



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Jozef Sochuľák Autodoprava**, se sídlem Porubská 943/1, Ostrava, zastoupen Mgr. Faridem Alizeyem, advokátem se sídlem Stodolní 834/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2019, č. j. 22 Af 106/2017 – 51,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 24. 7. 2017, č. j. 30763/17/5300-21441-711671, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období (kalendářní měsíce) v roce 2012 a 2013. Konkrétně správce daně doměřil žalobci za listopad 2012 DPH ve výši 168 000 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 33 600 Kč (č. j. 27600/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016), za leden 2013 DPH ve výši 255 717 Kč s penále ve výši 51 143 Kč (č. j. 27690/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za únor 2013 DPH ve výši 639 059 Kč s penále ve výši 127 811 Kč (č. j. 27734/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za březen 2013 DPH ve výši 110 523 Kč s penále ve výši 22 104 Kč (č. j. 27774/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016), za duben 2013 DPH ve výši 547 217 Kč spolu s penále ve výši 109 443 Kč (č. j. 27818/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za květen 2013 DPH ve výši 781 407 Kč s penále ve výši 156 281 Kč (č. j. 27879/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za červen 2013 DPH ve výši 315 420 Kč s penále ve výši 63 084 Kč (č. j. 27927/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za červenec 2013 DPH ve výši 358 046 Kč s penále ve výši 71 609 Kč (č. j. 27977/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za září 2013 DPH ve výši 149 940 Kč s penále ve výši 29 988 Kč

(č. j. 28235/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016) a za říjen 2013 DPH ve výši 1 685 795 Kč s penále ve výši 337 159 Kč (č. j. 28270/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016). Důvodem pro doměření DPH za listopad 2012 bylo správcem daně zjištěné nepřiznání DPH na výstupu ve výši 168 000 Kč za prodej rypadla a v ostatních zdaňovacích obdobích pak neuznané odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění, u kterých žalobce podle daňových orgánů neprokázal přijetí od deklarovaných dodavatelů, konkrétně od společností Finanční a leasingová s. r. o., RIAGYN s. r. o. a ZUGANA s. r. o.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 23. 1. 2019, č. j. 22 Af 106/2017 – 51.

[3] Krajský soud poukázal na to, že mezi účastníky nebylo sporné, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když předložil doklady, ze kterých jeho tvrzení o pořízení sporného zboží v relevantních zdaňovacích obdobích od plátců DPH vyplývalo. Nebyly ani pochybnosti o tom, že se jedná o zboží, které žalobce pro svou ekonomickou činnost mohl využít. Nicméně správce daně již ve výzvě ze dne 3. 2. 2015 identifikoval skutečnosti, kterými zpochybňoval dodání zdanitelného plnění žalobci dodavateli uvedenými na daňových dokladech, které se na základě doplněného dokazování ještě prohloubily. Krajský soud po porovnání závěrů daňových orgánů se skutečnostmi vyplývajícími ze spisového materiálu dospěl k závěru, že daňové orgány unesly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu své břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti a věrohodnosti žalobcem předložených daňových dokladů, konkrétně o dodání sporného zboží dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Podle přesvědčení krajského soudu již samotná zjištění o faktickém stavu sporných dodavatelů (virtuální sídla, neexistence majetku, neplnění daňových povinností, neschopnost doložit pořízení zboží dodaného žalobci) vzbuzovala důvodné pochybnosti o tom, že by tito dodavatelé byli vůbec schopni obchodovat v takovém rozsahu, jaký deklaruje žalobce v předložených daňových dokladech. Taktéž úroveň obchodní dokumentace se jevila s přihlédnutím k předmětu plnění a jeho ceně (nákup zboží v hodnotě několika milionů v relativně krátkém časovém období) značně nestandardní. Správce daně není povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce postačí prokázání důvodných pochybností. Ve vztahu k hodnocení důkazů a nesení důkazního břemene tak krajský soud uzavřel, že daňové orgány disponovaly dostatečnými poznatky, jež vedly k pochybnostem o dodání předmětného zboží dodavateli uvedenými na daňových dokladech a nejednalo se z jejich strany o pouhé spekulativní závěry. Za této situace bylo na žalobci, aby dodání zboží deklarovanými dodavateli prokázal „náhradním způsobem“, což se mu nepodařilo. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením provedených důkazů správními orgány, včetně hodnocení svědeckých výpovědí, kdy žádná z nich spolehlivě neprokazuje faktické dodání zboží žalobci spornými dodavateli. Žalobce v průběhu daňového řízení svými navrženými důkazy tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně a přijetí plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech tak neprokázal.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

pokračování

[5] Stěžovatel namítal, že se krajský soud omezil pouze na formální přezkoumávání aplikace § 72 a § 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a na obecné konstatování, že stěžovateli nesvědčí nárok na odpočet daně, když nebylo bez pochybností prokázáno přijetí deklarovaného plnění od uváděných dodavatelů. V případě pochybností o přijetí plnění od tvrzených dodavatelů je to však správce daně, kdo je podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat důvodnost svých pochyb ohledně důkazních návrhů a předložených účetních dokladů. Krajský soud zcela v rozporu se zásadou jednoznačnosti vystavěl své závěry na pochybnostech o splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, aniž by zohlednil stěžovatelem navržené důkazy, které správce daně v předcházejícím řízení nesprávně hodnotil. Krajský soud tím své rozhodnutí učinil nepřezkoumatelným, neboť vystavěl své závěry na svévolných úvahách při uplatnění libovůle, což je ústavně nekonformní, neboť takový postup odporuje aplikaci zásady volného hodnocení důkazů, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti.

[6] Stěžovatel trval na svém názoru, že přijetí deklarovaného plnění od příslušných dodavatelů je vedle provedených listinných důkazů, tj. předložených daňových dokladů a zejména rámcových smluv, osvědčováno také svědeckými výpověďmi všech jím navržených svědků, zejm. R. O., Z. K. a M. B., kteří potvrdili stěžovatelem přijaté deklarované plnění od tvrzených dodavatelů a jejich vzájemnou obchodní spolupráci založenou mj. i smluvním ujednáním v inkriminované době. Svědeckými výpověďmi bylo osvědčeno i deliktní jednání P. Ch. a P. G., kteří fakticky řídili dodavatele a byli pro toto deliktní jednání uznáni vinnými a odsouzeni. Nelze klást k tíži stěžovatele, že během svých obchodních jednání s dodavateli neodhalil skrytou deliktní činnost, která by mohla ovlivnit důvěryhodnost dotčených dodavatelů, a rozporuplné výpovědi jejich jednatelů, tzv. bílých koňů by pak mohly zpochybnit faktické dodání deklarovaného plnění právě těmito dodavateli. Stěžovatel má za to, že naplnil zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně ve smyslu § 73 zákona o DPH. Pochybnosti správce daně a následně krajského soudu o důvěryhodnosti a spolehlivosti stěžovatelových dodavatelů nelze klást k jeho tíži, když ten byl po celou dobu v dobré víře a řádně plnil veškeré daňové povinnosti.

[7] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s názorem krajského soudu, že podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu postačí, jsou-li správcem daně identifikovány konkrétní skutečnosti, které vyvolávají o správnosti (věrohodnosti) účetních dokladů pochybnosti a v případě prokázání těchto pochybností se přenáší důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Podle stěžovatele byly pochybnosti správce daně rozptýleny celou řadou stěžovatelem navržených svědeckých výpovědí a rámcových smluv. Odmítnutí odpočtu daně s poukazem na pochybnosti o faktickém dodání deklarovaného plnění tvrzenými dodavateli je tedy v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, což má za následek nesprávné právní posouzení splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti a věrohodnosti předložených daňových dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když identifikoval konkrétní skutečnosti ve výzvě ze dne 3. 2. 2015 (a dále také při seznámení s výsledky kontrolního zjištění), jimiž zpochybnil dodání zdanitelného plnění stěžovateli dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Správce daně nebyl povinen postavit na jisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale k přenosu důkazního

břemene na stěžovatele postačilo prokázání důvodných pochybností. Správní orgány a následně krajský soud zohlednil stěžovatelem navržené důkazy a jejich vzájemné hodnocení, avšak nikoliv stěžovatelem předpokládaným způsobem. Stěžovatel nesprávně dovozuje, že po provedení výpovědí svědků unesl důkazní břemeno, tedy že prokázal uskutečnění zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Krajský soud však potvrdil správní úvahu obou správců daně, a to že žádná ze svědeckých výpovědí spolehlivě neprokázala faktické dodání zboží stěžovateli jím uvedenými dodavateli. Argumentace stěžovatele, že neměl pochybnosti o spolehlivosti dodavatelů jako plátců DPH, resp. že neměl možnost zjistit eventuální nespolehlivost dodavatelů, není relevantní ve vztahu k jeho povinnosti prokázat faktické dodání zboží deklarovanými dodavateli, tedy ve vztahu k unesení jeho důkazního břemene. Nespolehlivost jeho dodavatelů jakožto plátců DPH totiž nebyla důvodem neuznání daňového odpočtu a rozhodně nešla k tíži stěžovatele. Rovněž mu nebylo kladeno k tíži, že neodhalil skrytou deliktní činnost P. Ch. a P. G. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[10] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[13] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost.

[14] Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že unesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť jím předložené daňové doklady v souhrnu s ostatními důkazy prokazují oprávněnost jeho nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností Finanční a leasingová s. r. o., RIAGYN s. r. o. a ZUGANA s. r. o. Podle jeho názoru to byl naopak žalovaný, kdo neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost předložených evidencí tak, jak mu to ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

pokračování

[15] Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdříve, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

[16] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[17] Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[18] Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jí tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně zahájil u stěžovatele dne 11. 9. 2014 daňovou kontrolu, která se týkala mimo jiné i DPH za jednotlivé měsíce roku 2013. Stěžovatel nárok na odpočet DPH z titulu přijetí plnění od společností Finanční a leasingová s. r. o. (za leden až červenec 2013 spotřební materiál a motorová nafta za celkovou částku 14 320 900 Kč), RIAGYN s. r. o. (za září a říjen 2013 motorová nafta za celkovou částku 5 375 464 Kč) a ZUGANA s. r. o. (za říjen 2013 motorová nafta za celkovou částku 3 366 133 Kč) primárně

prokazoval daňovými doklady (fakturami) vystavenými uvedenými dodavateli a dále „Rámcovou smlouvou o spolupráci“ ze dne 2. 2. 2011 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Finanční a leasingová s. r. o., dále „Smlouvou o dodávkách pohonných hmot“ ze dne 21. 3. 2013 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností RIAGYN s. r. o. a „Smlouvou o dodávkách pohonných hmot“ ze dne 14. 10. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a společností ZUGANA s. r. o. Těmito doklady stěžovatel splnil svou prvotní důkazní povinnost. Správce daně nicméně v průběhu daňové kontroly zjistil, že není možné ověřit plnění u deklarovaných dodavatelů, protože společnosti RIAGYN s. r. o. a ZUGANA s. r. o. jsou pro jejich správce daně nekontaktní a společnost Finanční a leasingová s. r. o. podává nepravidelně daňová přiznání a neplní daňové povinnosti. Správce daně proto výzvou ze dne 3. 2. 2015 stěžovatele vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a k předložení důkazních prostředků, které by vyvrátily pochybnosti správce daně a prokázaly přijetí zdanitelných plnění od uvedených společností. Správce daně tak identifikoval řadu relevantních a zásadních pochybností ohledně uskutečnění uvedeného plnění, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno opět na stěžovatele. K návrhu stěžovatele byly následně provedeny důkazy výslechem svědků, a to jednatelů sporných dodavatelů Z. K., A. R. a M. B., a zaměstnance přepravní firmy R. O.

[19] Na základě zjištěných skutečností (předložené listiny, skutečnosti sdělené stěžovatelem, výpovědi svědků a odpovědi na dožádání) dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění deklarovaných na předmětných dokladech od společností Finanční a leasingová s. r. o., RIAGYN s. r. o. a ZUGANA s. r. o., neboť neprokázal přijetí deklarovaného plnění od deklarovaných dodavatelů v uvedeném množství a za uvedenou cenu. Správcem daně zjištěné skutečnosti, ze kterých plynuly relevantní a zásadní pochybnosti o tom, že předmětné plnění se uskutečnilo tak, jak stěžovatel tvrdil, velmi podrobně shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 12. 2015, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (na str. 11 až 20) a následně i krajský soud ve svém rozsudku (na str. 3 až 6), přičemž zdejší soud na ně na tomto místě pro stručnost odkazuje.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že důkazní prostředky, které stěžovatel v průběhu daňového řízení poskytl správci daně (a následně i žalovanému), nelze s ohledem na zjištěné okolnosti daného případu považovat za dostatečné a věrohodné. Zejména lze poukázat na zjištěné skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti o deklarovaných dodavatelích stěžovatele, kteří mu měli údajně v roce 2013 dodat spotřební materiál a pohonné hmoty v ceně řádově miliónů korun, přestože tito měli v rozhodné době virtuální sídla, žádný majetek, byli pro správce daně nekontaktní, nepodávali přiznání k DPH a neplnili si daňové povinnosti (viz odpovědi místně příslušných správců daně na dožádání). Rovněž navržené výpovědi svědků nelze s ohledem na jejich rozporná tvrzení označit za věrohodný důkaz. Jednatel společností Finanční a leasingová s. r. o. Z. K. vypovídal před různými správními orgány opakovaně a jeho výpovědi byly značně nekonzistentní. Nejprve částečně potvrdil dodávky zboží (pouze 2 faktury), posléze uznal všechny jemu předkládané daňové doklady (32 faktur), nedokázal však uvést, v jakém konkrétním množství a od koho předmětné zboží pro svou společnost pořídil (až u výslechu dne 17. 3. 2015 jako pravděpodobné dodavatele označil společnosti Chemopetrol, Slovaft a Barum), jeho společnost nedisponovala skladištěm, zaměstnanci nebo majetkem. Jednatel společnosti RIAGYN s. r. o. A. R. ve svých výpovědích před celním úřadem a policejním orgánem v březnu 2015 popřel jakékoliv dodání zboží stěžovateli, jakož i vystavování faktur a placení ceny a sám vyslovil úvahu o zneužití jeho společnosti. Následně při výpovědi před správcem daně ze dne 2. 12. 2015 zcela změnil svá předchozí tvrzení, přitom ale dostatečně věrohodně nevysvětlil důvody změn v jeho výpovědi. Navíc ani nový popis spolupráce se stěžovatelem v září a říjnu 2013 nepůsobil přesvědčivě, zejména pokud jde o jeho tvrzení, že obchody se stěžovatelem fakticky vedl pan G., který však byl v době deklarovaného prodeje ve výkonu trestu odnětí svobody (již od 7. 8. 2013). Svědek R. O. pak sice potvrdil,

pokračování

že jako řidič převážel pro stěžovatele pohonné hmoty v období září až listopadu roku 2013, nicméně ani on nebyl schopen identifikovat osobu, od které podklady a přepravované pohonné hmoty přebíral a komu je následně předával. Jednatel společnosti ZUGANA s. r. o. M. B. sice spolupráci se stěžovatelem potvrdil s tím, že tuto spolupráci měl domlouvat blíže nespecifikovaný „kolega O.“, ale nebyl schopen uvést žádného svého dodavatele a jeho práce měla spočívat především v podepisování daňových dokladů. Lze se tedy ztotožnit se závěrem správních orgánů i krajského soudu, že výpovědi těchto svědků k prokázání dodání zboží uvedenými dodavateli nepřispěly. K tomu zdejší soud dodává, že stěžovatel kromě zpochybných daňových dokladů (faktur) a obecných rámcových smluv žádné další doklady nedoložil (např. objednávky, předávací protokoly, doklady o úhradách apod.) Z uvedených skutečností je zřejmé, že závěr správních orgánů i krajského soudu, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění a tím i vznik nároku na odpočet DPH, je odůvodněný a věcně správný.

[21] Zbývá poznamenat, že nyní projednávaná věc se v podstatných rysech odlišuje od problematiky projednávané v současné době rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Rozšířený senát musí rozhodnout, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla nebo vědět mohla. I v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, jehož závěry kolidují s dosavadní judikaturou k podmínkám uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a v důsledku kterého se nyní věci zabývá rozšířený senát, je nezpochybnovanou premisou, že plnění bylo fakticky uskutečněno. Nebylo podle soudu sporu, že se plnění (pomocné stavební práce) fakticky uskutečnilo, spor byl o jeho rozsah a z toho plynoucí soulad s předloženými formálními doklady. V nyní projednávané věci však šlo nejen o to, zda plnění poskytla konkrétní osoba v souladu s údaji na daňových dokladech, ale především o to, zda se plnění, z něhož stěžovatel nárokuje odpočet daně na vstupu, vůbec fakticky uskutečnilo – zda k dodávkám deklarovaných paliv, maziv, olejů a pneumatik od konkrétních dodavatelů vůbec došlo. Stěžovateli se pak, s poukazem na shora uvedené, jakož i s poukazem na obsah správního spisu, nepodařilo v důsledku zásadních a nevysvětlených rozporů v důkazních prostředcích prokázat tento základní předpoklad. Žaloba podaná u krajského soudu navíc neobsahuje ani náznak argumentace svědčící o případné existenci daňového podvodu a účasti či neúčasti stěžovatele na něm. Proto se krajský soud, který přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, nemohl a nesměl takovými případnými souvislostmi zabývat. Rovněž kasační stížnost takovou argumentaci neobsahuje, snad s výjimkou relativně obecného poukazu na stěžovatelovu dobrou víru při přijetí deklarovaného plnění a absenci pochybností o jeho dodavatelích. V daňovém řízení však bylo pečlivě a zcela dostatečně vysvětleno, proč přetrvaly pochybnosti správce daně o skutečnostech uvedených v daňových tvrzeních stěžovatele, především o tom, zda se deklarované dodávky vůbec fakticky uskutečnily. S poukazem na uvedené důvody proto bylo lze o kasační stížnosti rozhodnout i za situace, kdy dosud není k dispozici právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k výše uvedené právní otázce.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. října 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu