění, a to ve výši, za jakou je možné je pořídit v dané době na daném trhu.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na obsah spisu a na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že v napadeném rozhodnutí neuzavřel, že zpochybňovaná plnění od J. D. a IRON DESIGN se skutečně uskutečnila, jak tvrdí žalobce. Žalovaný pouze konstatoval neunesení důkazního břemene žalobcem. Formulaci žalovaného, že žalobce neprokázal, že plnění od tvrzených dodavatelů skutečně přijal, je třeba vnímat jako podmnožinu tvrzení, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. V tvrzeních žalovaného není vzájemný rozpor, jejich obsah je téměř totožný, jen v případě jednoho širší. Tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve vztahu k údajnému nevypořádání námitek stran tendenčního hodnocení důkazů, především svědeckých výpovědí, rovněž neobstojí, neboť tyto námitky směřují vůči hodnocení svědeckých výpovědí prováděných

v souvislosti s plněními od JR HIGHLANDER. Žalovaný má za to, že provedeným dokazováním dostatečně zjistil a odůvodnil, že se plnění týkala montáží systémů hasicích zabezpečení do stavebních objektů. Pochybnosti správce daně a výzva k prokázání skutečností jsou srozumitelně obsaženy ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1534363/16/2912-60564-70671. Důkazní břemeno bylo přeneseno na žalobce. Při zahájení daňové kontroly nebyly splněny podmínky pro použití § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně neměl žádné poznatky o tom, že by žalobci mohla být doměřena daň. Správce daně neměl důvod výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydat, proto žalobci bylo po právu předsáno penále.

13. Žalovaný dále uvádí, že pochybnosti stran plnění od J. D. nebyly založeny na nekontaktnosti dodavatele. Správce daně měl pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění, protože dle doložených dokladů nebyla zřejmá bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění, a zda tato plnění byla fakticky uskutečněna v deklarovaném rozsahu dodavatelem J. D. Námitka o úhradě plnění na nezveřejněný bankovní účet není důvodná, neboť závěry daňových orgánů nejsou založeny na této skutečnosti, ale na neunesení důkazního břemene žalobcem. Navíc žalobce plnění od tohoto dodavatele přijímal nejen v březnu 2013, ale i v červenci 2013, tj. po 1. 4. 2013, kdy již elektronický registr plátců fungoval. Jednotlivá plnění od JR HIGHLANDER byla zdanitelná plnění, jejichž podstatou je montáž, a nikoli výroba či prefabrikace, která je z logiky věci také faktickým obsahem montáže, ale neurčuje celkovou povahu plnění. Plnění vůči MINIMAX nebyla předmětem daňové kontroly ani napadeného rozhodnutí. Žalovaný nemohl tuto otázku v napadeného rozhodnutí řešit. Zajišťovací příkazy byly vydány předtím, než byly v rámci daňové kontroly provedeny podstatné důkazy, především svědecké výpovědi R. N., J. H. a Ing. J. N. Na základě těchto provedených důkazů dospěl správce daně k závěru, že zdanitelná plnění od JR HIGHLANDER nepředstavovala hromadnou výrobu v provozovně dodavatele, ale montážní a svářečské práce u odběratele, a proto dle § 92e ZDPH podléhají režimu přenesené daňové povinnosti. K žalobcem uváděnému rozsudku č. j. 31 Af 24/2017-43 uvádí, že zajišťovací příkazy byly vydány předtím, než byly v rámci daňové kontroly provedeny podstatné důkazy, především svědecké výpovědi R. N., J. H. a Ing. J. N. Na základě těchto provedených důkazů dospěl správce daně k závěru, že zdanitelná plnění od JR HIGHLANDER nepředstavovala hromadnou výrobu v provozovně dodavatele, ale montážní a svářečské práce u odběratele, a proto dle § 92e ZDPH podléhají režimu přenesené daňové povinnosti. K přijatým plněním od IRON DESIGN žalovaný uvádí, že hodnocení výpovědi R. K. nebylo tendenční. Jasně z ní vyplynulo, že u předání plnění nebyl, nebyl schopen sdělit ani žádné jiné okolnosti, za kterých k plnění došlo, krom skutečnosti, že u předání měl být R. N. a že se později dozvěděl o tom, že trubky byly nevyhovující. Provedením svědecké výpovědi nemohlo být prokázáno uskutečnění předmětného plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Žalovaný v bodě 4 napadeného rozhodnutí uvedl, že tento dodavatel byl plátcem DPH od 17. 4. 2014. Uvedení data 17. 4. 2016 v bodě 44 napadeného rozhodnutí je zřejmou nesprávností nemající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce deklaroval část přijatých zdanitelných plnění od IRON DESIGN za období březen 2014, tedy před tím, než se tento dodavatel stal plátcem DPH.
14. Dle žalovaného na posuzovaný případ nelze použít princip tzv. esenciálních výdajů. Je nutno odlišovat DPH a daň z příjmů. Nárok na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou, přičemž však existence formálně bezvadného daňového dokladu ještě nárok na odpočet na DPH nezakládá. Právě otázka prokázání skutečně přijatých zdanitelných

plnění od J. D. a IRON DESIGN je pro posuzovanou věc klíčová, žalobce ve vztahu k ní však důkazní břemeno neunesl. I kdyby měly daňové orgány za nesporné, že některá zdanitelná plnění byla skutečně přijata, nelze bez dalšího konstatovat, že by žalobci vznikl nárok na uznání nutné části odpočtu na DPH. Pro správné fungování systému DPH nepostačuje vědět, že někomu vznikla povinnost přiznat DPH, ale musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, aby u ní mohlo být ověřeno přiznání a odvedení této daně. Nelze bez dalšího přenášet judikatorní závěry v oblasti daně z příjmů do oblasti daně z přidané hodnoty.

IV. Další vyjádření účastníků řízení

15. V podané replice žalobce setrvává na své žalobní argumentaci. Dodává, že žalovaný stále nejasně tvrdí, že se plnění od JR HIGHLANDER týkala montáže, ačkoli svědecké výpovědi potvrdily, že byly prováděny práce odpovídající výrobě a předvýrobě potrubí (vrtání, řezání, drážkování trubek). Je na žalovaném, aby prokázal, že v červenci 2013 registr plátců skutečně fungoval v plném rozsahu. Žalovaný se nevypořádal s rozdílem mezi prefabrikací a montáží ani s tím, co bylo skutečně přijato za plnění. Tvrdí sice, že hodnotí „celkovou povahu plnění“, ale zároveň tvrdí, že neřešil otázkou použití přijatého plnění pro konečného odběratele žalobce – pro společnost MINIMAX. Tvrdí tedy, že ví, co skutečně tvoří celkovou povahu plnění, ale zároveň nikdy nezjišťoval, o jaké reálné plnění se jedná, jak vypadá apod. Optikou úvah žalovaného by i truhlář, který vyrábí kuchyňskou linku na míru, kterou následně i namontuje u zákazníka, byl pouze „montážníkem“, tj. „celková povaha plnění“ je dle tvrzení žalovaného určena jen montáží, tj. samotná výroba ze strany truhláře by byla jen „doplňková činnost“. V průběhu daňové kontroly byly předloženy části účetnictví včetně dokladů vystavených společností MINIMAX. Není tedy pravdou, že by plnění pro společnost MINIMAX nebyla předmětem daňové kontroly.
16. Žalovaný v návaznosti na obsah repliky žalobce uvádí, že závěr o tom, že se zdanitelná plnění od JR HIGHLANDER uskutečnila v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH, postavil na provedených důkazech - svědecké výpovědi bývalých jednatelů JR HIGHLANDER R. a N. a jednotlivých subdodavatelů (H., N.). Z těchto důkazních prostředků vyplynulo, že fakturovaná plnění pro žalobce se týkala montáží systému hasicích zabezpečení do objektů z jednotlivých prefabrikovaných dílců a trubek, které se prefabikovaly přímo na dílně v Radošově a v některých případech na stavbách dle požadavků odběratelů a následně byly montovány přímo do objektů pevně spojených se stavbou. Nejednalo se o hromadnou výrobu v provozovně JR HIGHLANDER, ale o montáž potrubí (resp. související svářečské práce), jež tvořilo ze své povahy vždy individuální systém hasicího zařízení, a k této montáži docházelo vždy u koncového odběratele.

V. Předchozí rozsudky soudů a další vyjádření účastníků řízení

17. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019-60 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), žalobě vyhověl, neboť shledal, že žalovaný měl s ohledem na zjištěný charakter posuzovaného plnění od JR HIGHLANDER zohlednit, že žalobce toto plnění dále poskytl plátcí DPH – společnosti MINIMAX. Jednalo-li se o totožné plnění, pak podléhalo-li v rovině dodavatel – žalobce režimu přenesení daňové

povinnosti, nutně podléhalo témuž režimu také v rovině žalobce – odběratel (společnost MINIMAX).

18. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, č. j. 3 Afs 169/2021-42 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že krajský soud ve svém zrušujícím důvodu vybočil z mezí soudního přezkumu, neboť podstatně posunul žalobní námitku uplatněnou v bodě VII. žaloby, která byla pouze obecná. Žalobce namítal pouze obecně, že daňové orgány zaměřily svoji pozornost jen ke zdanění jeho příjmů, nezmiňoval přitom ani totožnost obdržení a dále poskytnutého plnění, ani své konkrétní odběratele. Závěr krajského soudu o totožnosti plnění navíc nemá oporu ve správním spise či v provedeném dokazování. NSS uložil krajskému soudu, aby vypořádal žalobní námitku dle části VII. žaloby a při tom se držel tam výslovně uvedené argumentace. Zároveň mu uložil, pokud bude při vypořádání této námitky činit skutkové závěry, aby je řádně odůvodnil a opřel o podklady ve správním spise či o důkazy provedené v řízení před krajským soudem.
19. Ke zrušujícímu rozsudku NSS se vyjádřil žalobce tak, že zrušující rozsudek NSS neobsahuje závazné vodítko pro hodnocení skutkového nebo právního stavu. NSS přehlédl zcela jednoznačnou žalobní námitku v části VI.2 žaloby. Žalobce by tuto skutečnost v řízení o kasační stížnosti uvedl, pokud by z kasační stížnosti seznal, že její argumentace míří právě tímto směrem. Žalovaný v kasační stížnosti tvrdil něco jiného. V daňovém řízení otázka týkající se daně na výstupu otevřena byla. V případě přenesené daňové povinnosti nemůže jít o nic jiného, než daň na výstupu. NSS ani na samotnou kasační námitku žalovaného nereagoval, protože si ji chybně vyložil. NSS přehlédl rovněž podstatu argumentace kasační stížnosti žalovaného. Negativní důsledky rozsudku NSS však snižuje skutečnost, že NSS zrušil rozsudek krajského soudu sice „omylem“, nicméně učinil tak z důvodu nepřezkoumatelnosti. NSS se nezabýval věcnými námitkami, a nemohl tak ani krajský soud zavázat ohledně právního hodnocení věci.
20. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že rozsudek NSS jasně uvádí, že žaloba žalobce neobsahuje tvrzení o tom, že žalobce poskytl konkrétnímu odběrateli – společnosti MINIMAX – totožné plnění, jaké sám obdržel od JR HIGHLANDER. Nepostačuje proto, aby krajský soud své závěry toliko důkladněji odůvodnil. Krajský soud je názorem NSS vázán. Je vázán rovněž v tom, že nemohl svůj skutkový závěr o totožnosti daného plnění opřít o skutečnosti patrné ze správního spisu a že předmětem skutkových zjištění v daňovém řízení nebyla plnění poskytovaná žalobcem jeho odběratelům. Krajský soud musí vypořádat jiné žalobní námitky, než tu, u níž NSS postuloval, že není v žalobě obsažena.
21. Ve svém následném vyjádření žalobce zopakoval svůj názor, že NSS přehlédl zcela konkrétní žalobní námitku a předchozí rozsudek krajského soudu zrušil toliko pro nepřezkoumatelnost.

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

22. 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.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

23. Zdejší soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřuje v odepření nároku na odpočet DPH z rozporných důvodů, v nevyřádkání či nedostatečném vypořádání odvolacích námitek žalovaným, v nedostatečné identifikaci pochybností. Uvedeným důvodům, pro které žalobce spatřuje napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, soud nepřisvědčuje.
24. Žalobci nebyl odepřen nárok na DPH na základě rozporných závěrů. U každého přijatého plnění bylo jak správcem daně, tak žalovaným uvedeno, jaké podmínky § 72 a § 73 ZDPH nebyly v projednávané věci splněny. Dle správce daně žalobce u plnění od J. D. neprokázal, že plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, a dále neprokázal uskutečnění dodávek prefabrikace potrubí deklarovaných na daňových dokladech v požadovaném rozsahu a předmětu plnění dle § 72 a 73 ZDPH. V případě plnění od JR HIGHLANDER správce daně konstatoval, že se jednalo o montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH a o částky plnění snížil hodnoty řádku 40 daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. U přijatých plnění od dodavatele IRON DESIGN žalobce dle závěrů správce daně neprokázal, že zdanitelné plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH (zdaňovací období březen 2014), a dále neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu v požadovaném rozsahu a čase dle § 72 a 73 ZDPH (zdaňovací období březen 2014 a červen 2014). Žalovaný pak uvedené závěry správce daně potvrdil s výjimkou plnění od společnosti JR HIGHLANDER, které sice shodně se správcem daně podřadil pod montážní práce ve smyslu § 92e odst. 1 ZDPH, podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, zároveň však oproti správci daně konstatoval, že žalobci vznikla povinnost odvést daň na výstupu dle § 92a ZDPH, a zvýšil mu o tyto hodnoty řádek 10 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období a dále mu zvýšil řádek 43 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období, protože žalobce dle jeho názoru splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH.
25. Z rozhodnutí daňových orgánů jako celku tedy vyplývá jednoznačný závěr o tom, jak byla posouzena plnění od uvedených tří dodavatelů ve vztahu k naplnění podmínek pro uznání odpočtu DPH [k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 As 214/2016-33 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterých rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek]. Není pochybením daňového orgánu, dospěje-li na základě provedeného dokazování k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění dodávky tvrzeného plnění a v rámci následného hodnocení splnění podmínek § 72 a 73 ZDPH konstatuje neprokázání, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na dokladech. Soud dává v této otázce za pravdu žalovanému, že první tvrzení je podřaditelné pod tvrzení druhé. Neprokázal-li žalobce u určitých dodavatelů uskutečnění tvrzené dodávky (jak bude rozebráno níže v rámci plnění od dodavatelů J. D. a IRON DESIGN), neprokázal zároveň, že se jím tvrzené dodávky uskutečnily tak, jak je uvedeno na žalobcem přijatých fakturách.
26. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal odvolací námitky žalobce. Žalovaný se podle soudu vypořádal se

všemi námitkami žalobce vznesenými v odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).

27. Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
28. V projednávané věci je faktické vypořádání mnohých odvolacích námitek obsaženo v provedeném hodnocení zjištěného skutkového stavu žalovaným. Nebylo proto chybou žalovaného, nevyjádřil-li se explicitně k určité dílčí odvolací námitce, je-li z jeho odůvodnění zjevné, jak hodnotil namítanou skutečnost a že ji hodnotil odlišně od žalobce. Nicméně v této souvislosti je třeba uvést, že konkrétně k žalobcem zmiňované námitce uvedené v posledním odstavci na str. 8 doplnění odvolání ze dne 11. 9. 2018, se žalovaný nad rámec provedeného hodnocení plnění od dodavatele J. D. (srov. body 35, 38, 44 napadeného rozhodnutí) vyjádřil rovněž v bodech 56 a 57 napadeného rozhodnutí. Tato námitka rozhodně opomenuta nebyla.
29. Za jakkoli nedostatečné nelze považovat ani vypořádání odvolací námitky o tendenčním hodnocení svědeckých výpovědí, uvedených na str. 9 a 10 doplnění odvolání ze dne 11. 9. 2018, neboť z provedeného hodnocení žalovaného jasně plyne, jak a z jakých důvodů jednotlivé svědecké výpovědi hodnotil a k jakým závěrům na základě provedeného

hodnocení dospěl. Soudu není zřejmé, jak podrobněji by se měl žalovaný dle žalobce k námitce tendenčního hodnocení věnovat, neshledal-li hodnocení výpovědi provedené správcem daně tendenčním a sám uvedl jejich přezkoumatelné posouzení, nadto se k dané námitce opět souhrnně vyjádřil v bodě 57 napadeného rozhodnutí.

30. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Žalobce ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů (tomu odpovídá i přesvědčení žalobce o nedostatečném vypořádání odvolací námitky o neodpovídajících právních a skutkových závěrech správce daně vzhledem ke skutkovým zjištěním, kterou žalobce vznáší i přesto, že z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, jaká skutková zjištění a proč vzal žalovaný za prokázaná a k jakým závěrům dospěl, přičemž v bodech 11 – 22 a 48 – 50 napadeného rozhodnutí žalovaný žalobci neopomněl vysvětlit princip rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, ani odůvodnit jeho aplikaci na projednávanou věc). Nelze tedy mít za to, že by správní orgány řádně neprovedly nebo nehodnotily důkazy či že se žalovaný odvolacím námitkám vzneseným v této souvislosti nevěnoval. Jak uvedl soud výše, samotnou zákonností provedeného posouzení skutkového stavu věci se bude zabývat v rámci věcného přezkumu.
31. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci v jeho námitce, že po celou dobu daňového řízení nebyl schopen jednoznačně identifikovat, v čem konkrétně spočívají pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, a jaké skutečnosti měl tedy prokazovat. Jak již soud uvedl výše, z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jako celku vyplývá jednoznačný závěr o tom, které skutečnosti, potřebné pro uznání nároku na odpočet DPH, nebyly žalobce prokázány. Nadto dle názoru zdejšího soudu byl žalobce s těmito skutečnostmi seznámen již v rámci výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1534363/16/2912-60564-70671 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), ve které správce daně explicitně v bodech žalobci vyjmenoval, jaké skutečnosti požaduje u plnění od jednotlivých dodavatelů předložit / prokázat (srov. zejména str. 3 a 4; příkladmo lze uvést faktické poskytnutí plnění dodavatelem a jeho přijetí odběratelem, místo poskytnutí plnění, způsob přepravy, osobu přepravce, osobu, která plnění zajišťovala, osoby účastníci se předání a převzetí, způsob stanovení ceny za předmět plnění, způsob kontroly kvality plnění) a z jakých důvodů (srov. str. 7 – 10; příkladmo lze uvést nepředložení jiných důkazních prostředků než daňových dokladů, které by nasvědčovaly uskutečnění a přijetí prefabrikace potrubí a jejich užití k ekonomické činnosti žalobce; přijetí plnění od dodavatele, který není plátcem DPH).
32. Žalobce spatřuje podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že nebyl správcem daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Má tak za to, že mu daňovými orgány nemohla být uložena povinnost hradit penále.
33. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.

34. V návaznosti na námitku žalobce je nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. K této otázce se již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud. Ustálenou judikaturu z jeho závěrů vzniklou (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, či rozsudky ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS) k dané otázce lze shrnout tak, správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy. Možnost vydání výzvy se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří. Vydání výzvy není automatickou povinností správce daně před tím, než zahájí daňovou kontrolu, jak se mylně domnívá žalobce.
35. Soud proto dává za pravdu žalovanému, že správce daně v době zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 6. 1. 2016, neměl žádné poznatky o skutečnostech a důkazech nasvědčujících budoucímu doměření daně žalobci, a nebyl proto povinen, ba ani oprávněn, vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Veškerá plnění byla žalovaným prověřována teprve po zahájení daňové kontroly. Ani sám žalobce neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které snad měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici, a které by byly natolik silnými poznatky, z nichž by správce daně mohl vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti poslední známé daně. Pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak v projednávané věci nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením. Z tohoto důvodu nelze v dané věci shledat ani překážku pro uložení povinnosti žalobci uhradit penále. Námitku žalobce tedy soud shledal nedůvodnou.
36. Námitka nezákonnosti provedeného zdanění veškerých výnosů včetně DPH na výstupu bez zohlednění relevantních nákladů taktéž není důvodná. Argumentace žalobce závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35, není případná, neboť rozsudek se týkal přezkumu rozhodnutí daňových orgánů ve věci daně z příjmů právnických osob, nikoli DPH. Režimy daně z příjmů právnických osob a DPH jsou však odlišné a nelze je zaměňovat, a aplikovat tak na projednávanou věc princip tzv. esenciálních výdajů. K otázce hmotněprávních podmínek nutných pro uznání odpočtu DPH se soud vyjádří podrobněji níže, na tomto místě však poukazuje na nutné kumulativní naplnění těchto podmínek, vyplývajících z § 72 a 73 ZDPH (tj. nejen předložení formálních dokladů, ale také prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, osobu dodavatele – plátce DPH, užití plnění v rámci ekonomické činnosti a s tím související skutečnosti). Nelze tedy žalobci uznat část uplatněného nároku na odpočet DPH pouze z toho důvodu, že „nějaké“ náklady musel žalobce k uskutečnění zdanitelného plnění vynaložit. V případě DPH platí, že není-li splněna byť jen jedna podmínka, nárok na odpočet DPH žalobci nenáleží.

37. Soud následně přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí, při kterém se v první řadě zaměřil na skutkový stav, který byl v daňovém řízení zjištěn. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
38. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co neúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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 evidencí“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
39. 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 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, 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 není nicméně 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, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
40. Co se týče samotného prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, k tomu soud uvádí, že 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. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na

odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil 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 ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, 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 DPH.

41. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně záúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
42. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je DPH 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 EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).
43. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice, která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
44. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „*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“.

45. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stebcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).“ Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).
46. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
47. Žalobce namítá rozpor skutkových zjištění uvedených žalovaným s obsahem správního spisu. Dle jeho názoru nejsou závěry žalovaného dostatečně důkazně podloženy, když z důkazů ve spisu plynou rozpory a neúplnosti, které brání potřebnému zjištění skutečného stavu věci.
48. Provedenou revizí správního spisu zdejší soud neshledal v závěrech žalovaného žalobcem tvrzená pochybení.
49. Co se týče přijatých plnění od dodavatele J. D., má zdejší soud za to, že obsah správního spisu plně odpovídá závěrům uvedeným daňovými orgány. Pro neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH postačí již samotná skutečnost, že J. D. nebyl od 3. 2. 2009 plátcem DPH. Žalobce tak ve vztahu k plněním od tohoto dodavatele uplatněným ve zdaňovacím období červenec 2013, nemohl prokázat již první podmínku nutnou pro uznání odpočtu DPH, uvedenou v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.
50. Ostatní skutečnosti uvedené správcem daně mají již toliko doplňkový charakter a ani jejich zpochybnění nemůže závěr o nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet jakkoli změnit. Není proto podstatné, zda v době obchodování s tímto dodavatelem měl žalobce faktickou možnost ověřit jeho bankovní účet v registru plátců. Bylo by tedy zcela nadbytečné po žalovaném požadovat prokázání funkčnosti registru plátců v červenci 2013, jak navrhuje žalobce. Žalobní tvrzení o tom, že dodavatel J. D. předložil žalobci osvědčení o registraci k DPH, v důsledku čehož byl žalobce v dobré víře, že je plátcem DPH, žalobce ničím nedoložil a jeví se jako účelové.
51. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by žalovaný neuznání odpočtu DPH ve vztahu k deklarovanému plnění odůvodnil nekontaktností daného dodavatele.
52. Nekontaktnost dodavatele jistě hraje v úvahách správce daně určitou roli. Ačkoli sama o sobě nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH (a v projednávané věci ani nevedla), může být zdrojem pochybností o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, „stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho

dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekomaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekomaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovateloivu pozici nijak nezlepšuje. Nekomaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci.“ Stejně tak v nyní projednávané věci nebyla nekontaktnost dodavatele důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný nekontaktnost dodavatele toliko konstatoval, v důsledku čehož nemohl než uzavřít, že uskutečnění žalobcem tvrzeného plnění nebylo ani nemohlo být prokázáno výsledkem tohoto dodavatele. Žalobci nebyla kladena k tíži samotná nekontaktnost daného dodavatele, žalobce však v rámci své důkazní povinnosti nepředložil správci daně, kromě formálních dokladů, takové důkazy, které by prokázaly faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Nekomaktnost dodavatele může mít pochopitelně vliv na schopnost a možnost žalobce prokázat svá tvrzení. K této otázce judikatura správních soudů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37) setrvale uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává. Na tomto místě je nutno žalobci opětovně připomenout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní nese v otázce nároku na odpočet DPH právě on. Hodlá-li čerpat určitou daňovou výhodu, je na něm, aby si v rámci svých obchodních vztahů obstaral takový důkazní materiál, který mu požadované uznání daňové výhody zajistí. Rezignace na tuto povinnost pak může v konečném důsledku vést k neuznání odpočtu na DPH. Není přitom povinností daňových orgánů, aby žalobci prokázali opak jeho tvrzení.

53. Ve způsobu, jakým správce daně i žalovaný přistoupili k hodnocení nekontaktnosti dodavatele, proto soud neshledal žádné pochybení. Uvedená skutková zjištění daňových orgánů ve vztahu k plnění od dodavatele J. D. nejsou v rozporu s obsahem správního spisu. Byť se jedná o skutečnosti překračující rámec nutného posouzení, nejde o skutečnosti jakkoli nepravdivé, neodůvodněné či vzájemně rozporné.
54. Ve vztahu k plněním přijatým žalobcem od dodavatele IRON DESIGN žalobce v první řadě namítá chybně uvedené datum (17. 4. 2016) registrace k DPH dodavatele IRON DESIGN žalovaným (bod 44 napadeného rozhodnutí). Zdejší soud má za to, že se jedná o zjevnou chybu v psaní žalovaného, která nemá vliv na jeho závěry, a už vůbec ne na zákonnost napadeného rozhodnutí, obzvláště když platební výměry i napadené rozhodnutí na jiném místě (bod 4) uvádí správné datum 17. 4. 2014, přičemž i žalovaný zjevně při svých úvahách z tohoto data vycházel, neboť zcela potvrdil názor a závěr správce daně stran plnění od tohoto dodavatele. I v případě registrace dodavatele IRON DESIGN k DPH dne 17. 4. 2014 totiž platí, že za zdaňovací období březen 2014 nebyl tento dodavatel plátcem DPH, což je samo o sobě důvodem pro neuznání uplatněného odpočtu na DPH, neboť není splněna podmínka stanovená v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.

55. Co se týče přijatého plnění v červnu 2014, v tomto období již dodavatel IRON DESIGN plátcem DPH byl, nicméně ze správního spisu plyne, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění tvrzeného plnění, tj. dodávek trubek. Žalobce nepředložil správci daně takové doklady, které by faktické uskutečnění dodávek prokázaly (předložené faktury a objednávky jsou toliko formálními doklady, které v případě prokazování nároku na odpočet DPH nejsou dostačující). Ani výpověď svědka K., kterou žalobce považuje za zcela průkaznou, nebyla dle soudu s to tuto skutečnost prokázat, neboť svědek sice dodávku v obecné rovině potvrdil, nicméně nebyl schopen uvést žádnou konkrétní okolnost, která by jí skutečně nasvědčovala. U dodávky nebyl, předmětné dodávky neviděl, přičemž existenci přepravních listů odhadl. Odkázal správce daně na R. N., jenž dle jeho tvrzení měl dodávku převzít, ani ten však správci daně takovou skutečnost nepotvrdil, když jen v obecné rovině hovořil o převzetí dodávky, avšak žádnou konkrétní okolnost ve vztahu k ní neuvedl, spíše jen popisoval běžný proces přijímání trubek. Rovněž není zřejmé, z jakého důvodu by svědek N. přebíral v červnu 2014 dodávky za žalobce, když se zaměstnancem žalobce stal teprve v květnu 2015. Zdejší soud se v hodnocení daných svědeckých výpovědích plně ztotožnil s daňovými orgány, jejich hodnocení nepovažuje za jakkoli zjednodušující či tendenční, ve snaze najít pouze ty informace, které napovídají určité skutkové verzi. Obecné potvrzení převzetí dodávky svědkem, aniž by byl schopen k ní uvést jakoukoli konkrétní informaci, není důkazem faktického uskutečnění plnění a ani by nemohlo být daňovými orgány v souladu se zákonem takto posouzeno, a to zejména s ohledem na zásadu zjištění skutkového stavu bez důvodných pochybností. V hodnocení uvedených svědeckých výpovědí zdejší soud neshledal ani jakékoli opomenutí podstatné informace. Neuvedli-li svědci ve vztahu k předmětnému plnění žádné konkrétní informace, nemohly být tyto ani opomenuty.
56. Z důvodu výše uvedeného pak opět není podstatné, zda žalobce prokázal využití trubek na konkrétní zakázky či nikoli, neboť neprokázal samotné faktické dodání trubek daným dodavatelem v daném období, ačkoli jej daňovým dokladem deklaroval. Tento závěr byl také daňovými orgány jak ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 6. 2018, č. j. 1072202/18/2912-60564-706071 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“; srov. její str. 109), tak v napadeném rozhodnutí, dostatečně konkrétně uveden, a žalobce proto nemohl být jakkoli uveden v omyl stran důvodů pro odepření nároku na odpočet DPH. V žalobě zmiňovanou nejednoznačnost a zmatečnost pochybností daňových orgánů vytváří dle názoru zdejšího soudu sám žalobce, a to záměrným přehlížením primárních, nanejvýš postavených důvodů pro odepření nároku na odpočet DPH, a současným zpochybňováním skutečností sekundárních, které nejsou, v případě potvrzení důvodů primárních, pro posouzení věci podstatné, ale spíše jen dokreslují nastalý stav, tj. stav důkazního materiálu obstaraného žalobcem, míru obezřetnosti žalobce vůči svým obchodním partnerům a schopnost svědků poskytnout konkrétní informace o uskutečněných plněních.
57. Zdejší soud nepovažuje ani v případě plnění od dodavatele IRON DESIGN za podstatný okamžik plného zprovoznění zveřejnění bankovních účtů v registru plátců. Otázka, zda v době obchodování s dodavatelem již žalobce byl či nebyl schopen ověřit v registru bankovní účet, na který měl uhradit dodávku svému dodavateli, nebyla správce daně ani žalovaným uvedena jako nosný důvod neuznání žalobcem uplatněného odpočtu na DPH. Správce daně, potažmo žalovaným bylo toliko konstatováno, že žalobcem byla předmětná plnění hrazena na účet dodavatele, který nebyl dodavatelem určen ke zveřejnění ve smyslu § 96 odst. 1 ZDPH (srov. str. 98 zprávy o daňové kontrole, resp. bod 44

napadeného rozhodnutí). Daňové orgány uvedenou skutečnost v kontextu dalších, specifikovaných okolností hodnotily jako indicii nasvědčující nedostatečnému prověření obchodního partnera žalobcem, tj. že žalobce zjevně nevyvinul dostatečné úsilí pro to, aby přešel případnému neunesení důkazního břemene při prokazování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Je sice pravdou, že za nedostatečné úsilí nelze považovat nezjištění údaje, který v době některých dodávek nebyl zveřejňován, nicméně z pohledu správce daně se jednalo pouze o jednu z řady skutečností, která měla nedostatečné úsilí žalobce potvrzovat, a navíc nešlo o přímý důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH, nýbrž o jednu z příčin, pro které žalobce nebyl s to prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze přitom také přehlédnout, že i skutečnosti uváděné žalobcem, tj. plné zprovoznění registru od října 2013, nasvědčují tomu, že v době plnění od dodavatele IRON DESIGN v březnu 2014 a červnu 2014 by již měl být schopen si bankovní účet daného dodavatele ověřit, přistoupil-li by v rámci dostatečné míry obezřetnosti k tomuto kroku.

58. Jak je patrné z výše uvedeného posouzení, závěry učiněné daňovými orgány považuje soud za plně odpovídající dostatečně zjištěnému skutkovému stavu. V hodnocení otázky, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že sporná plnění byla danými dodavateli skutečně poskytnuta, se zdejší soud plně shoduje se správcem daně a žalovaným. Žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, když neprokázal, že právě J. D. a IRON DESIGN dodali žalobci deklarovaná plnění v deklarováném rozsahu a deklarováném čase. Závěr, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění byla deklarovány dodavateli v deklarováném rozsahu a čase skutečně dodána, přitom není nijak v rozporu s tím, že žalovaný nezpochybnil samotnou existenci těchto plnění, či jejich užití v rámci ekonomické činnosti žalobce. K tomu, aby žalobce vůbec odvedl na vstupu DPH (tj. zaplatil je v rámci kupní ceny), jehož odpočet následně nárokoval, by mimo jiné jeho dodavatelem musel být plátce DPH. Neprokázal-li žalobce ve dvou případech tuto skutečnost, neprokázal ani to, že DPH na vstupu opravdu odvedl. Neprokázal-li rozsah dodávky, neprokázal výši případně odvedeného DPH. Za této situace mu nemůže být uznán nárok na jeho odpočet.
59. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud nepřisvědčil ani obecně vznesené námitce žalobce o tom, že *„správce daně neprokázal, že by existovaly natolik vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobce“*. Zdejší soud má za to, že obsah správního spisu, zejména zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, jakož i shora provedené posouzení, svědčí o opaku. Žalobce výše citované tvrzení dovozuje ze str. 13 zprávy o daňové kontrole, kde je uvedeno, že *„správce daně nezpochybnil účetnictví daňového subjektu jako takové, ve smyslu, že je nevěrohodné, neprůkazné či nesprávné“*. Uvedená argumentace žalobce je nepřipadná, neboť citovaná pasáž zprávy o daňové kontrole se vztahuje ke kontrolním zjištěním správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, která není předmětem platebních výměrů ani napadeného rozhodnutí, a nemůže být tudíž předmětem přezkumu soudu v projednávané věci.
60. Zdejší soud se dále zabýval přezkumem posouzení žalovaného provedeného ve vztahu k žalobcem deklarováným plněním od dodavatele JR HIGHLANDER. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce přijatá plnění od daného dodavatele skutečně obdržel, ani o tom, že je využil v rámci své ekonomické činnosti. Předmětem sporu je však charakter poskytovaných plnění, neboť dle žalovaného se jednalo o „montáž“, tj. plnění v režimu

přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH, v důsledku čehož by žalobce dle § 92a byl povinen uplatnit daň na výstupu. Dle žalobce se naopak jednalo o „svářečské práce a prefabrikaci potrubí“, tj. o plnění podléhající standardnímu režimu.

61. Dle § 92e odst. 1 ZDPH platí, že „[p]ři poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátci použije plátce režim přenesení daňové povinnosti“ (zvýraznění doplněno zdejšími soudem).
62. Dle § 92e odst. 2 ZDPH platí, že „[p]okud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty vyšší daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá“.
63. Provedené svědecké výpovědi ve svém souhrnu dle názoru zdejšího soudu prokázaly, že předmětem plnění od JR HIGHLANDER byla skutečně montáž hasicího zabezpečení (tj. montáž trubek, sprinklerových zařízení do zabezpečovacích hasicích systémů), spočívající v potřebné úpravě a instalaci již vyrobených trubek. Zdejší soud se i v tomto případě ztotožnil s hodnocením svědeckých výpovědí provedeným žalovaným. Nepovažuje jej v žádném ohledu za tendenční, neshledal ani, že by žalovaný některou skutečnost vyšlou najevo opomněl. Dle názoru zdejšího soudu svědecké výpovědi nepotvrdily skutečnosti tvrzené žalobcem. Žalobce se účelově snaží soudu předestřít jednotlivé části výpovědí nasvědčující závěru o předmětu plnění ve formě „svářečských prací a prefabrikaci potrubí“, které však v kontextu ostatních uvedených, resp. neuvedených, skutečností onu vypovídací hodnotu nemají.
64. Tak je tomu např. v případě výpovědi svědka N. (subdodavatele společnosti JR HIGHLANDER), který sice v obecné rovině tvrdil „hodně jsme dělali výrobu, více jak montáž“, nicméně konkrétní předmět dané fakturace nebyl schopen jakkoli specifikovat („nejsem schopen říci, co jsem tam dělal“). Jeho tvrzení o „výrobě“ tak zůstalo toliko v obecné rovině, přičemž v porovnání s ostatními, konkrétnějšími tvrzeními jiných svědků o montáži trubek, nemůže prokázat faktické provádění výroby prefabrikátů, jakožto hromadné výroby dílů určených širšímu okruhu odběratelů pro další zpracování v rámci výroby finálních výrobků z jejich strany. O tom, že společnost JR HIGHLANDER dodávala žalobci prefabrikáty, je žalobce přesvědčen také z výpovědi subdodavatele JR HIGHLANDER R. N. Jeho výpovědi nelze upřít, že obsahuje tvrzení o „vrtání, řezání, svařování a drážkování trubek“, na které upozorňuje žalobce. Pro její celkové hodnocení je však nutno doplnit, že svědek dále uvedl, že „se jednalo obecně o montáž, která spočívá v tom, že vezmete trubku a namontujete ji a zavěsíte pod strop do příchytky na konstrukci dané stavby“. Hovořil-li svědek o „zámečnických pracích“, hovořil dle názoru zdejšího soudu o „zámečnických pracích montáže systému hasicího zabezpečení“, které byly realizovány přímo na stavbách odběratelů. Pokud bylo potřeba v rámci celkové dodávky mimo jiné také „předvyrobit“ určité výrobky použité v rámci montáže, nelze celou transakci označovat jako výrobu prefabrikátů. Nadto žalobce v rámci svého hodnocení výpovědi svědka N. pravděpodobně opomněl, že sám R. N. fakturoval provedené plnění společnosti JR HIGHLANDER v režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92a a 92e ZDPH. Odkazuje-li žalobce na výpověď svědka L. R., zaměstnance společnosti MINIMAX, k tomu soud uvádí, že jeho výpověď naopak zcela odpovídá závěru

žalovaného, a tedy, že předmětem plnění přijatým žalobcem od JR HIGHLANDER byla právě montáž, neboť svědek poukázal na rozdělení činnosti mezi žalobce a JR HIGHLANDER na výrobu a montáž, což byl původní úmysl žalobce tvrzený také svědkyní J. R. a svědkem J. R., bývalými jednatelem JR HIGHLANDER. Otázky žalobce na svědka R., na něž žalobce odkazuje, se pak týkaly především povahy plnění dodávaného společnosti MINIMAX žalobcem, odpovědi na tyto otázky nemohly prokázat, jaká byla povaha jednotlivých uplatněných plnění ze strany JR HIGHLANDER vůči žalobci.

65. Spatřuje-li žalobce tendenčním hodnocení svědecké výpovědi J. R., ani v této námitce mu soud nedává za pravdu. Tvrzení svědka o předmětu činnosti JR HIGHLANDER jako o „výrobě a montáži systému hasicího zabezpečení, montáží potrubí, rozvodu vody po budovách, které funguje jako hašení“ a o žalobcem plánovaném oddělení výroby od montáže s tím, že se JR HIGHLANDER bude zabývat pouze prováděním montáží, není jakkoli v rozporu s učiněnými závěry daňových orgánů.
66. Při hodnocení povahy plnění poskytnutého dodavatelem JR HIGHLANDER pak nelze odhlédnout od výpovědi i dalších svědků, na které žalobce nepoukazuje, zejména pak J. H., subdodavatele společnosti JR HIGHLANDER, který této společnosti jako neplátce DPH fakturoval zámečnické práce, spočívající dle jeho tvrzení „převážně v montáži protipožárních zabezpečení, sprinklerů“, kdy „na stavbě byly dovedeny trubky, a my jsme pomocí vysokozdvíhových plošin montovali pod strop haly uchycení a následně ty trubky“.
67. Soud má za to, že hovořili-li svědci o „výrobě“, měli na mysli spíše „výrobu hasicího zařízení“, zahrnující jistě i navrtávání a svařování (tj. mimo jiné i zámečnické práce) už připravených trubek, které byly následně montovány k sobě. Rovněž nelze odhlédnout od skutečnosti, že samotné společnosti JR HIGHLANDER byla subdodavateli daná plnění fakturována v režimu přenesené daňové povinnosti, nebo „bez daně“, neboť dodavateli byli neplátcí DPH. Samotný JR HIGHLANDER však žalobci fakturoval pouze prefabrikaci ve standardním daňovém režimu.
68. Výše popsany charakter plnění, které žalobce přijal od společnosti JR HIGHLANDER je dle názoru zdejšího soudu podřaditelný pod číselný kód Klasifikace produkce (CZ-CPA) 43.22.11 *Instalace rozvodů vody a kanalizace*, v rámci jehož příkladného výčtu je Českým statistickým úřadem uvedena i např. „*instalace trubních rozvodů teplé a studené vody (tj. instalatérské práce), vč. instalace požárních sprinklerů (stříkačů)*“ (dostupné na www.czso.cz).
69. Zdejší soud má tak ve shodě s daňovými orgány za to, že přijaté plnění od společnosti JR HIGHLANDER bylo montáží spadající do režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e ZDPH, v důsledku čehož vzniká povinnost priznat daň příjemci (plátcí DPH) daného plnění k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (srov. § 92a ZDPH).
70. Ve svém předchozím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný měl s ohledem na zjištěný charakter posuzovaného plnění od JR HIGHLANDER zohlednit, že žalobce toto plnění dále poskytl plátcí DPH – společnosti MINIMAX. Při novém posouzení však již krajský soud takový závěr učinit nemohl, neboť NSS ve svém zrušujícím rozsudku zcela jednoznačně konstatoval, že „žalobkyně v žalobě namítala **pouze obecně**, že daňové orgány zaměřily svoji pozornost jen ke zdanění jejich ‚příjmů‘, nezmiňovala přitom ani totožnost obdrženého a dále poskytnutého plnění, ani své konkrétní odběratele (společnost MINIMAX).“ Hodnocení NSS je pro krajský soud závazné a naprosto jednoznačné. Nic na něm proto nemůže změnit poukaz žalobce na pasáž žaloby, v níž uváděl, že „*identické plnění, které bylo poskytnuto společností JR HIGHLANDER, bylo následně fakturováno společnosti*

MINIMAX, avšak u tohoto plnění správce daně ponechal běžný daňový režim, nikoliv režim daňové povinnosti. Tím nezákonně zvýšil povinnost daňového subjektu odvést daň. Iracionalita postupu orgánů finanční správy, kteří klasifikují i z hlediska činnosti plnění od dodavatele daňového subjektu jako montáž, tj. jako poslední fázi jakékoliv činnosti, avšak když daňový subjekt fakturuje toto plnění svému odběrateli, a bradí DPH na výstupu (tj. neaplikuje se režim přenesené daňové povinnosti), nikterak to správce daně nerozporuje, ačkoliv by měl postupovat dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, a stanovit daň objektivně správně (tj. i z hlediska daně na výstupu).“ NSS své hodnocení formuloval jasně a po seznámení s celým obsahem soudního spisu. Krajský soud proto není oprávněn jej jakkoliv přehodnocovat pouze na základě domněnky, že NSS předchozí rozsudek krajského soudu zrušil „omylem“, jak tvrdí žalobce.

71. Jelikož žalobce neuplatnil konkrétní žalobní námitku, v níž by brojil proti tomu, že by daňové orgány plnění obdržené od JR HIGHLANDER kvalifikovaly jako plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, kdežto identické plnění poskytnuté žalobcem konkrétnímu dodavateli ponechaly v běžném režimu, nemohl se soud takovou námitkou v rámci nového posouzení věci zabývat. Je proto nadbytečné hodnotit, zda byla totožnost obdrženého a poskytnutého plnění v řízení před daňovými orgány prokázána, popřípadě zda se jí měly daňové orgány dále zabývat. Soud tudíž k této otázce nemusel činit žádná skutková zjištění, ani je dále zdůvodňovat a opírat o konkrétní podklady ve správním spise. NSS krajský soud k takovému postupu zavázal pouze pro případ, že by krajský soud na základě žalobních námitek obsažených v bodě VII. žaloby nějaké skutkové závěry činil. Ve vztahu k námitkám obsaženým v bodě VII. žaloby však podle názoru krajského soudu není potřeba činit žádné skutkové závěry.
72. Zavázal-li NSS krajský soud k posouzení námitek obsažených v bodě VII. žaloby, odkazuje soud na bod 36 tohoto rozsudku, v němž se k celé argumentaci obsažené v tomto bodě žaloby vyjádřil. Jelikož krajský soud toto posouzení učinil již ve svém předchozím rozsudku, pro odstranění jakýchkoliv pochybností výslovně uvádí, že daná pasáž je právě vypořádáním námitek obsažených v bodě VII. žaloby. Z opatrnosti však soud svou argumentaci ještě zopakuje jinými slovy. Žalobní námitky obsažené v bodě VII. žaloby jsou spíše obecného charakteru a do značné míry se mívají s podstatou DPH. Je zřejmé, že žalobce v nich přejímá koncept tzv. esenciálních výdajů, který se ovšem může uplatnit jedině u daně z příjmů (na což míří žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-36), a navíc pouze v případě, že je daň stanovována podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). Žalobce také hovoří primárně o zdanění veškerých výnosů a nezohlednění relevantních nákladů a pouze občas do své argumentace vloží slovní spojení „DPH na výstupu“ či „odpočet na DPH“, jako kdyby byla prakticky zaměnitelná s pojmy náklady a výnosy. Krajský soud proto může pouze konstatovat, že v systému DPH se koncept tzv. esenciálních výdajů uplatnit nemůže. Vyměření DPH na výstupu při současném neuznání odpočtů DPH je zákonem obecně předvídané. Zatímco totiž v případě daně z příjmů v zásadě nic nebrání uznání spíše obecně předpokládaných esenciálních nákladů, v případě DPH musí být prokázána zcela konkrétní plnění, jakož i skutečnost, že tato plnění podléhala DPH a toto DPH daňový subjekt zaplatil svému dodavateli. Soud proto argumentaci obsaženou výhradně v bodě VII. žaloby neshledal příležitou, a daný žalobní bod proto posoudil jako nedůvodný.

VII. Shrnutí a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

73. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
74. O nákladech řízení o žalobě i kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a to podle celkového úspěchu ve věci. Podle uvedeného ustanovení 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 12. dubna 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu