



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Wood crash s.r.o.**, IČ 02974479
sídlem 675 32 Mladoňovice 143

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2021, č. j. 23911/21/5300-21441-708995

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce uplatnil u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až

květen, červenec a říjen roku 2017, který si nárokoval z plnění přijatých od dodavatelů F.S.C Company Group s.r.o. (dále jen „společnost F.S.C. Company“) a Nobi Austria s.r.o. (dále jen „společnost Nobi Austria“).

2. Správce daně na základě výsledku daňové kontroly neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za dotčená zdaňovací období, neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění skutečně přijal od společností F.S.C. Company a Nobi Austria v deklarovaném rozsahu a předmětu a že plnění použil pro uskutečnění svých ekonomických činností. Správce daně následně vydal dodatečné platební výměry na DPH za dotčená zdaňovací období.
3. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce má za to, že unesl své důkazní břemeno a prokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně (existence plnění, existence dodavatele, použití plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti). Žalovaný splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na uplatnění odpočtu žalobcem nezkoumal a nehodnotil, přičemž formální podmínky uplatnění odpočtu žalovaný nezpochybňoval. Současně však žalobce namítá, že žalovaný splnění formálních podmínek nehodnotil. Dále žalovaný namítá, že předložil důkazy a žalovaný je měl podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jinými důkazy vyvrátit, což se nestalo.
5. Žalobce namítá absenci seznamu důkazních prostředků, resp. namítá, že žalovaný mu nesdělil důkazy, ze kterých vycházel. Žalobce uvádí, že nebyl seznámen s tím, jak žalovaný důkazy hodnotil, resp. jak je hodnotil jednotlivě a jak v souvislostech. Žalovaný podle žalobce porušil § 8 odst. 1 daňového řádu. Neseznámením žalobce s hodnocením důkazů nebyla naplněna zásada součinnosti plynoucí z § 6 odst. 2 daňového řádu a ani nebyl naplněn postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu sloužící k dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně.
6. Žalobce rovněž namítá, že se žalovaný nevypořádal řádně s otázkou pověření svých pracovníků k provedení kontroly. Bez písemného pověření pracovníků podepisujících zprávu o daňové kontrole nemohly dané osoby jednat za stát a provádět násilné odebrání majetku.
7. K pochybnostem správce daně o poskytnutí fakturovaných dodávek z důvodu nekontaktnosti dodavatele žalobce namítá, že tyto pochybnosti byly nedůvodné, neboť správce daně měl k dispozici kontrolní hlášení od dodavatelů zpracované podle § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“).
8. Žalobce dále namítá, že neporušil žádné povinnosti plátce DPH. Správce daně tak byl oprávněn vyloučit nárok na odpočet daně pouze v případě daňového podvodu. Pokud správce daně neřešil případ optikou daňového podvodu, a přesto žalobci nárok na odpočet daně nepřiznal, porušil princip neutrality systému DPH v přímém rozporu se směrnicí EU o DPH a postupoval v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

9. Žalobce namítá, že mu byla daňová povinnost stanovena nepřezkoumatelným způsobem a svévolí správce daně.
10. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět žalovanému.

III. Další podání účastníků řízení

11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
12. Žalobce v replice ze dne 24. 1. 2022 setrval na své žalobní argumentaci. K replice přiložil dokument ze dne 28. 10. 2021 označený jako „Zápisnica o ústnom pojednávání“, č. 102042634/2021. Z tohoto dokumentu, jakož i z předchozích dokumentů podle žalobce jednoznačně plyne, že jednatelka dodavatelské společnosti Nobi Austria sice nevykonávala žádnou činnost za uvedenou společnost, ale generálně zmocnila pana J. R. ke všem obchodním činnostem.
13. Žalobce má nadále za to, že se orgány finanční správy nevyrovnaly s hodnocením splnění hmotněprávních i formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Dále se žalovaný nevyrovnal s odvolacími námitkami žalobce, že nárok na odpočet DPH může být odepřen jen pokud se jedná prokazatelný daňový podvod nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních (věcných) podmínek. Ani k jedné ze dvou zmíněných situací podle žalobce nedošlo. Žalovaný se také nevypořádal s otázkou neunesení důkazního břemene správcem daně.
14. Žalovaný v reakci na repliku žalobce uvedl, že výslech svědkyně zachycený v žalobcem předloženém dokumentu byl proveden až po podání žaloby. Dále poukázal na § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) s tím, že by soud neměl k danému dokumentu přihlížet. Nadto znění protokolu není podle žalovaného v rozporu se skutečnostmi zjištěnými v dotčeném daňovém řízení.
15. Žalovaný uvedl, že naplnění formálněprávních podmínek nebylo sporné, nicméně nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Hmotněprávní podmínky pro uznání uplatněného odpočtu žalobce nesplnil. Z tohoto důvodu nebylo přikročeno k posuzování, zda byl spáchán daňový podvod.
16. Žalovaný se rovněž z procesní opatrnosti vyjádřil k rozsudkům Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Podle žalovaného napadené rozhodnutí ob stojí i ve světle zmíněných rozsudků, jelikož se neopírá pouze o závěr, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel, ale také o pochybnosti o faktickém přijetí plnění, jeho předmětu a rozsahu a rovněž o jeho použití k ekonomické činnosti žalobce. Ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by existovaly jiné konkrétní subjekty, které by plnění uskutečnily namísto deklarovaných dodavatelů a které by nutně musely být plátcem DPH.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

18. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, bod 19, k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29 a 30). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, jak žalovaný posoudil odvolací námitky žalobce a proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
20. Krajský soud nemá za to, že by provedené důkazy byly žalovaným hodnoceny nesrozumitelně, účelově či svévolně, jak uvádí žalobce, nebo že by snad vůbec nemělo být zřejmé, jaké důkazy byly provedeny a jak byly následně hodnoceny. Žalobce v žalobě neuvádí žádný konkrétní problematický aspekt, který by měl činit napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, a na jeho vady odkazuje pouze v obecné rovině. Tyto vady však krajský soud v napadeném rozhodnutí neshledal.
21. Krajský soud se dále zabýval námitkou vadného procesního postupu, kterého se měl dopustit správce daně. Nezákonnost postupu správce daně měla spočívat v tom, že ve spisové dokumentaci absentovalo pověření k provedení daňové kontroly vzhledem ke konkrétní úřední osobě. Podle žalobce se žalovaný s otázkou pověření svých pracovníků řádně nevypořádal. Dané žalobní argumentaci krajský soud nepřisvědčil.
22. Žalovaný se předmětnou otázkou zabýval v bodě [56] napadeného rozhodnutí. Zde dospěl ke správnému závěru, že správce daně v dané věci jednal zcela v souladu se zákonem a námitka vadného procesního postupu správce daně je nedůvodná. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě, resp. písemného pověření k provedení daňové kontroly, není zákonnou povinností správce daně. Otázku oprávněných úředních osob upravuje § 12 daňového řádu. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Dle § 12 odst. 2 je úřední osobou zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Dle § 12 odst. 4 daňového řádu správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje o tom, kdo je v dané věci úřední osobou. K dané právní úpravě se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54, na který žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehlavě odkázal. Nejvyšší správní soud ve

zmíněném rozsudku vyslovil, že „zákonodárce shledal počínaje rokem 2014 požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat. Účelem procesní úpravy před rokem 2014 „bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz, blíže viz cit. rozsudek 10 Afs 371/2017, body 102-106, kde NSS dospěl k závěru, že ani absence prvotního pověření neměla za předchozí právní úpravy vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé).“ Práva dotázat se na konkrétní oprávněnou úřední osobu žalobce v daném případě nevyužil. Odkaz na právní úpravu zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, který uvádí žalobce, v daném případě není správný. Jak správně uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, daňový řád obsahuje svébytnou úpravu daňového procesu včetně daňové kontroly, takže použití kontrolního řádu tu není namístě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54, bod 22).

23. Žalobce dále velice obecně napadá vady dokazování. Podle žalobce nelze seznat, z jakých důkazů orgány finanční správy vycházely a zda bylo hodnocení důkazů provedeno ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce rovněž postrádá seznam důkazních. Žalobce poukazuje na zásadu spolupráce, zákaz překvapivosti rozhodnutí a povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s dokazováním postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
24. K hodnocení daných námitek mohl krajský soud přistoupit právě a jen v míře odpovídající jejich obecnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
25. Krajský soud předně uvádí, že z daňového řádu neplyne povinnost, aby orgány finanční správy vedly seznam důkazních prostředků, jak nedůvodně požaduje žalobce. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu je hodnocení dosud zjištěných důkazů součástí sepsaného výsledku kontrolního zjištění. Podle § 88a odst. 2 písm. b) bod 2. zpráva o daňové kontrole obsahuje hodnocení zjištěných důkazů. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. To ovšem neznamená, že by výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole nebo rozhodnutí o odvolání musely obsahovat seznam použitých důkazů. Jaké důkazy byly použity a provedeny, musí být seznatelné z celého odůvodnění. Krajský soud ověřil, že této povinnosti orgány finanční správy dostály.
26. Z výsledku kontrolního zjištění je patrné, že tento obsahuje hodnocení důkazů k jednotlivým dodavatelům plnění, jsou zde jmenovány jak důkazní prostředky, které předložil a navrhl žalobce, tak důkazní prostředky, které získal a provedl správce daně. Stejně je tomu tak i ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí, které obsahují hodnocení důkazů i závěry z nich vzešlé. Žalobce v žalobě neuvádí žádný konkrétní důkaz, který by snad správce daně či žalovaný opomněly v daných písemnostech zmínit. Ani neuvádí konkrétní důkazní návrh, se kterým by se orgány finanční správy nevypořádaly. K tomu lze poznamenat, že bylo v zájmu žalobce, aby v žalobě své žalobní body formuloval

co nejpřesněji, neboť soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční, dle které se soud při přezkumu správního rozhodnutí (s výjimkou taxativně stanovených případů) omezuje pouze na posouzení existence důvodů nezákonnosti správního rozhodnutí, které žalobce tvrdí. Soud tak není povinen, ale ani oprávněn, tyto důvody za účastníka řízení domýšlet či doplňovat (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č. j. 4 Azs 206/2020-38).

27. Z výše zmíněných písemností orgánů finanční správy vyplývá nejen dílčí hodnocení důkazů, ale i hodnocení celkové, totiž že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání plnění, jeho rozsahu, jeho poskytnutí od konkrétních dodavatelů a jeho použití v rámci své ekonomické činnosti. Orgány finanční správy vyhodnotily jednotlivé důkazní prostředky v souladu se zásadou hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1. Jejich hodnocení není v rozporu se zásadami logiky a nelze jej považovat za svévolné.
28. Žalobci byl dán dostatečný prostor vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění (viz sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 15.1. 2020, č. j. 27563/20/2912-60561-709219). Správce daně následně věcně reagoval na jednotlivé výhrady žalobce k výsledku kontrolního zjištění a vypořádal se s nimi. Ke změně výsledku kontrolního zjištění však neshledal důvod a setrval na svých závěrech. Žalobce byl rovněž seznámen s hodnocením důkazních prostředků doplněných do spisu až v rámci odvolacího řízení a také s hodnocením důkazních prostředků opětovně předložených žalobcem k odvolání (viz výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6114/21/5300-21441-708995). Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce i v tomto případě svého práva vyjádřit se využil. Nelze proto přisvědčit žalobní argumentaci stran překvapivosti hodnocení důkazů, porušení zásady součinnosti či nedodržení postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu sloužícímu k dialogu žalovaného a žalobce.
29. Klíčovým předmětem sporu v nyní posuzovaném případě je, zda žalobce prokázal splnění podmínek zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých plnění od společností F.S.C. Company a Nobi Austria. K tomu žalobce v podané žalobě uvedl námitky spíše obecného charakteru.
30. Na danou věc dopadá právní úprava obsažená v zákoně o DPH, zejména pak § 72 a § 73 citovaného zákona, jež stanovují podmínky nároku na odpočet DPH. Při splnění podmínek stanovených v citovaných ustanoveních je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán.
31. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila judikatura správních soudů. Za všechny např. z posledního období v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 120/2021 – 57, Nejvyšší správní soud shrnul principy dokazování v daňovém řízení následovně: *„Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění*

nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky 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). V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).“

32. Krajský soud má za to, že orgány finanční správy z uvedeného pojetí rozložení důkazního břemene nikterak nevybočily. Naopak respektovaly zákonné limity rozložení důkazního břemene v rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu, a to rovněž zcela v duchu rozsudků Nejvyššího správního soudu, na které žalobce v žalobě odkazoval.
33. Z obsahu správního spisu vyplývá, že pokud jde o dotčená plnění, žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňového řízení předložil daňové doklady přijaté, evidence pro účely DPH, oznámení o postoupení pohledávek, vydané daňové doklady a bankovní výpisy. Ostatně žalovaný unesení primárního důkazního břemene žalobcem nerozporoval a považoval formální podmínky nároku na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH za splněné. Nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že se žalovaný naplněním formálních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH v dané věci nezabýval. Krajský soud poznamenává, že žalobce si v podané žalobě protiřečí, když na jedné straně namítá, že se žalovaný naplněním formálních podmínek nezabýval a na straně druhé uvádí, že formální podmínky uplatnění odpočtu žalobcem žalovaný nezpochybňuje.
34. Jak však bylo zmíněno výše, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
35. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně uskutečnění plnění společnostmi F.S.C. Company a Nobi Austria a ohledně použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobce. Správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, na nichž byly jeho pochybnosti založeny, resp. na jejichž základě hodnotil žalobcem předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalobcem předložené daňové doklady neobsahovaly konkrétní předmět a rozsah plnění [v

rozporu s § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH], byl na nich uveden pouze text „subdodávka služeb“. Žalobce se k předmětu plnění vyjádřil pouze v obecné rovině, že se jednalo o pomocné práce při přípravě materiálu určeného k drcení. Nebylo zřejmé, na základě jakých podkladů byly daňové doklady vystaveny, ani kdo a v jakém rozsahu, kde a jakým způsobem práce prováděl. Část úhrad za plnění byla provedena na základě postoupení pohledávek mezi společnostmi F.S.C. Company a Nobi Austria, ale z předložených účetních záznamů nevyplývalo, že žalobce o postoupení pohledávek účtoval. Tvrzení žalobce o úhradách části plnění v hotovosti nebylo doloženo. Dále správce daně zjistil, že společnosti F.S.C. Company a Nobi Austria nezveřejňovaly od svého založení účetní závěrky a nevykazovaly žádné zaměstnance. Správce daně nemohl u uvedených společností ověřit předmětné obchodní transakce (u společnosti F.S.C. Company z důvodu nekontaktnosti a u společnosti Nobi Austria z důvodu nepředání účetnictví likvidátorce společnosti). U společnosti F.S.C. Company došlo před započítáním obchodních případů ke změně jednatele na osobu s bydlištěm na Slovensku a po jejich ukončení došlo ke změně jednatele na osobu s bydlištěm na Ukrajině. Společnost F.S.C. Company byla od 28. 10. 2017 evidována jako nespolehlivý plátce DPH. U obchodní společnosti Nobi Austria byla v období, kdy mělo dojít k předmětným obchodním transakcím, jednatelkou paní M. Š. s bydlištěm na Slovensku. Od 10. 5. 2018 byl jednatelem uvedené společnosti pan M. R. s bydlištěm v České republice. Společnost Nobi Austria se v místě svého sídla ani na adrese své provozovny fakticky nenacházela a od 29. 5. 2018 byla evidována jako nespolehlivý plátce DPH. Správce daně upozornil i na nesrovnalosti v provázanosti a časové návaznosti přijatých a uskutečněných plnění za drcení pro konečného zákazníka. Nadto z pouhého přiřazení přijatých daňových dokladů k vystaveným daňovým dokladům nebylo možné ověřit, jakým způsobem a v jakém poměru se přijatá plnění promítla do uskutečněných zdanitelných plnění konečnému zákazníkovi. Se zjištěnými pochybnostmi správce daně seznámil žalobce ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 10. 2019, č. j. 1626415/19/2912-60561-711702 a ve sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 15. 1. 2020, č. j. 27563/20/2912-60561-709219.

36. Pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a řádně prokázanými. Zdejší soud vnímá jako významné zejména ty skutečnosti, že nebylo zřejmé, v čem konkrétně mělo předmětné plnění spočívat a ani u jednoho z deklarovaných dodavatelů nebylo možné obchodní spolupráci se žalobcem ověřit. Nemožnost ověření skutečného plnění je přitom jednou z indicií, která může vést správce daně k pochybnostem o daňových dokladech předložených žalobcem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 327/2021-37, bod 11 a v něm uvedená judikatura). Dále považuje zdejší soud za významnou skutečnost, že deklarovaní dodavatelé neměli prostory, ve kterých by mohli reálně vykonávat své podnikatelské aktivity a neměli ani zaměstnance, kteří by plnění pro žalobce mohli provést. Přehlédnout nelze ani skutečnost, že na základě žalobcem provedeného přiřazení přijatých daňových dokladů k vydaným daňovým dokladům nelze ověřit přímou a bezprostřední souvislost přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporuje, že dodavatelské společnosti podaly daňová priznání a kontrolní hlášení za příslušná zdaňovací období, ve kterých vykázaly řešená plnění. Je však třeba souhlasit se žalovaným, že kontrolní hlášení dodavatelů sama o sobě (a ani s dalšími skutečnostmi zjištěnými v dané věci) nevyovídají nic o tom, že se plnění reálně uskutečnila, že je žalobce fakticky přijal a použil k uskutečňování své ekonomické činnosti. Krajský soud připomíná, že v daném případě nejde pouze o to, že byl zpochybněn

deklarovaný dodavatel, ale jde navíc i o zpochybnění faktického přijetí deklarovaného plnění a jeho použití k ekonomické činnosti žalobce. V tomto směru kontrolní hlášení nemají žádnou vypovídací hodnotu. Jedná se pouze o formální vykázaní zdanitelného plnění. Nelze tak souhlasit se žalobcem, že existence kontrolních hlášení bránila vzniku pochybností správce daně.

38. S ohledem na shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že správce daně unesl své zákonné důkazní břemeno a přdestřel žalobci důvodné pochybnosti o souladu tvrzení žalobce se skutečností.
39. Z výše zmíněné argumentace a citované judikatury plyne, že žalovaný nebyl povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností. Žalovaný, resp. správce daně byl povinen identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Krajský soud proto posoudil jako nedůvodnou námitku žalobce, že předložil důkazy a žalovaný je měl podle § 92 odst. 5 daňového řádu jinými důkazy vyvrátit. Taková povinnost správce daně, popř. žalovaného netížila.
40. Dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). K námitce žalobce, že žalovaný řádně nezkoumal naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, krajský soud s poukazem na shora nadepsané dělení důkazního břemene v daňovém řízení konstatuje, že bylo na žalobci, aby po přenesení důkazního břemene prokázal, že byly hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na daňový odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH naplněny, nikoliv na žalovaném.
41. Žalobce tak byl povinen jednoznačně a transparentně prokázat, že skutečně přijal zdanitelná plnění od společností F.S.C. Company a Nobi Austria tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech, a že tato plnění použil v rámci svých ekonomických činností. To ovšem žalobce neprokázal. Nedoložil správci daně žádné další důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit, zda skutečně došlo k uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, tzv. auditní stopu, tj. zdokumentovaný tok plnění, podložený odpovídajícími důkazními prostředky. Nepředložil ani žádné důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné ověřit, jakým způsobem a v jakém poměru se přijatá plnění promítla do uskutečněných zdanitelných plnění konečnému zákazníkovi.
42. Žalobcem navržený svědek, pan R., který měl zastupovat obě zmíněné společnosti, odmítl vypovídat. Nadto nebylo ani doloženo, na základě jakého oprávnění tyto společnosti zastupoval. Pochybnosti správce daně potvrdily i svědecké výpovědi tehdejší jednatelky společnosti Nobi Austria, paní Š. Ta vypověděla, že se o uvedenou společnost nezajímala, nevykonávala v ní žádnou činnost, nevěděla, čím se společnost zabývá a pouze jezdila do Brna vybírat peníze z bankovního účtu společnosti, které poté předávala panu R.
43. Po provedeném dokazování v daňovém řízení tak pochybnosti správce daně přetrvávaly. Krajský soud proto nemohl přisvědčit námitkám žalobce stran unesení jeho důkazního břemene.
44. Žalobce v žalobě dále namítá, že evropská judikatura umožňuje správním orgánům porušit princip daňové neutrality pouze v případě podvodného jednání, které však nebylo v daném případě žalovaným prokázáno. Zdejší soud konstatuje, že prokázání případné neúčasti 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 SDEU 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). Jestliže ovšem shledá správce daně, jak se stalo i v posuzovaném případě, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH. V takovém případě není nutné zabývat se otázkou účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Rovněž není nutné zabývat se otázkou, zda bylo obchodní jednání nestandardní, nebo zda daňový subjekt měl či mohl vědět, že se jeho obchodní partneři dopouští podvodného jednání, když na nesprávné závěry žalovaného v tomto smyslu odkazuje žalobce. Krajský soud poukazuje na to, že tato otázka není pro dané řízení relevantní a rozhodnutí žalovaného netrpí vadou, když žalovaný k žádným závěrům ohledně podvodného jednání žalobce v napadeném rozhodnutí nedospěl.

45. Krajský soud dodává, že si je vědom závěru plynoucího z rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, že nárok na odpočet DPH má být uznán i v případě, kdy je prokázáno, že příslušné plnění poskytl jiný než deklarovaný dodavatel, pokud ovšem je i tento skutečný (na dokladu neuvedený) dodavatel v postavení osoby povinné k dani, resp. v podmínkách českého právního řádu v postavení plátce DPH. Stejně tak si je krajský soud vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208, v němž rozšířený senát vyslovil právní závěr: *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“*
46. Dané závěry jsou však bez dopadu na nyní souzený případ, v němž orgány finanční správy účinně zpochybnily již samu skutečnost, že k deklarovaným plněním vůbec došlo a že byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce, nikoliv pouze to, kdo byl jejich dodavatelem. To je pro posouzení aplikovatelnosti zmíněné judikatury na danou věc podstatné. Nadto lze na okraj poznamenat, že v průběhu daňového řízení nevyplývalo, že by žalobce přijal plnění od jiného plátce DPH ve smyslu zmíněných rozsudků SDEU a Nejvyššího správního soudu. O tomto závěru nevypovídá ani výše poskytnutého zdanitelného plnění, která u jednotlivých dodavatelů nepřesahuje 1 milion Kč. I v podané žalobě žalobce setrval na svém tvrzení, že dodavateli daného plnění jsou subjekty uvedené na daňových dokladech. Nebylo však prokázáno, že tyto subjekty jsou skutečnými dodavateli předmětných plnění. Ze skutečností vyplývajících z projednávané věci tak není možno dovodit, že by místo dodavatelů deklarovaných na předložených daňových dokladech byla plnění fakticky

dodána jinými plátcí DPH, resp. kdo by mohl být skutečným dodavatelem předmětných plnění.

47. Krajský soud neprováděl dokazování listinou předloženou žalobcem (Zápisnica o ústnom pojednávani, č. 102042634/2021), neboť to považoval pro posouzení důvodnosti žaloby za nadbytečné. Danou listinou se žalobce snaží v soudním řízení prokázat namítanou skutečnost, že tehdejší jednatelka (paní Š.) žádnou činnost za společnost Nobi Austria nevykonávala, ale zmocnila pana J. R. ke všem obchodním činnostem za jmenovanou společnost. Tato skutečnost však byla známa a zohledněna již v daňovém řízení (viz body [42] až [44] napadeného rozhodnutí). Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně vyhodnotil a vysvětlil, proč na základě dané skutečnosti (ani v kontextu s dalšími zjištěními) nelze ověřit, že deklarované plnění od společnosti Nobi Austria proběhlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech a že bylo využito v rámci ekonomické činnosti žalobce. V této souvislosti je třeba rovněž připomenout, že pan R. jako svědek odmítl vypovídat (viz bod [40] napadeného rozhodnutí). Žalobcem navrhovaný důkaz tak nemůže na posouzení věci ničeho změnit.

V. Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. 6. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

