

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **STEELMART s. r. o.**, sídlem Uherské Hradiště, Nádražní 25, zastoupeného JUDr. Radimem Vicherkem, advokátem se sídlem Ostrava, Masná 8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 4/2015 – 89,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) svými rozhodnutími ze dne 3. 3. 2014 č. j. 413488/14/3309-24803-708246, č. j. 413515/14/3309-24803-708246, č. j. 413547/14/3309-24803-708246 a č. j. 413560/14/3309-24803-708246 (dále jen „dodatečné platební výměry“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, leden 2010 a únor 2010 ve výši 15 948 Kč, 231 319 Kč, 37 818 Kč a 137 955 Kč, přičemž mu současně uložil povinnost uhradit penále v částce 3 189 Kč, 46 263 Kč, 7 563 Kč a 27 591 Kč. Důvodem doměření daně bylo neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 11. 2014, č. j. 31231/14/5200-20446-710968 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobce rozhodnutí

žalovaného napadl žalobou u Krajského soudu v Brně; ten jí rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 4/2015 – 89, zamítl.

[2] Ve vztahu k námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu pominutí argumentace žalobce, nevypořádání se s důkazy, respektive neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů, krajský soud zdůraznil, že nekonkrétnost formulace těchto žalobních bodů umožňuje toliko jejich obecné vypořádání. Argumentaci a úvahy žalovaného shledal krajský soud ucelenými a srozumitelnými, což dokazuje i skutečnost, že na ně žalobce v žalobě konkrétně reagoval. Napadené rozhodnutí proto neshledal nepřezkoumatelným. Rovněž z hlediska obstarávání podkladů a hodnocení důkazů neoznačil krajský soud postup žalovaného za závadný, a uvedl, že žalobce s tímto hodnocením pouze věcně nesouhlasí.

[3] Následně krajský soud přistoupil k řešení hlavní sporné otázky, spočívající v oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společností BEST BUY s. r. o. (dále jen „BEST BUY“). Žalobce zde namítl, že splnil svou důkazní povinnost a prokázal nákup, zaplacení, odebrání a další prodej fakturovaného zboží (hutního materiálu). Krajský soud v této souvislost zdůraznil, že podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt stíhá povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž doložení byl správcem daně vyzván. Oproti tomu správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, musí však prokázat vážné a důvodné pochyby a identifikovat konkrétní skutečnosti, z nichž vyvstaly. Pokud své důkazní břemeno unese, je opět na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal, případně je korigoval.

[4] V kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu krajský soud dále zdůraznil, že jakkoliv je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, nemusí být ani formálně perfektní doklady dostatečné, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno. Je proto třeba mj. prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i zda předmětné plnění uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel daného plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt předkládá jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu. Zmíněné závěry krajský soud současně shledal plně v souladu s judikaturou Krajského soudu v Ostravě, zdejšího soudu i Soudního dvora EU, jíž se žalobce dovolával.

[5] Předmětné právní závěry krajský soud následně uplatnil na skutkové okolnosti projednávaného případu. Přezkoumal hodnocení správce daně, respektive žalovaného ve vztahu k vyjádřením žalobce, stejně jako důkazním prostředkům, které jmenovaný předložil v reakci na výzvy správce daně k prokázání skutečností vztahujících se k jím uplatňovanému nároku na odpočet daně. V případě výpovědí dvou zaměstnanců jednoho z odběratelů žalobce (společnosti TRANGO s. r. o.; dále jen „TRANGO“) a jednatele společnosti BEST BUY shledal krajský soud jejich vzájemnou rozpornost a nesoulad s tvrzeními samotného žalobce. Při zohlednění všech okolností případů krajský soud naznal, že existují závažné pochybnosti o tom, zda se společnost BEST BUY realizovaných

transakcí skutečně zúčastnila; naopak vyvstávají indicie, indikující, že zde figurovala toliko formálně a ve skutečnosti místo ní jednala osoba označovaná jako I. Z. Neztotožnil se tak s názorem žalobce, že vyhodnocení svědeckých výpovědí orgány finanční správy bylo účelové. Rovněž žalobcem předložené rámcové smlouvy, uzavřené mezi ním a společností BEST BUY, doložené v rozporu s jeho původním tvrzením, že žádné smlouvy uzavírány nebyly, a nadto s ročním odstupem, neshledal krajský soud věrohodnými, přičemž současně zdůraznil, že by stejně nebyly způsobilé prokázat reálný průběh plnění a vyvrátit tak vážné pochybnosti vyjádřené správcem daně.

[6] Krajský soud dále přihlédl ke skutečnosti, že žalobce dle svých slov nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy od BEST BUY nebo objednávky zboží, přičemž podotkl, že jakkoliv žalobce nemá povinnost jimi disponovat, musí si být vědom skutečnosti, že jejich absence může značně ztížit jeho důkazní situaci při uplatňování nároků vůči správci daně. V této souvislosti odmítl tvrzení žalobce o tom, že mu bylo toliko kladeno k tíži samotné nedostatečné prověření jeho obchodního partnera, když za podstatu výtek daňových orgánů označil jeho neschopnost prokázat reálný průběh transakce v souladu se skutečnostmi uvedenými na dokladech. Vzhledem k rozložení důkazního břemene je potom legitimní, aby žalobce nesl z toho vyplývající negativní důsledky.

[7] Žalobcovu námitku, dle které doložil, že předmětné zboží reálně existovalo, bylo dodáno, převzato i uhrazeno, označil krajský soud za mající se s důvody, na kterých správce daně i žalovaný vystavěli svá rozhodnutí, ti pouze zpochybnili, zda předmětné plnění dodala právě deklarovaná společnost BEST BUY. Požadavek na prokázání dodavatele plnění označil krajský soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu za zcela zásadní, neboť má-li daňovému subjektu vzniknout nárok na odpočet daně, musí být poskytovatel zboží plátcem DPH. Dané závěry dle krajského soudu plně podporuje i rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen*.

[8] Krajský soud se konečně neztotožnil s námitkou, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH nemůže být skutečnost, že BEST BUY se jeví nevěrohodnou. Zdůraznil, že v projednávaném případě vyvstaly zcela konkrétní závažné pochybnosti přesahující pouhou otázku věrohodnosti dodavatele žalobce. Navrhovaný důkaz výslechem žalobce potom krajský soud neprovedl, neboť shledal, že nemůže přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu.

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že v daňovém řízení bylo nepochybně prokázáno, že předmětné zboží fakticky existovalo a bylo dodáno „*v deklarovaném množství a kvalitě*“ konečnému odběrateli, tj. společnostem TRANGO a CIPRES FILTR BRNO, s.r.o. Zboží tedy muselo být „*od někoho*“ nakoupeno a stěžovatel za tuto osobu označil společnost BEST BUY, neboť pod uvedeným označením prodejci zboží vystupovali a stěžovatel neměl důvod o jejich identitě pochybovat, prostředky ji prověřovat a konečně ani žádnou povinnost tak činit. Svůj postup stěžovatel označil za zcela souladný s judikaturou obecných soudů (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 – 247) a zejména rozhodnutími Soudního dvora EU, týkajícími se dodržování Směrnice

2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), respektive Šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „Šestá směrnice“). K podmínkám uplatnění nároku na DPH dále odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 31. 1. 2013, ve věci C-643/11, *LVK – 56 EOOD*, ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*, případně ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*).

[10] Ve vztahu k posledně jmenovanému rozsudku stěžovatel akcentoval, že Soudní dvůr EU v něm zřetelně stanovil mantinely postupu správce daně v situaci, kdy je předmětem řízení podvod na DPH a rozvedl tak problematiku důkazního břemene. Soudní dvůr EU měl rovněž stanovit kritéria „*existence*“ dodavatele zboží a připustit možnost hospodářské činnosti spočívající v dodání zboží uskutečňovaném v podobě, kdy první nabyvatel prvnímu prodávajícímu uloží, aby dodal zboží přímo druhému nabyvateli. Stěžovatel dále vyzdvihl konstatování, že nekontaktnost dodavatele neumožňuje učinit automatický závěr o neexistenci hospodářské činnosti dotčené společnosti. Konečně ani případné nesplnění povinnosti dodavatele zboží ve vztahu k placení DPH nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží. Nárok je dán i v situaci, kdy je dodavatel osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují údaje požadované ustanoveními Šesté směrnice, přičemž neuhrazení DPH dodavatelem zboží nemá na vznik nároku vliv. Odpočet lze neuznat pouze při prokázání, že nárok byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[11] Z rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-18/13 podle stěžovatele dále vyplývá, že v případě, kdy finanční správa dojde při daňové kontrole k závěru, že sice došlo k poskytnutí plnění, avšak bylo realizováno osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele, je její povinností nahlížet na problematiku prizmatem podvodu na DPH a musí tedy prokázat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodného jednání.

[12] V souhrnu uvedené judikatury stěžovatel namítá, že bylo-li zboží prokazatelně doručeno odběratelům, a předložil-li v rámci daňové kontroly formálně bezchybné faktury vystavené existujícím subjektem, neměl již povinnost dokládat žádné další listiny, případně zjišťovat cokoli o dodavateli, či dokonce o plnění jeho daňových povinností, jak nesprávně vyslovili žalovaný i krajský soud. Stěžovatel zdůraznil, že tvrdil-li správce daně, že nárok na odpočet DPH nelze přiznat, měl a musel prokázat, že jej stěžovatel uplatnil podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jinak své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností. Nic takového však prokázáno nebylo. Stejně tak z řízení před krajským soudem nevyplynulo, že by stěžovatel jakkoliv porušil obecně závazné předpisy při uplatnění nároku na odpočet DPH, nebo byl součástí dodavatelského řetězce, jehož úmyslem je spáchat podvod na DPH. Krajský soud přesto akceptoval nesprávné právní závěry a nezákonný postup orgánů finanční správy.

[13] S odkazem na předchozí argumentaci stěžovatel v druhé části kasační stížnosti namítl, že krajský soud nesprávně aproboval postup správce daně, který obrátil důkazní břemeno a v rozporu se zákonem požadoval od stěžovatele prokazování okolností týkajících se dodání zboží. Přestože správce daně netvrdil, že by stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH podvodně, neuznal jej, čímž porušil své povinnosti dané nejen

vnitrostátním právem, ale i Šestou směrnicí. Žalovaný jeho postup aproboval a stejně tak i krajský soud, když napadené rozhodnutí nezrušil, přestože jej zrušit měl.

[14] Podáním ze dne 2. 5. 2017 stěžovatel kasační stížnost doplnil, kdy na podporu svých tvrzení o povinnosti správce daně buďto přiznat nárok na odpočet DPH, nebo prokázat, že daňový subjekt je účastníkem podvodného jednání, odkázal *„na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to zejména rovněž ve vztahu k povinnosti daňového subjektu prokázat faktickou existenci předmětného plnění“*. Stěžovatel dále zdůraznil, že správce daně i žalovaný uznali v řízeních týkajících se jeho daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a 2010 existenci předmětného zboží, jeho odebrání od dodavatele a dodání konečnému odběrateli, avšak neakceptovali jím uplatňované náklady s tím, že neprokázal, že zboží skutečně dodala společnost BEST BUY. Krajský soud v Brně následně jejich rozhodnutí *„dosud nepravomocně“* zrušil pro nezákonnost rozsudky ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 13/2015 – 79 a č. j. 31 Af 14/2015 – 75. Stěžovatel konečně odkázal též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 – 41.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s napadeným rozsudkem. K námitce faktické existence předmětného zboží poznamenal, že podstatnou je skutečnost, že svědecké výpovědi P. K. (jednatel společnosti BEST BUY) ani I. Z. (osoba, jež měla podle P. K. údajně zajišťovat dodávání hutního materiálu stěžovateli) nepotvrdily faktické uskutečnění předmětných plnění deklarovaným dodavatelem v rozsahu a cenách uvedených na dodavatelských fakturách. Dále žalovaný poukázal na vzájemné rozpory ohledně přepravy (dodání) předmětného zboží, jak vyplynuly z vyjádření stěžovatele a svědeckých výpovědí J. B., J. F. (zaměstnanci odběratele stěžovatele společnosti TRANGO) a P. K. Poukázal taktéž na skutečnost, že stěžovatel nebyl schopen uvést konkrétnější údaje ke způsobu sjednávání kontraktů se společností BEST BUY a k osobám, s nimiž bylo jednáno. Nadto poznamenal, že dodávky nelze spárovat s vystavenými fakturami, neboť bylo dodáno větší či menší množství, než bylo deklarováno. V souhrnu uvedeného proto vznikly vážné pochybnosti, že společnost BEST BUY byla skutečným dodavatelem zboží pro stěžovatele, které v rámci daňové kontroly stěžovatel neodstranil.

[16] K námitce stěžovatele o obrácení důkazního břemene žalovaný připomněl, že daňový subjekt stíhá povinnost prokazovat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, nebo k jejichž doložení byl správcem daně vyzván. Správce daně naopak musí případně prokázat existenci vážných a důvodných pochyb, k čemuž v projednávaném případě došlo. Za takové situace nelze podle judikatury Nejvyššího správního soudu považovat předložené doklady za postačující k prokázání nároku na odpočet DPH. Bylo proto na stěžovateli, aby k výzvě správce daně svůj nárok na odpočet daně jednoznačně prokázal. Jedině doložením, že veškeré náležitosti na daňovém dokladu odpovídají skutečnosti, z něj činí doklad s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH.

[17] Žalovaný v uvedeném kontextu připomněl, že stěžovatel rovněž nejprve uvedl, že smlouvy o uskutečnění dodávek předmětného zboží uzavřeny nebyly, stejně jako neexistují objednávky či protokoly o předání zboží. Až s odstupem jednoho roku doložil správci daně rámcové smlouvy uzavřené se společností BEST BUY, které však představují pouze ujednání o budoucích obchodních vztazích a vymezují předmět plnění obecně a neurčitě. Neprokazují tedy faktické uskutečnění předmětných plnění, tak jak je zachyceno

v dodavatelských fakturách. Stěžovatel současně uvedl, že nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy, či objednávky zboží. Žalovaný v této souvislosti připomněl judikaturu týkající se důkazní hodnoty daňových dokladů a potřeby souladnosti jejich obsahu s faktickým stavem. Shrnul, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal tak splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Pouhým dodáním zboží svému odběrateli neprokázal, že plnění pro něj provedl plátce DPH deklarovaný na fakturách. Jeho odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-18/13 označil žalovaný ve shodě s krajským soudem za nepřiléhavý. Ve vztahu k právním závěrům učiněným krajským soudem v rozsudcích č. j. 31 Af 13/2015 – 79 a č. j. 31 Af 14/2015 – 75, žalovaný zdůraznil, že pravidla týkající se uznání výdajů pro účely daně z příjmů nejsou shodná s podmínkami pro vznik nároku na odpočet DPH.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné nejprve aprobovat právní závěry vyslovené krajským soudem ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. 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 totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně toto 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 obchodní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, č. j. 2 Afs 24/2007 –119, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36; všechna citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[21] Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě *in concreto* z § 72 odst. 1, věty první zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*, a z § 73 odst. 1, věty první téhož zákona, dle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* V souzené věci to znamená, že chtěl-li stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH, byl povinen tvrdit, že od jiné osoby, která v době

transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt tedy musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Je tomu tak proto, že daný „*poskytovatel*" musí být plátcem DPH, aby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (viz například rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26, ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 – 32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33, ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, nebo ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 – 39). Podle ustálené judikatury zdejšího soudu proto platí, že není-li zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.

[22] Jestliže se stěžovatel v projednávaném případu opakovaně dovolává judikatury Soudního dvora EU, je třeba podotknout, že ta k naplnění uvedené podmínky zastává shodný přístup. Jmenovaný soud v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip daňové neutrality, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, potom vyžaduje, aby byl odpočet daně přiznán, jsou-li splněny podmínky hmotněprávní, i když nejsou splněny určité podmínky formální [viz rozsudky Soudního dvora EU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade SpA* (bod 62), ze dne 30. 9. 2010, ve věci C-392/09; *Uszodaépítő kft* (bod 39), ze dne 21. 10. 2010, ve věci C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV* (body 42 a 43), ze dne 11. 12. 2014, ve věci C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl* (bod 38), nebo ze dne 9. 7. 2015, ve věci C-183/14, *Salomie a Oltean* (body 58 a 59)].

[23] Zmíněné hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet potom Soudní dvůr EU vymezil například v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci C-518/14, *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord* (bod 28), a to odkazem na čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES. Odkazovaný čl. 168 pod písm. a) pak výslovně stanoví, že *jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, 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*.

[24] Výkladem citovaného ustanovení se Soudní dvůr EU ve své rozhodovací činnosti zaobíral již vícekrát, a to vždy se stejným výsledkem. Ve výše zmíněném rozsudku ve věci C-518/14 vyslovil, 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 jejích 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. 10. 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)*" (zvýraznění doplněno). Obdobně se Soudní dvůr vyslovil například i v rozsudcích ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, *Tóth* (bod 26), nebo ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik* (bod 29). Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU proto platí, že mezi

hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být prokazatelně dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

[25] Při zohlednění citovaných závěrů Soudního dvora EU, reflektovaných judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz výše), je třeba v souladu s krajským soudem konstatovat, že stěžovatelem vznesený argument, že bylo nepochybně prokázáno, že předmětné zboží fakticky existovalo a bylo dodáno, se míjí s podstatou věci. Správce daně ani žalovaný totiž nezpochybňovali existenci předmětného zboží a jeho dodání stěžovateli, respektive jeho následný prodej odběratelům stěžovatele, ale pouze to, zda bylo dodáno právě společností BEST BUY, uvedenou v předložených dokladech. Nepřiléhavý (a nadto zcela obecný) je proto i stěžovatelův odkaz obsažený v doplnění kasační stížnosti „*na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to zejména rovněž ve vztahu k povinnosti daňového subjektu prokázat faktickou existenci předmětného plnění*“ (zvýraznění doplněno).

[26] Stěžovatel ve své kasační stížnosti dále odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, vztahující se k problematice daňových úniků (mj. na rozsudky ve věcech C-643/11 a C-18/13), z níž dovozuje, že dospěl-li správce daně k závěru, že předmětné plnění bylo fakticky poskytnuto, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele, potom je jeho povinností prokázat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodného jednání. I v tomto bodě je třeba konstatovat, že se stěžovatel svou argumentací zcela míjí s důvody, o které se napadené rozhodnutí (aprobované krajským soudem) opírá. Jak zdejší soud poznamenal již výše, správce daně stěžovateli nevyhověl z důvodu nenaplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, kdy konkrétně neprokázal, že dodavatelem zboží byla právě jím deklarovaná společnost BEST BUY, jakožto jiná osoba povinná k dani. Tedy nikoli proto, že by měl být zapojen do podvodu na DPH, jak se stěžovatel mylně domnívá.

[27] Případná neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží ji nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*, nebo ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a ostatní*). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35).

[28] Ve stěžovatelově případě však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť v prvé řadě nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak se stěžovatel nesprávně domnívá, že uplatnil nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem; ostatně i on konečně sám v kasační stížnosti na straně páté uvádí, že nic takového mu nebylo správcem daně vytýkáno.

[29] Nad rámec řečeného je ve vztahu k dalšímu stěžovatelem dovolávanému rozsudku Soudního dvora EU (ve věci C-277/14) třeba poznamenat, že jeho uplatnění na projednávaný případ není přiléhavé i z jiného důvodu. Jeho specifikum spočívá v tom, že (polské) národní orgány, respektive soud pokládající předběžnou otázku, v něm dospěly k závěru o neidentifikovatelnosti skutečného dodavatele zboží poté, co v důsledku aplikace kritérií stanovených národní právní úpravou musel být fakturami deklarovaný dodavatel považován za subjekt, který ke dni realizace plnění neexistoval (bod 31 rozsudku). Soudní dvůr EU stěžovatelem citované právní závěry vyslovil právě ve vztahu k národním kritériím, které měly za následek nazírání zmíněného dodavatele za „*neexistující subjekt*“, jenž jako takový nemohl podle překládajícího soudu dodat zboží a vystavit faktury. I z tohoto důvodu se tedy jedná o situaci kvalitativně odlišnou od nyní projednávaného případu. Ve shodě s výše citovanou judikaturou nicméně i v tomto rozsudku Soudní dvůr EU vyslovil subsidiaritu zkoumání podmínky účasti (povědomí) daňového subjektu na daňovém podvodu ve vztahu k nezbytnosti naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (viz bod 49 citovaného rozsudku). Stěžovatelem uplatněná kasační námitka směřující do rozporu postupu orgánů finanční správy s judikaturou Soudního dvora EU, který měl krajský soud chybně aprobovat, je proto nedůvodná.

[30] Při zohlednění vyslovených právních závěrů přistoupil zdejší soud k posouzení stěžovatelovy námitky, že předložil-li v rámci daňové kontroly formálně bezchybné faktury vystavené existujícím subjektem, neměl již povinnost dokládat žádné další listiny, případně zjišťovat cokoli o dodavateli, či dokonce o plnění jeho daňových povinností, jak měli nesprávně požadovat žalovaný i krajský soud. Na tomto místě je třeba poznamenat, že krajský soud zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyšel z premisy, že jakkoliv je předložení daňového dokladu v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH prvotním předpokladem pro přiznání nároku na odpočet daně, platí, že ani formálně perfektní doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, respektive došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudek zdejšího soudu č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, nebo ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43). Krajský soud současně správně zohlednil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jak bylo vyloženo v bodě 19 tohoto rozsudku. Následně v kontextu obsahu správního spisu hodnotil, zda správce daně prokázal vážné a důvodné pochyby ohledně věrohodnosti stěžovatelem předložených účetních dokladů, respektive zda stěžovatel tyto dokázal případně vyvrátit a prokázat tak pravdivost svých tvrzení.

[31] Krajský soud na str. 5-8 podrobně přezkoumal, jakým způsobem orgány finanční správy vyhodnotily vyjádření stěžovatele, respektive jednotlivé jím předložené důkazní prostředky. Je třeba upozornit, že stěžovatel v rámci kasační stížnosti nevznesl žádné konkrétní námitky, kterými by zpochybnil závěry žalovaného, potažmo krajského soudu, o existenci vzájemných rozporů vyplývajících z provedených důkazů. Oprávněnost svého nároku stěžovatel postavil toliko na tvrzeních, že zboží „*fakticky existovalo a bylo dodáno*“, přičemž došlo k předložení formálně bezchybných faktur, respektive na přesvědčení, že to byl za daných okolností správce daně, kdo „*měl a musel prokazovat, že stěžovatel uplatnil nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem*“, odmítal-li nárok na odpočet uznat. Z výše

uvedeného nicméně vyplývá, že zmíněné skutečnosti vyhodnotil krajský soud zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU.

[32] Absence konkrétních kasačních námitek, kterými by byl zpochybněn závěr krajského soudu o existenci rozporů mezi jednotlivými důkazy, které v daňovém řízení vedly k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele (a následnému závěru o neoprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet DPH), nedává kasačnímu soudu prostor pro bližší přezkum úvah, které krajský soud k tomuto závěru vedly. Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, míře konkrétnosti uplatněných kasačních bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích kasačních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz například rozsudek ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, nebo ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81).

[33] Lze proto jen obecně konstatovat, že krajský soud řádně porovnal závěry učiněné správcem daně a žalovaným se skutečnostmi vyplývajícími ze spisového materiálu, přičemž předložil srozumitelnou, konkrétní a logicky ucelenou argumentaci, vysvětlující z jakých důvodů shledává postup orgánů finanční správy zákonným a věcně správným. Za uvedených okolností Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá, než v podrobnostech odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku, neboť jak již mnohokrát uvedl ve své judikatuře, není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně „*opakovat*“ již správně vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry; panuje-li u přezkumného orgánu shoda na učiněných závěrech, není důvodu, proč by na ně nemohlo být odkázáno (viz například rozsudky ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 – 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

[34] Aprobovat lze rovněž reakci krajského soudu na stěžovatelovu námitku, dle které je mu kladeno k tíži samotné nedostatečné prověření jeho obchodního partnera, kdy krajský soud zdůraznil, že napadené rozhodnutí na této skutečnosti nestojí, neboť podstatou problému je stěžovatelova neschopnost prokázat soulad reálného průběhu transakcí s předloženými doklady. Ztotožnit se lze i se závěrem, že jakkoliv stěžovatele nestíhala povinnost vyhotovovat, respektive archivovat řadu listin, k jejichž předložení byl správcem daně vyzván, měl si být objektivně vědom toho, že jejich absence může v budoucnu značně ztížit jeho důkazní pozici při uplatňování nároku na odpočet daně. Při opakovaně zmíněném rozložení důkazního břemene potom rezignace stěžovatele na uchování potřebných listin, popřípadě jiných průkazných důkazních prostředků, jde jen k jeho tíži.

[35] Další bod kasační stížnosti představuje odkaz na rozsudky krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 13/2015 – 79 a č. j. 31 Af 14/2015 – 75, kterými byla zrušena rozhodnutí o vyměření daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2009 a 2010. V odkazovaných případech nebyly stěžovateli v rámci předcházejícího daňového řízení uznány jím uplatňované náklady ze stejného důvodu, jako nárok na odpočet daně v nyní projednávané věci, tedy proto, že neprokázal, že zboží skutečně dodala společnost BEST BUY. Žalovaný nicméně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti příléhavě zdůraznil, že pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů nejsou shodná s podmínkami pro

vznik nároku na odpočet DPH. Toto tvrzení žalovaného má oporu nejen v ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i v judikatuře zdejšího soudu. Dále je nutno upozornit, že oba zmiňované rozsudky krajského soudu byly zrušeny rozsudky tohoto soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, přičemž v obou případech kasační soud konstatoval, že i v případě daně z příjmů nelze zcela rezignovat na určení konkrétního poskytovatele plnění Již z tohoto důvodu proto stěžovatelův odkaz na předmětné rozsudky krajského soudu nemůže obstát. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

[36] Konečně, pokud se jedná o stěžovatelův závěrečný, zcela obecný (nekomentovaný), odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 59/2014 – 41, i v tomto případě jde o odkaz nepřípadný. Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že i když v něm (shodně s nyní projednávanou věcí) vystupovala v pozici dodavatele společnost BEST BUY, přičemž orgány finanční správy rovněž vycházely z výpovědi jejího jednatele pana K., důvod, pro který Nejvyšší správní soud přezkoumávaný rozsudek Krajského soudu v Brně i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného zrušil, nemá odraz v nynější řízení. Příčinou totiž bylo odmítnutí žalovaného a následně i krajského soudu provést stěžovatelem navrhované výslechy svědků v situaci, kdy byl v důkazní nouzi a neměl k dispozici jiné důkazní prostředky k prokázání faktické realizace zdanitelných plnění. Taková situace však v nyní projednávaném případě nenastala, neboť stěžovatel neuvedl žádné důkazní prostředky, jejichž provedení by bylo odepřeno. I v tomto případě jde proto o nedůvodnou námitku.

[37] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jí proto zamítl.

[38] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. listopadu 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu