



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **SpeWO, s.r.o.**, se sídlem Chopinova 9, Brno, zast. advokátkou JUDr. Pavlínou Urbancovou, se sídlem Křenová 409/52 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, č. j. 29 Af 5/2018 – 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55440/147/5300-22443-712144, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a listopad 2016.

[2] Na základě provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný za plnění od jím deklarovaných dodavatelů. Dle žalovaného totiž stěžovatel nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, jež by byly s to prokázat, že stavební materiál od deklarovaného dodavatele přijal. Poukázal přitom na fakt, že stěžovatel předložil správci daně jako důkazní prostředek protokol o výsledku paní Galbové, jednatelky a jediného společníka společnosti RIHAN, s. r. o., která však naopak vyvrací tvrzení stěžovatele; u deklarovaného plnění od dodavatele Flora Pharmacy s. r. o. pak stěžovatel nepředložil žádný důkazní prostředek. Žalovaný dále poukázal na to, že deklarovaní dodavatelé jsou zcela nekontaktní, se správcem daně nekomunikují a svoji platební povinnost vůči správci daně za uvedená zdaňovací období nesplnili. Proto žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že tvrzená plnění se fakticky neuskutečnila, nebyla deklarovanými dodavateli RIHAN s. r. o. a Flora Pharmacy s. r. o. dodána, tak jak je na dokladech uvedeno, a následkem toho tedy nebyla ani od nich fakticky přijata.

[3] V žalobě stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů; správce daně, potažmo žalovaný, nesplnili dle něho svoji povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 daňového řádu, neboť věrohodným způsobem nevyvrátili věrohodnost tvrzení stěžovatele ohledně uskutečnění deklarovaných plnění, která stěžovatel dostatečně důkazně podložil, přičemž nelze zpochybňovat skutečnost, že stavební materiál byl zabudován do stěžovatelem realizovaných staveb. Namítl, že postup žalovaného je v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, z něhož vyplývá, že „*i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.*“ Žalovaný, ani správce daně nicméně žádnou takovou úvahu o účasti stěžovatele na daňovém podvodu neučinili. Stěžovatel rovněž navrhl, aby krajský soud, pokud se neztotožní s jeho argumentací, položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, zda je možné odmítnout nárok na odpočet DPH za situace, kdy žalovaný správní orgán nepopírá existenci stavebního materiálu následně zabudovaného do staveb, a to vše za okolnosti, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a daňový subjekt o tomto měl nebo musel vědět. Správce daně rovněž dle stěžovatele pochybil při hodnocení provedených důkazů, zejména výsledku jednatelky RIHAN s. r. o. coby svědkyně podle § 96 odst. 1 daňového řádu, ačkoliv se tento výsledek týkal okolností, které se konkrétně týkaly samotného dodavatele; podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013 - 41, by ovšem výpovědi těchto osob neměly být hodnoceny v daňovém řízení jako výpověď svědka, ale měly být hodnoceny jako výpověď účastníka řízení.

[4] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Odkázal na četnou judikaturu, z níž vyplývá, že existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daňový subjekt předloží byť formálně bezvadné daňové doklady; zároveň je totiž nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Krajský soud po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu stěžovatele seznámil (viz výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 1. 2017, č. j. 148047/17/3004-60562-703125, resp. ze dne 20. 2. 2017, č. j. 686474/17/3004-60562-707036) s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích, a to v rámci daňové kontroly, a tedy relevantním způsobem zpochybnil tvrzení stěžovatele i jím předložené doklady; tímto tedy přenesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu na stěžovatele ohledně prokázání jím tvrzených skutečností. Krajský soud se ztotožnil s právním závěrem žalovaného (i správce daně), že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl, tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně; ve vztahu k deklarovanému dodavateli Flora Pharmacy s. r. o. dokonce již žádné další důkazní prostředky nepředkládal, ve vztahu k druhému z dodavatelů RIHAN s. r. o. krajský soud shodně s žalovaným poukázal na skutečnost, že předkládaný důkaz (výslech tehdejší jednatelky společnosti RIHAN s. r. o. M. Galbové) paradoxně pravdivost tvrzení stěžovatele popírá či přinejmenším vyvolává další řadu pochybností ohledně faktického uskutečnění uváděného zdanitelného plnění (viz protokol o jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4410571/16/3004-60562-703125). V této souvislosti krajský soud vzal za nedůvodnou (či do jisté míry za účelovou) námitku, v níž (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 51/2013 - 41) stěžovatel zpochybňuje procesní postup správce daně při hodnocení výsledku M. Galbové, neboť tento rozsudek na nyní projednávanou věc nedopadá. V daném případě totiž svědek byl současně statutárním orgánem žalobce (daňového subjektu), a proto jeho výpověď nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8 a § 31 odst. 4 daňového řádu, ale měla být hodnocena jako výpověď účastníka řízení (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). V tomto případě nicméně ve své svědecké

pokračování

výpovědi M. Galbová vypovídala o skutečnostech týkajících se stěžovatele, přičemž tato v rozhodné době ani jindy nebyla statutárním orgánem stěžovatele. Společnost RIHAN s. r. o. byla stěžovatelem deklarovaným dodavatelem, která ovšem v projednávané věci nevystupovala jako účastník řízení, a proto funkce jednatelky nemohla ovlivnit výpověď M. Galbové v tom smyslu, aby se jednalo o výpověď účastníka řízení namísto výpovědi svědka; účastníkem řízení je totiž v dané věci stěžovatel, nikoliv společnost RIHAN s. r. o. Nadto stěžovatel či dokonce samotná M. Galbová nijak netvrdí, že by byla při podání svědecké výpovědi nucena vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohla odepřít vypovídat.

[5] Krajský soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele založenou na výkladu závěrů přijatých v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78, který vycházel (ne zcela případně) ze závěrů rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, ve věci C - 277/14, *PPUH Stehcemp*, který však na věc nedopadá. Krajský soud poukázal na skutečnost, že tento rozsudek totiž vycházel ze situace diametrálně odlišné od nyní projednávaného případu, kdy Soudní dvůr EU nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázku posouzení zásahu do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společností PPUH Stehcemp upřeno nárokovat si odpočet. Naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, Soudní dvůr EU v bodu 40 uvedeného rozsudku uvedl, že *„případně nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesti směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží.“* (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, a ve věci *Tóth*, C-324/11). V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Uvedený závěr tak plně koresponduje s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž je nezbytné rozlišovat dva důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnici, resp. zákonem o DPH. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast 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. K posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, dále též 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).

[6] Krajský soud k návrhu na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru uvedl, že je mu z úřední činnosti známo, že v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 byla řešená věc postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35), a to právě s ohledem na namítaný rozpor závěrů přijatých v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se otázky splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. S ohledem na výše uvedené závěry pak krajský soud ani neshledává důvod, proč by měl řízení přerušit a podat k Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku v žalobcem formulované podobě, tím spíše, že obdobnou předběžnou otázku Soudní dvůr EU řešil právě v citovaném rozsudku ve věci *PPUH Stebcemp*.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu, která spočívá v nesprávném posouzení otázky přenesení důkazního břemene. Dle názoru stěžovatele krajskému soudu postačuje, že k hodnocení konkrétnosti pochybnosti stačí pouhá vágní domněnka vyslovená správním orgánem a nepodložená žádnými důkazy, které by vyvracely prokázaná tvrzení stěžovatele. Tvrdí, že tuzemská judikatura je v tomto ohledu zatím ke správci daně značně benevolentní a poněkud roztržštěná; dle některých soudních rozhodnutí totiž stačí, aby správce daně projevil pochybnost týkající se určitého zdaňovacího období či plnění, ke které ho nemusejí vést žádné konkrétní věcné důvody, což je dle názoru stěžovatele v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu, jelikož slovo „*prokazuje*” má stejný význam jak pro stěžovatele, tak i pro žalovaného. Vzhledem k tomu, že je ale Česká republika členským státem Evropské unie, musí se dle čl. 10 a čl. 10a Ústavy řídit nejenom nařízením, rozhodnutími a směrnicemi, ale také rozhodnutími Soudního dvora EU.

[8] Stěžovatel dále uvádí, že se krajský soud nesprávně ztotožňuje s názorem žalovaného na proces dokazování a nevzal v potaz skutečnosti, že stěžovatel nezpochybnitelně prokázal v rámci kontroly předložením důkazního standardu ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty existenci plnění, existenci dodavatele, použití přijatého plnění v rámci své ekonomické činnosti. Tuto skutečnost žalovaný žádnými důkazy a postupem dle § 92 odst. 5 daňového řádu nezvrátil v neprospěch stěžovatele.

[9] Dle názoru stěžovatele žalovaný i krajský soud nesprávně hodnotí splnění: a) hmotněprávních podmínek, jako podmínek vážících se k samé podstatě a rozsahu nároku na odpočet včetně existence plnění, existence dodavatele (plátce) a použití plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti; b) fakultativních podmínek - jako existenci daňových dokladů, jejich evidenci (zaúčtování daňových dokladů) a podání daňového přiznání. Splnění hmotněprávních podmínek odvozuje stěžovatel z judikatury SDEU, kterou v kasační stížnosti cituje; dále odkazuje na rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, bod 53 a 54, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 47 až 49; poukazuje na směrnici Rady č. 2006/112/ES, čl. 167 - 192, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, §§ 72 - 79c, prováděcí nařízení Rady 282/2011 s tím, že nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Na výše uvedené se váže tzv. „*princip neutrality systému daně z přidané hodnoty*” spočívající v tom, že daňové břemeno nese konečný spotřebitel a podnikatelům - plátcům DPH je umožněn odpočet DPH. Princip neutrality NSS judikuje ve svém rozsudku ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 - 51: „[35] Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním

pokračování

státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU, k níž, jakožto k výkladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice o DPH“) je třeba přiblížit, spojuje.”

[10] Dle stěžovatele tedy nárok na odpočet DPH může být odepřen jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních (věcných) podmínek (rozsudek SDEU ze dne 7. března 2018 ve věci C-159/17 *Dobre*, body 35 a 36). Skutečnost, že by plnění přijatá v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla zasažena daňovými podvody s chybějící daní z přidané hodnoty v řetězci dodavatelů s tím, že by o tomto podvodném řetězci stěžovatel věděl, případně měl vědět, žalovaný v kontrolních zjištěních nezmiňuje a krajský soud se touto situací vůbec nezabýval. Skutečnost, že dodavatelé přijatých zdanitelných plnění odmítají komunikovat se správcem daně, nemůže být přičítána k tíži stěžovateli (kontrolovanému daňovému subjektu).

[11] Stěžovatel závěrem poukazuje na to, že v žalobě požádal krajský soud, aby v případě že se tento neztotožní s námitkami uvedenými v žalobě, postupoval podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, podle kterého pokud vyvstane otázka výkladů aktů Společenství u soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na SDEU s předběžnou otázkou. Stěžovatel navrhl, aby soud v tomto případě přerušil řízení, a požádal Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o předběžné otázce ve znění: „*Je možné odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy žalovaný správní orgán nepopírá existenci stavebního materiálu pořízeného v dobré víře a následně zabudovaného do staveb, a to vše za okolností, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a žalobce o tomto měl nebo musel vědět.*” S tímto návrhem se krajský soud ve svém rozsudku vypořádal s odkazem, že obdobná věc je předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku krajského soudu a s jeho závěry se ztotožnil. K námitce stěžovatele stran nesprávného posouzení přenášení důkazního břemene a dokazování, odkazuje na bod [13] vyjádření k žalobě, 1 a dále především na body [12] až [14] rozsudku, kde se k této námitce stěžovatele vyjádřil krajský soud; v bodě [14] rozsudku krajský soud uvedl, že po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu stěžovatele řádně seznámil s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích, a to v rámci daňové kontroly, a tedy relevantním způsobem zpochybnil jeho tvrzení i jím předložené doklady. Tímto tedy ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů přenesl na stěžovatele důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností; stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl, a tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně. Žalovaný odkazuje na body [23] až [27] žalobou napadeného rozhodnutí, ze kterého je zcela zřejmé, na základě jakých skutečností vznikly správci daně pochybnosti, a že se tedy nejedná pouze o nějaké vágní domněnky, ale byly zjištěny zcela konkrétní skutečnosti. Žalovaný uvádí, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34) vyplývá, že zjištění nesrovnalostí u dodavatele daňového subjektu plně opravňuje správce daně k požadavku, aby daňový subjekt prokázal faktickou stránku zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky než samotným daňovým dokladem. Správce daně postupoval zcela v souladu s právními předpisy a jeho postup byl v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

[13] Žalovaný dále poukazuje na to, že stěžovatel pouze obecně nesouhlasí se závěry krajského soudu, nicméně jeho tvrzení nemá oporu ve skutkových zjištěních. Jak uvedl krajský soud ve vztahu ke stěžovatelem deklarovanému dodavateli Flora Pharmacy s. r. o., stěžovatel dokonce již žádné další důkazní prostředky nepředkládal, ve vztahu k druhému z dodavatelů RIHAN s. r. o. stěžovatelem předkládaný důkaz (výslech tehdejší jednatelky společnosti RIHAN s. r. o. M. G.) paradoxně pravdivost jeho tvrzení popírá či přinejmenším vyvolává další řadu pochybností ohledně faktického uskutečnění stěžovatelem uváděného zdanitelného plnění. Žalovaný považuje tvrzení stěžovatele, že krajský soud nevzal v potaz skutečnosti, že stěžovatel nezpochybnitelně prokázal existenci plnění, existenci dodavatele a použití přijatého plnění v rámci své ekonomické činnosti, za rozporné s obsahem spisu; toto tvrzení představuje pouze nesouhlasnou polemiku se závěry správních orgánů i krajského soudu, aniž by mělo oporu ve skutkových zjištěních. Žalovaný závěrem uvádí, že považuje námitky stěžovatele za nedůvodné, jelikož, jak již krajský soud uvedl v bodě [15] rozsudku, primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně bylo nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí, resp. zákonem o dani z přidané hodnoty. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[14] Nejvyšší správní soud po konstataci včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; nezjistil přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud především musí konstatovat, že kasační stížnost stěžovatele je na samé hranici její přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v ní vesměs nesouhlasí se závěry žalovaného, a v podstatné míře odkazuje na judikaturu SDEU a její závaznost, to však bez souvislosti s věcí samou a učiněnými skutkovými zjištěními, která by měla oporu ve spise. Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek, který směřuje k přezkoumání pravomocného rozsudku krajského soudu, nikoli přezkoumání rozhodnutí žalovaného; tímto směrem je proto třeba vést i kasační námitky. V kasační stížnosti stěžovatel pouze uvádí, že se domnívá, že rozsudek je nezákonný a nezákonnost spatřuje v nesprávném hodnocení přenesení důkazního břemene; dále argumentuje odkazy na judikaturu Soudního dvora a dovozuje z ní obecné judikатурní závěry. Nikterak však neuvádí, v čem konkrétně v jednotlivých posuzovaných případech (zpochybněná plnění od deklarovaných dodavatelů) se krajský soud dopustil pochybení stran hodnocení dokazování a (ne)unesení důkazního břemene ze strany správce daně.

[17] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že v nyní projednávané věci nebylo třeba posoudit, zda lze stěžovateli odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže není znám skutečný poskytovatel plnění, jak tvrdí stěžovatel s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017. Dodavatel uvedený na faktuře byl totiž v obou případech znám, ostatně uskutečnění plnění od dodavatele RIHAN, s. r. o. prokazoval sám stěžovatel právě svědeckou výpovědí jednatelky deklarovaného dodavatele. Na tomto místě je třeba především poukázat na nekonzistentnost argumentace samotného stěžovatele, pokud se dovolává právě uvedeného rozsudku, dle kterého *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“* Stěžovatel fakticky sám zpochybňuje vlastní tvrzení, že plnění poskytl deklarovaný subjekt RIHAN, s. r. o, resp. fakticky připouští, že není možno určit subjekt, který plnění uskutečnil, resp. toto plnění by mohla uskutečnit třetí osoba.

pokračování

[18] Nebylo třeba ani posuzovat, zda správce daně, resp. žalovaný, unesli důkazní břemeno, které je tíží v případě odepření odpočtu z důvodu podvodu či účasti na něm. Nárok na odpočet nebyl odepřen z důvodu, že stěžovatel je součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje znaky nestandardního obchodního jednání a v rámci řetězce došlo k neodvedení daně z přidané hodnoty. Tímto směrem správce daně, potažmo žalovaný, dokazování vůbec nevedli (byť poukázali i na řadu nekontaktních subjektů – subdodavatele dodavatelů, jakož i neplnění jejich daňových povinností), netvrdil to ostatně ani krajský soud, ale z důvodu neprokázání samotného plnění deklarovaného stěžovatelem předloženými fakturami. V projednávané věci správce daně neodepřel stěžovateli nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, ale z důvodu neprokázání zákonných hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V tomto kontextu je argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora EU, s poukazem na povinnost správce daně účast na podvodu stěžovateli prokázat, nepřipadná a nepřiléhavá na projednávanou věc (v rozsudku SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C- 484/03 byla řešena otázka, zda plnění uskutečněná v rámci podvodného jednání jiných osob jsou hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS; v rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04 byla potom řešena otázka, zda u „kolotočového“ podvodu znemožňuje výsledná neplatnost kupní smlouvy odpočet daně odvedené na vstupu).

[19] Nejvyšší správní soud nikterak nepomíjí ani nezpochybňuje vlastní judikaturu, v níž reflektoval judikaturu Soudního dvora EU, na kterou stěžovatel odkazuje; několikráté přitom již zdůraznil, že 1) „I přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, a lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů [viz rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79], jakož i to, že 2) „nárok na odpočet daně, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, též rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227). Tato judikatura však na případ stěžovatele nedopadá.

[20] Stěžovatel rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 - 51, v němž se uvádí: „Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodíním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU, k níž, jakožto k výkladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES je třeba přiblížit, spojuje.“ Stěžovatel se dovolává principu neutrality DPH, v rámci své argumentace však zcela opomíjí, že a priori nesplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož mu nárok na odpočet daně vůbec nevznikl.

[21] K posuzování podmínek pro přiznání nároku na odpočet lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37: „Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne

21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a David*). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci *Bonik EOOD*).“ V rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, potom Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda ke faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že ke uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případech nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů).“ Ve zde řešeném případě bylo konstatováno, že stěžovatel nesplnil hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, tudíž nebylo možné mu nárok na odpočet přiznat, když tento ani nevznikl.

[22] Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, jakož i v předchozí Šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Hmotněprávní podmínky Soudní dvůr vyložil např. v rozhodnutích ze dne 29. 4. 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, bod 24; ze dne 15. 12. 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; ze dne 6. 9. 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, bod 29; ze dne 6. 2. 2014, *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27; ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25; a ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, EU:C:2016:869, bod 33. Z citované judikatury vyplývá, že pro uplatnění nároku musí být příjemce zdanitelného plnění osobou povinnou k dani, která dodané zboží nebo služby použila pro účely zdanitelných plnění na výstupu, a že zboží nebo služby jsou dodány jinou osobou povinnou k dani (viz např. shrnutí v rozsudku ze dne 16. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28). V případě, že jsou tyto podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísne trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, bod 25, a *PPUH Stehcomp*, bod 40).

[23] V projednávané věci nevyžadoval po stěžovateli správce daně nic nad rámec výše uvedený. Hmotněprávní podmínky stanovil český zákonodárce v § 72, resp. 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek, tedy i skutečné dodání zboží či služby, nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt – tedy stěžovatel.

[24] Stejně závěry vyplývají i z převažující judikatury Soudního dvora. Podle bodu 24 rozsudku ze dne 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352: „*Pokud jde o tuto otázku, je třeba připomenout, že je na osobě usilující o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky tohoto nároku.*“ Obdobně lze poukázat například na bod 37 rozsudku ze dne 18. 7. 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486: „*Pokud dále z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bulharské daňové orgány odeprly společnosti Evita-K nárok na odpočet DPH týkající se dodání zboží dotčeného v původním řízení z důvodu, že uskutečnění tohoto dodání nebylo prokázáno a že je toto neuskutečnění společností Evita-K popíráno, je nutné připomenout, že osoba, která žádá o odpočet DPH, musí prokázat, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění ...*“. Bod 46 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, EU:C:2016:690, uvádí: „*V tomto kontextu je třeba zaprvé zdůraznit, že je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje*

pokračování

podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ V rozsudku ze dne 21. 11. 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, v bodě 44 Soudní dvůr taktéž uvedl: „Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.“ Judikatura Soudního dvora důkazní břemeno modifikuje pouze do té míry, že zapovídá správci daně a členským státům ukládat daňovému subjektu další podmínky, které nejsou v souladu s cíli uznanými směrnicí 2006/112/ES.

[25] Ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi (viz § 29 zákona o dani z přidané hodnoty), popř. i bez nich (což lze *a contrario* dovodit z odst. 5 citovaného ustanovení), přičemž v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem, tedy jakkoli v intencích § 93 a násl. daňového řádu. Tato možnost nebyla stěžovateli odepřena.

[26] Pro přiznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi; jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží byť formálně bezvadné daňové doklady; zároveň je totiž nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Ačkoliv je tedy pozornost při prokazování správnosti vykázané daně soustředěna prioritně na daňový doklad, ztrácí takový doklad svou důkazní sílu v případě, je-li ze strany správce daně zpochybněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí důkazy ohledně tvrzení daňového subjektu 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.

[27] Stěžovatel sice předložil doklady, na základě kterých nárok na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty uplatnil; tím však ještě bez dalšího nesplnil povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu, jinými slovy, neunesl ještě důkazní břemeno stran prokázání „skutečného obsahu“ předloženého dokladu, tedy faktického stavu. Správce daně na základě relevantních zjištění, která učinil, totiž tvrzení stěžovatele dostatečně zpochybnil. Především značně znevěrohodnil a zpochybnil tvrzení jednatelky dodavatele o tom, zda tento vůbec zboží dodal, neboť se nepodařilo prokázat samotnou existenci či původ zboží. Jednatelka sice potvrdila dodání stavebního materiálu, nicméně nebylo vůbec prokázáno, zda na dokladech deklarované zboží fyzicky existovalo; osoby, které označila, popřely jakoukoli účast na uvedené transakci. Sama jednatelka deklarovaného dodavatele uvedla, že zboží (stavební materiál) nebylo nikdy v obchodním majetku, nebylo nijak evidováno, získala je jakožto fyzická osoba od jiné fyzické osoby, která tímto vyrovnala vůči ní své závazky; v rámci dožádání příslušný správce daně zjistil, že tato osoba jakýkoli uzavřený obchod či závazek vůči jednatelce popřela, ve stavebnictví vůbec nepodniká, o žádném narovnání jí není nic známo, žádný doklad o předání zboží neexistuje; materiál měl být dopraven údajně do Bořetic, kde jednatelka měla mít pronajaté prostory od jiné osoby, doložila smlouvu o pronájmu; v rámci provedeného dožádání vlastník údajně pronajatého pozemku smlouvu o nájmu, kterou jednatelka správci daně předložila, nikdy neviděl a nepodepsal, uvedl, že na pozemku nikdy žádný stavební materiál neskladoval ani jej nikam

nevezl. Z výpovědi samotné jednatelky nadto fakticky rovněž vyplynulo, že zboží nedodala společnost, ale fyzická osoba – jednatelka (která sama nebyla plátcem daně).

[28] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*pokud 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*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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*“.

[29] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), 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 doklady 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 účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, 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).

[30] Správce daně v rámci dokazování, které vedl v souladu s § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu, dle názoru Nejvyššího správního soudu nikoli vágně, ale zcela důvodně, zpochybnil skutečnost, zda deklarovaný dodavatel, resp. jeho jednatelka, která dodání zboží potvrdila, vůbec dodávaný materiál vlastnila, a zda jej tedy mohla i dodat. Podrobně tyto pochybnosti popsal krajský soud v napadeném rozsudku. V uvedený okamžik tudíž tížilo naopak důkazní břemeno stěžovatele, aby svá tvrzení o dodání zboží deklarovaném předloženým dokladem prokázal jiným způsobem; k tomu byl stěžovatel řádně správcem daně vyzván. V případě dodavatele RIHAN s. r. o. odkázal stěžovatel opakovaně na protokol s výpovědí jednatelky a dále dodal fotodokumentaci prováděných staveb, z níž vyplývalo, že stavební materiál byl fakticky zapracován. V případě dodavatele Flora Pharmacy (v rámci řízení bylo správcem daně zjištěno, že uvedená společnost se zabývá prodejem konopných produktů a potravinových doplňků., dle kontrolních hlášení bylo zboží pořízeno od nekontaktní společnosti, které byla 24. 8. 2016 zrušena registrace k DPH, dále je tento dodavatel nekontaktní), nereagoval nijak. Správce daně předloženou fotodokumentaci neosvědčil jako důkaz, kterým by bylo prokázáno přijetí zboží na základě deklarovaných dokladů. Je pravdou, že a priori nevyloučil faktickou existenci stavebního materiálu a jeho použití k ekonomické činnosti stěžovatele; předloženou fotodokumentaci staveb či stavebního materiálu však nemohlo být prokázáno, jeho přijetí právě od deklarovaných dodavatelů na základě předložených dokladů, a to již jen z toho důvodu, že stěžovatel nakupoval i od jiných dodavatelů. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že fotodokumentace

pokračování

zabudované hmoty není sto prokázat, že právě tito (deklarovaní) dodavatelé na základě uvedených dokladů zboží dodali. Jinými slovy, nelze identifikovat dodavatele na základě fotodokumentace použitého stavebního materiálu. Obdobně ani svědecké výpovědi nemohou prokázat, zda stavební materiál, s nímž bylo na stavbě manipulováno, pochází právě z plnění uvedených na sporných dokladech.

[31] Nelze ostatně přehlédnout, že konkrétní argumentaci stran tvrzených plnění stěžovatel nepředestřel ani v odvolání (poté ani v samotné žalobě; v ní stručně toliko popsal skutkový stav, dále obecně poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že je správce daně neunesl, zpochybnil svědeckou výpověď, kterou sám navrhl jakožto důkaz k prokázání svých tvrzení o dodání zboží, a navrhl položení předběžné otázky). V odvolání za období srpen 2016 stěžovatel obsáhle popisuje postavení a úkoly správce daně, netvrdí žádná konkrétní pochybení stan skutkového stavu, namítá, že ve spise není pověření, ve zcela obecné rovině žádá provedení řádného dokazování, aniž by cokoli k důkazu navrhl, navrhuje žalovanému, aby zvážil všechny argumenty a vyměřil daň ve výši přiznané. V odvolání za období listopad 2016 opět popisuje zásady dokazování a rozložení důkazního břemene, namítá, že se správce daně přezkoumatelným způsobem nevypořádal se všemi důvody ve vyjádření k výsledku kontroly (aniž by uvedl kterými), dále popisuje, že jednal obezřetně, dodavatele prověřuje standardním způsobem; uvádí, že subjekty nebyly v seznamu nespolehlivých plátců, uvedl, že požaduje jakožto zadavatel zakázky stejné informace jako GFŘ, dále opět obsáhle popisuje postavení správce daně dle zákona o Finanční správě. Nutno konstatovat, že tyto skutečnosti nemají žádný význam a vliv na meritum projednávané věci a nepřispívají nikterak ke zvratu ve zjištěném skutkovém stavu věci; stěžovatel nedoložil ani nenavrhl nic, co by prokazovalo deklarované dodání zboží, resp., co by mohlo svědčit o tom, že správce daně důkazní břemeno stran pochybností, které v řízení popsal, neunesl; nebyly předloženy např. žádné objednávky, obchodní korespondence, cenové nabídky, potvrzené dodací listy, doklady o převozu zboží, jeho uskladnění apod. Lze tak konstatovat, že sám stěžovatel na prokázání toho, že věci se neudály tak, jak uzavřel správce daně, rezignoval.

[32] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným i krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovateli se nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Správce daně jakož i žalovaný dospěli k odůvodněnému závěru, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného plnění, čímž nesplnil jednu ze zákonných podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž tyto musí být splněny kumulativně; proto mu tento nárok nebyl uznán. Judikatura Soudního dvora EU, již se stěžovatel dovolává, není na případ stěžovatele přílehavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty – to správce daně, žalovaný ani krajský soud ani v náznaku netvrdili. Námitka, že se krajský soud touto otázkou vůbec nezabýval, je tudíž zcela irelevantní. Stěžovatel ve své argumentaci opomíjí naprosto zásadní skutečnosti, totiž že sporná transakce zde nespočívala v postupném dodávání určitého plnění v řetězci jednotlivých daňových subjektů, ale pouze v obchodním vztahu mezi stěžovatelem a deklarovaným dodavatelem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52, mimo jiné uvedl: „Je zřejmé, pokud se nějaké transakce účastní alespoň tři subjekty, je možné, aby k daňovému podvodu došlo mezi dvěma z nich a u třetího se posuzovala pouze otázka, zda o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Pokud však transakce proběhne pouze mezi dvěma subjekty, jako tomu je nyní, je prakticky vyloučeno, aby u některého chyběl záměr se na podvodu podílet a získat daňové zvýhodnění. Není proto zcela aplikovatelná judikatura, které se stěžovatel dovolává, neboť ta především reflektuje případy řetězících se obchodních vztahů či kolotočových podvodů. Je třeba dodat, že právě v reakci na tyto množící se praktiky, Soudní dvůr judikoval aplikaci vědomostního testu.“ Stěžovateli by svědčily presumované závěry za zcela jiných podmínek. Především, jak již bylo uvedeno, v daném případě nebylo prokázáno, že zboží deklarované na dokladech bylo vůbec fakticky dodáno. Nebylo třeba ani

pokládat předběžnou otázku neboť skutková situace, v níž se nacházel stěžovatel, již byla opakovaně judikaturou Soudního dvora EU, jakož i judikaturou NSS, řešena, nadto navrhované otázky nereflekovaly skutkový stav, v němž se stěžovatel nacházel.

[33] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal kasační námitky důvodné. Krajský soud se podrobně a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami, které stěžovatel v žalobě uvedl, ve svých úvahách nikterak nevybočil z rámce zákona ani z judikatury Soudního dvora EU, resp. Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovanému, kterému by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 6. 1999, č. j. 6 A 7/99 - 39, dle kterého „*schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí na soudě je integrální součástí řádného výkonu státní správy, ke němuž je takový správní úřad dostatečně vybaven*“; obdobně též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 1. února 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu