



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **M Plast spol. s r. o. - v likvidaci**, se sídlem Malý val 1541/45, Kroměříž, zastoupen Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2023, č. j. 31 Af 82/2019-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Rozhodnutím ze dne 19. 8. 2019, č. j. 34358/19/5300-21444-712153, zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil platební výměr a čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 14. 8. 2018 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Těmito platebními výměry správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období únor 2015 nadměrný odpočet ve výši 101 322 Kč a doměřil DPH za zdaňovací období leden 2015 a březen až květen 2015 ve výši celkem 2 342 527 Kč. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně v celkové výši 3 278 743 Kč uplatněný na základě daňových dokladů vystavených jménem společnosti DUTOLIX s. r. o., DIČ: CZ03389014 (dále též „Dutolix“). Zdanitelná plnění měla spočívat v dodání stavebních materiálů a nájmu movitých věcí (zejména kontejnerů a stavebních strojů). Dle správce daně žalobce neprokázal, že by tato plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňových dokladech.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Konstatoval, že správce daně označil řadu skutečností, které ve svém souhrnu založily odůvodněné pochybnosti stran uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na dokladech. Tyto pochybnosti nebyly rozptýleny ani výpověďmi svědků navržených žalobcem. Naopak. Provedené výpovědi vzniklé pochybnosti ještě dále prohloubily. Dle krajského soudu se správci daně podařilo pomocí záznamů z mýtného systému prokázat, že přeprava plnění nebyla realizována způsobem uvedeným v dokladech. Skutečnost, že žalobce přepravu nezajišťoval, jej přitom nezbavuje důkazního břemene stran splnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu DPH. Pochybnosti o tom, zda se celá spolupráce se společností Dutolix odehrála tak, jak bylo tvrzeno v dokladech, zesiluje i to, jak obecně žalobce popsal její navázání a způsob prověření tohoto dodavatele. Krajský soud připustil, že žalobci nemůže být kladena k tíži skutečnost, že se společnost Dutolix stala v roce 2017 nespolehlivým plátcem. Na druhou stranu však poukázal na to, že si žalobce zvolil pro zajištění značných objednávek v poměrně vysokých částkách společnost, která neměla delší historii a do konce roku 2014 nevykazovala žádnou činnost. Tu začala realizovat až v posuzovaných obdobích. Je pravdou, že nebylo zpochybněno dodání zboží a služeb zákazníkům žalobce. Klíčovým aspektem je však to, zda žalobce prokázal, že mu společnost Dutolix dodala daná plnění. Nebylo nutné vést dokazování ve vztahu k dodání zboží a služeb zákazníkům žalobce. Žalobce navíc výsledky svých odběratelů ani jejich zástupců v odvolacím řízení nenavrhol. V daňové kontrole se jich dovolával pro potvrzení, že fakticky dodal dané zboží a služby. Tato skutečnost však sporná nebyla. Krajský soud uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno poté, co na něj na základě oprávněných pochybností správce daně přešlo. Správci daně přitom nepostupovali v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, ani neporušili zásadu neutrality DPH. K poukazu na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater Prochemie* (dále též „rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017-208“), krajský soud dodal, že žalobce neuvedl takovou indicii, která by ukazovala na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla sporná plnění fakticky dodat. Výše uskutečněných plnění je v tomto ohledu nedostačující, neboť to mohlo být uskutečněno více osobami.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). V ní nejprve rekapituluje závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater Prochemie*, a na něj navazujícího rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208. Dodává, že i kdyby nebyla známa identita dodavatele sporných plnění, v daňovém řízení prokázal, že se jednalo o osobu v postavení osoby povinné k dani, respektive plátce daně. Doložil, že v průběhu 5 kalendářních měsíců fakticky pořídil zboží a služby v hodnotě ca 12 mil. Kč. Z takového objemu plyne, že poskytovatelem či poskytovali těchto plnění musela být nutně osoba či osoby v postavení osoby povinné k dani. Žalovaný neprokázal svou domněnku, že se mohlo jednat o více osob. Tato se navíc nezakládá na žádných

pokračování

racionálních základech i proto, že stěžovateli byla všechna zdanitelná plnění od jeho zákazníků plně uhrazena, včetně DPH. Pokud by požadoval plnění od neplátců či z jiného členského státu, pak by ho uplatněná daň na výstupu nijak nezatěžovala. Neměl by důvod zakrývat pořízení plnění daňovými doklady vystavenými osobou, která je fakticky neuskutečnila.

[4] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nerespektoval závěry rozsudků ve věci *Kemwater Prochemie*, pokud požadoval označit skutečného poskytovatele plnění. Není povinností stěžovatele uvést jiného dodavatele, či poskytovat indicie o tom, kdo mohl být touto osobou. Nadto stěžovatel poskytl dostatek informací k identitě dodavatele. Konzistentně tvrdil, že o dodání plnění jednal s jednatelem deklarováného dodavatele Alešem Mífkem. Opakovaně požadoval jeho výslech pro odstranění pochybností o tom, kdo reálně poskytoval plnění, a jaká byla úloha deklarováného dopravce H3S s. r. o. Správce daně však účast tohoto svědka nezajistil. Tím stěžovateli znemožnil unést jeho důkazní břemeno, zvláště za situace, kdy ostatní důkazy písemného charakteru odmítl jako neprůkazné. Správci daně pochybili dále tím, že neprovedli výslechy odběratelů stěžovatele za účelem prokázání, že dopravu plnění zajistil deklarováný dodavatel a při závozu s nimi jednal osobně Aleš Mífek, který se pokusil stěžovatele „obejít“ a dodávat plnění jeho zákazníkům přímo (proto došlo k ukončení spolupráce). Konstatování krajského soudu, že stěžovatel tyto výslechy v odvolání nenavrhoval, není pravdivé. Správci daně tak měli k dispozici údaje potřebné k ověření, že sporná hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně byla splněna.

[5] Podle stěžovatele na něj krajský soud nepřipustně přenesl důkazní břemeno i ve vztahu k dopravě plnění. Stěžovatel není povinen prokazovat skutečnosti, které neprováděl a netvrdil v daňových přiznáních. Dále kladl krajský soud stěžovateli nesprávně k tíži i nedostatečné prověřování nového obchodního partnera. Jednalo se o standardní postup aplikovaný stěžovatelem u všech dodavatelů, který je dostačující. Zvláště v situaci, kdy objem dodávek nebyl pro stěžovatele zásadní. V závěru kasační stížnosti stěžovatel daňovým orgánům i krajskému soudu vytýká, že se nezabývaly tím, jaký by byl jeho motiv (ekonomický důvod) k pořízení plnění od dodavatele, který je fakticky neposkytl.

[6] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě, spisový materiál a rozsudek krajského soudu, s nímž se ztotožnil. Zdůraznil, že z provedeného dokazování v daňovém řízení je dostatečně zřejmé, že společnost Dutolix nemohla uskutečnit sporná plnění. Na druhou stranu z něj však nevyplývalo, natož s jistotou, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, tedy osobou, která by mohla dodat zboží a služby v deklarováném rozsahu. Tím spíše z něj neplyne, že by se mohlo jednat o osobu povinnou k dani. S ohledem na zjištění týkající se přepravy pak nelze usuzovat ani na to, že by všechna sporná plnění uskutečnil jediný dodavatel, který by měl postavení plátce. Překročení obratu v důsledku plnění poskytnutých stěžovateli přitom nezakládá postavení plátce v době dodání, ale *pro futuro*. Nadto se v nynější věci jedná o plnění

dělitelné povahy. Žalovaný rovněž poukázal na několik rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dodal, že Aleše Mifka nebylo možné vyslechnout pro jeho nedostupnost. Výsledky odběratelů, respektive jejich zástupců stěžovatel v daňovém řízení nenavrhl. Navrhl pouze, aby si správce daně ověřil, že jim plnění dopravila přímo společnost Dutolix. Tuto skutečnost správce daně zkoumal a postavil najisto, že se přeprava prostřednictvím H3S s. r. o. neuskutečnila. Závěrem žalovaný zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. Stěžovatel přitom neprokázal, že se obchodní případy staly tak, jak byly zachyceny v předložených dokladech. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Předmětem sporu v nyní souzené věci je otázka, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Nárok na odpočet mu přitom nebyl uznán proto, že neprokázal, že došlo k poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem, tj. společností Dutolix. Stěžovatel tak podle daňových orgánů a krajského soudu neprokázal splnění zákonných hmotněprávních podmínek dle zákona o DPH.

[11] Základní hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Současně musí být toto plnění poskytnuto osobou, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH) a daňový subjekt je musí využít v rámci své ekonomické činnosti. Podle ustálené judikatury přitom nese důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt, který si nárok na odpočet uplatňuje. Zpravidla přitom prokáže jejich splnění předložením daňového dokladu, který obsahuje zákonem stanovené náležitosti. To nicméně platí pouze tehdy, pokud správce daně na druhou stranu neprokáže, že existují důvodné pochybnosti o souladu údajů na předložených dokladech se skutečným stavem. Pak je opět na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti rozptýlil a dalšími důkazy prokázal pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nutno dodat, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, pokud nebyla splněna buď jen jedna z uvedených hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[12] Co se týče otázky prokazování konkrétního dodavatele zdanitelného plnění, vyjasnil rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208, který byl vydán v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, že „za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka

pokračování

nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ Z citovaných rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že v duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet daně přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním. Nárok na odpočet lze tudíž při nesplnění podmínky prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění na vstupu odepřít pouze tehdy, pokud současně s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nemá správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.

[13] Stěžovateli lze tedy přisvědčit v tom, že skutečně nebylo jeho povinností jednoznačně identifikovat faktického dodavatele plnění v případě, že mu zdanitelná plnění ve skutečnosti nedodal deklarovaný dodavatel, společnost Dutolix. To po něm však krajský soud nepožadoval. Stěžovatel v tomto ohledu vytrhuje z kontextu jednu větu z odstavce, v němž krajský soud toliko popisoval obsah doplnění žaloby. Vlastní hodnocení této otázky ze strany krajského soudu je nicméně obsaženo teprve v navazujících odstavcích napadeného rozsudku. Zde přitom krajský soud v souladu s výše uvedeným uzavřel, že stěžovatel v doplnění žaloby neuvedl indicii ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění a že taková indicie neplyne ani ze správního spisu. Jinými slovy, krajský soud stěžovateli nevytkl to, že neoznačil konkrétního (alternativního) dodavatele, nýbrž to, že v daňovém řízení ani v doplnění žaloby neposkytl takové důkazy (neoznačil skutečnosti), na jejichž základě by mohl správce daně ověřit, že zde byl jiný skutečný dodavatel (dodavatelé), který musel mít postavení osoby povinné k dani. Stěžovatel totiž poukazoval pouze na objem a výši plnění, což krajský soud vyhodnotil jako nedostačující.

[14] S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z provedených důkazů plyne, že deklarovaná plnění nebyla fakticky dodána stěžovateli, nýbrž přímo konečným odběratelům. Ve zjištěném fakturačním dodavatelském řetězci, který předcházel tomuto dodání, přitom nebyla zjištěna žádná osoba, která by mohla sporná plnění daného druhu a objemu fakticky dodat a nebyla zde zjištěna ani odpovídající nezbytná doprava plnění (krajský soud v bodě 35 napadeného rozsudku shrnul zjištění správce daně vyvracející tvrzenou verzi o uskutečnění dopravy a jednatelka subdodavatele tvrdila, že pronajímáný movitý majetek měl být dopravován z okolí Prahy). Veškerá dodání v tomto řetězci měla dle provedeného dokazování pouze dokladovou podobu (přefakturace) bez odpovídající vazby na vlastní nakládání se zbožím a poskytování služeb (viz stručná rekapitulace v bodě 15 napadeného rozsudku). To je fatální zejména v situaci, kdy měl podstatnou část plnění tvořit nájem movitých věcí, tedy plnění vázané pojmově na vlastnictví těchto věcí, u něhož z podstaty věci postrádá přefakturace přes několik článků věcný základ (fakturačně plnění probíhalo od Emiar s. r. o., za niž v rozhodné době jednala neexistující osoba – prokazovala se nepravým osobním dokladem → Stavolinia s. r. o., jejíž jednatelka nevěděla, odkud materiál a movité věci pocházely → Dutolix, jejíž ekonomická činnost spočívala v přefakturování zboží a služeb od Stavolinia s. r. o. stěžovateli → stěžovatel → zákazníci stěžovatele). O skutečném pohybu zboží a služeb ke konečným odběratelům se správcem daně i přes obsáhlé dokazování nepodařilo zjistit prakticky nic. Tento probíhal rovněž mimo jakoukoliv dispozici samotného stěžovatele, který figuroval v dodavatelském řetězci, stejně jako ostatní zjištění účastníci, pouze jako fakturační místo. Takto nastaveným způsobem provádění obchodů prostřednictvím společnosti Dutolix, tedy bez

jakéhokoliv faktického nakládání se zbožím a pronajímaným majetkem, se ovšem sám stěžovatel do značné míry připravil o možnost disponovat jinými než formálními, případně nepřímými důkazy o průběhu plnění. K tomu pak přistupují odůvodněné pochybnosti týkající se způsobu navázání samotné spolupráce stěžovatele právě se společností Dutolix a okolností provázejících její ekonomickou činnost, které krajský soud formuloval v bodech 36 až 38 napadeného rozsudku. Tyto byly s ohledem na zjištění týkající se ekonomické činnosti společnosti Dutolix namístě.

[15] Za situace, kdy stěžovatel neobjasnil skutkový stav do té míry, aby bylo jasné, jak se sporná plnění fakticky dostávala ke konečným zákazníkům, a současně z provedených důkazů plyne, že se tak muselo dít mimo zjištěný fakturační řetězec, v němž se stěžovatel nacházel, nemůže postačovat k prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, že předložené doklady formálně znějí na určitý objem a výši plnění. Nejvyšší správní soud připomíná, že u jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech jako přijatých od dodavatele Dutolix nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že byly reálně poskytnuty jediným daňovým subjektem, ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Jednalo se o řadu dělitelných plnění v podobě různého stavebního materiálu (geotextilie, šterkopísek, kamenivo, injektážní směsi, roury, skruže, kolena) a o pronájem různého movitého majetku (kontejnery, čerpadla, vibrační pěchy, vibrační desky, zábrany) v deklarovaných hodnotách desítek až stovek tisíc. Navíc, jak správně připomíná žalovaný, pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých stěžovateli, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74, ze dne 16. 4. 2024, čj. 10 Afs 242/2022-31).

[16] Stěžovatel tak nepodal ve smyslu citovaných rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* žádný plausibilní důkaz o tom, že by dodání plnění, která měla být formálně jeho prostřednictvím dodána jeho zákazníkům, bylo fakticky přičitatelné jedné konkrétní osobě. Na základě zjištěného skutkového stavu není možné s dostatečnou jistotou dovodit, jaký počet dodavatelů v rámci zkoumaných zdaňovacích období tato plnění dodal a určit podíl jejich plnění. Tím méně lze s dostatečnou jistotou potvrdit, zda tento dodavatel či dodavatelé zdanitelných plnění museli být v postavení plátců DPH (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, nebo ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53). Důkazní břemeno, že šlo o dodavatele, který měl (musel mít) postavení plátce DPH, byt šlo o jiného dodavatele než deklarovaného na daňovém dokladu, však tíží daňový subjekt. Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem potvrzuje, že toto důkazní břemeno stěžovatel neunesl. Neprokázal konkrétního dodavatele zdanitelných plnění ani dostatečně nedoložil, že dodavatel či dodavatelé (byť i neztotožnění) museli mít postavení plátců DPH. Závěr krajského soudu, resp. žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, tak ob stojí.

pokračování

[17] K výtce stěžovatele, že nebyl proveden výslech jednatele deklarovaného dodavatele Aleše Mifka, lze odkázat na bod 27 rozhodnutí o odvolání, z něhož vyplývá, že se Aleši Mifkovi nedařilo doručit opakovaná předvolání (písemnosti se vracely jako nedoručitelné). Úspěšný nebyl ani pokus o předvedení, neboť Aleš Mifek se podle zjištění celní správy nepohybuje na adrese trvalého bydliště a ani na jiných adresách známých správci daně. K tomu žalovaný doplnil, že výslech Aleše Mifka nemohl být proveden ze stejného důvodu ani v jiných daňových řízeních. Tyto skutečnosti stěžovatel v žalobě nijak nezpochybnil. V kasační stížnosti pak pouze obecně uvádí, že neprovedení výslechu Aleše Mifka je vadou řízení. Nijak ovšem nerozporuje důvody, pro které správce daně konstatoval nedostižitelnost daného svědka. Není přitom úkolem Nejvyššího správního soudu domýšlet za stěžovatele, v čem eventuálně byl postup správce daně ve vztahu k danému svědkovi nedostatečný. Za této situace soud vychází z toho, že správce daně učinil vše, co bylo možné, aby výslech svědka zajistil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53).

[18] Taktéž námitce týkající se opomenutí návrhu na výslech zástupců odběratelů stěžovatele nelze přisvědčit. Nejvyšší správní soud v daňovém spise ověřil, že stěžovatel v odvolacím řízení skutečně žádné výsledky svých odběratelů či jejich zástupců nenavrhol. Ostatně stěžovatel v odvolání neučinil žádné důkazní návrhy a ve vztahu ke svým předchozím návrhům se omezil na obecné tvrzení, že se správce daně nevypořádal s navrženými důkazními prostředky, aniž by tyto jakkoliv specifikoval. Za situace, kdy sám stěžovatel žádné důkazní návrhy nevznesl, je mimoběžná námitka, že krajský soud akceptoval jejich neprovedení. Tato otázka nebyla vůbec předmětem odvolacího řízení, jehož výstup krajský soud přezkoumával. Nutno připomenout, že krajský soud nepokračoval v daňovém řízení ve „třetí instanci“, nýbrž jen v rozsahu žalobních námitek kontroloval, zda je rozhodnutí žalovaného v souladu s právem a zda žalovaný postupoval v souladu s procesními předpisy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 5 Ads 332/2019-34).

[19] Co se týče šíře důkazního břemene stěžovatele, Nejvyšší správní soud v tomto ohledu ve své judikatuře opakovaně uvádí, že být nelze přistoupit na to, aby docházelo k nadměrnému administrativnímu zatěžování daňových subjektů při výkonu jejich podnikatelské činnosti, je jejich povinností počínat si při vystupování v právních vztazích přiměřeně obezřetně tak, aby následně byli schopni prokázat splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. V nyní projednávané věci však při hodnocení materiálních podmínek pro vznik tohoto nároku vznikly správci daně důvodné pochybnosti, k jejichž rozptýlení stěžovatel nepředložil žádné relevantní důkazy. Krajský soud pak v bodech 35 až 38 napadeného rozsudku v podstatě pouze poukázal na to, že do nastalé důkazní nouze se stěžovatel dostal sám, pokud své vlastní dodávky realizoval tak, že veškeré nakládání se zbožím a pronajímaným majetkem ponechal plně v dispozici deklarovaného dodavatele, jehož veškerá ekonomická činnost se omezovala právě a pouze na spolupráci se stěžovatelem zahrnující sporné dodávky (navíc jejich přefakturaci), k níž poskytl toliko povšechné vysvětlení. Je nutno připomenout, že sám stěžovatel ani nevedl a nesnažil se o vytvoření spolehlivé auditní stopy, kterou by mohl prokázat vlastní tok daňových plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018, č. j. 5 Afs 106/2017-30, a v něm citovaná judikatura).

[20] A konečně finanční orgány a krajský soud nepochybily ani tím, že se nevyjádřily k otázce, jaké motivy (ekonomické důvody) měly vést stěžovatele k pořízení plnění od dodavatele, který je fakticky neposkytl. Úkolem žalovaného ani krajského soudu nebylo spekulovat o tom, proč stěžovatel vstoupil do popsáných smluvních vztahů. Bylo naopak na stěžovateli, aby prokázal jejich reálnost. Jakožto plátce, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, měl doložit, že splňuje požadavky pro to, aby mu tento nárok vznikl.

[21] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný; žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. května 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu