



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. H.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou
sídlem Straky čp. 1, 417 01 Zabušany

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020 č. j. 38424/20/5300-22444-710968, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2020 č. j. 38424/20/5300-22444-710968 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 400 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám daňového poradce Ing. Jana Matějky, sídlem Straky čp. 1, 417 01 Zabušany.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020 č. j. 38424/20/5300-22444-710968, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 10. 2016 č. j. 3151356/16/3215-50522-802635, č. j. 3151756/16/3215-50522-802635 a č. j.

3151881/16/3215-50522-802635, jimiž byly žalobci doměřeny DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí, 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí r. 2014.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve věci bylo vydáno rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 11. 2017 č. j. 45741/17/5300-22444-710968, které však bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2019 sp. zn. 22 Af 1/2018, a proto podle žalobce nemohlo způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Závěr žalovaného vyjádřený v bodě 52 (správně bod 96 – *pozn. soudu*) napadeného rozhodnutí prolamuje obecný právní princip, podle kterého stát nesmí těžit ze svého protiprávního jednání. Žalobce si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), konkrétně rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 3703/2018. Podle žalobce však v případě, kdy se v předchozím nalézacím řízení daňové orgány vlastním zaviněním dopustily pochybení při plnění zákonných povinností, je rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně úkonem toliko formálním, vydaným za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. V daném případě prvostupňový správce daně již záhy nepochybně vědět měl a mohl, že plnění poskytnutá žalobci obchodní korporací STARK Technologies s.r.o. (dále jen „STARK“) jsou zasažena daňovým podvodem, a proto pochybil, když skutkovou verzi existence daňového podvodu neprošetřoval. Žalobce spatřuje zásadní pochybení správce daně v tom, že předvolání S. P. k podání svědecké výpovědi provedl pouze formálním způsobem, aniž by využil možnosti předvedení svědka (§ 100 odst. 2 daňového řádu). Správce daně pro zjištění místa pobytu svědka nevyužil údaje z elektronických registrů, jak mu v písemnosti ze dne 30. 9. 2015 doporučilo Ministerstvo vnitra ČR, odbor azylové a migrační politiky. Z těchto důvodů žalobce trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 2. 11. 2017 bylo pouze formální a vydané za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

2) Správce daně nesprávně (extenzivně) vymezil věcný rozsah důkazního břemene žalobce v daňovém řízení. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH v plné výši zdanitelného plnění, týkajícího se dodávek prací a materiálu od obchodní korporace STARK, neboť neprokázal, že fakticky přijal předmětná zdanitelná plnění od této obchodní společnosti, tj. že práce byly uskutečněny dodavatelem deklarovaným na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu (str. 16 Zprávy o daňové kontrole – dále jen „ZDK“). Správce daně přitom neučinil závěr o zasažení obchodních transakcí daňovým podvodem. Žalovaný pochybil, když se při vymezení rozsahu důkazního břemene žalobce nevypořádal s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a NSS, z níž vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze plátcí odepřít pouze z důvodu, že se mu nepodaří prokázat identitu osoby dodavatele zdanitelného plnění, pokud se neprokáže vědomá účast plátce na daňovém podvodu. Žalobce dále poukázal na z jeho pohledu přílehlavou judikaturu SDEU a NSS (v podrobnostech str. 8-11 žaloby), která musela být žalovanému známa. Žalovaný tak postupoval v rozporu s ústavní zásadou *in dubio mitius* či *in dubio pro libertate*. Žalobce poukázal na dva protichůdné judikатурní názory na otázku, zda je součástí důkazního břemene daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet DPH povinnost prokázat, že přijaté zdanitelné plnění mu bylo poskytnuto konkrétní osobou povinnou k dani (usnesení NSS sp. zn. 1 Afs 334/2017, usnesení NSS sp. zn. Nad 98/2003, rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017, rozsudek SDEU ve věci C-277/14, *PPUV Stehcemp*). Žalobce nesouhlasí

s interpretací posledně zmíněného rozsudku SDEU provedenou v rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017, když podle žalobce SDEU dospěl k závěru, že vnitrostátní právní úprava je pro posouzení otázky existence dodavatele zcela podružná (body 33 a 34 rozsudku SDEU). Žalobce doplnil, že v dalších případech, kdy odběratel nebyl schopen prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele jinak než pouhou fakturou, SDEU dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH i v takovém případě lze odběrateli odeprít pouze v případě prokázání jeho vědomí o účasti na daňovém podvodu (usnesení SDEU ve věcech C-563/11, C-33/33, C-123/14). Žalobce rovněž poukázal na rozsudek SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11, M. a P. D.

3) Správce daně i žalovaný pochybili, když nepřihlédli k okolnostem nasvědčujícím zasažení plnění přijatých žalobcem daňovým podvodem. Vedle identity dodavatele zdanitelných plnění se správní orgány obou stupňů zaobíraly řadou dalších okolností, které nejsou součástí hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), ohledně nichž nese důkazní břemeno žalobce. V ZDK je zmiňována řada okolností, na kterých se žalobce vůbec nepodílel a nemohl je nijak ovlivnit, týkajících se obchodní korporace STARK (virtuální sídlo, nekontaktnost, neplnění daňových povinností, status nespolehlivého plátce DPH). Tyto okolnosti, které správce daně v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu v ZDK vůbec neohodnotí a je otázkou, proč jsou zmiňovány, představují typické nestandardní okolnosti provázející spáchání daňového podvodu. Podle judikatury NSS dříve, než správce daně začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo (rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 9 Afs 109/2016, sp. zn. 5 Afs 144/2016). Tento předpoklad byl v dané věci naplněn, neboť faktické provedení prací nebylo správními orgány zpochybněno a bylo potvrzeno šetřením u Mgr. V. K., odběratele žalobce a konečného odběratele obchodní korporace PLAKOR CZECH s.r.o. (dále jen „PLAKOR“). Navíc stát z tohoto plnění vybral od žalobce DPH na výstupu. Správní orgány proto mohly přistoupit k prokazování skutkových okolností daňového podvodu. Žalobce poukázal na rozsudek SDEU ve věci C-18/13, *Marks Pen EOOD*. Podle žalobce nárok na odpočet DPH musí být zachován v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale patrně nikoliv deklarovaným dodavatelem. V dané věci je nepochybné, že sporné plnění se uskutečnilo, avšak skutkové okolnosti nasvědčují tomu, že nikoliv deklarovaným dodavatelem. Pak ale z rozsudku vydaného ve věci C-18/13 *Marks Pen EOOD* vyplývá, že je nevyhnutelná aplikace tzv. Axel Kittel testu, tzn. procesního postupu, na základě kterého lze odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu (vychází z rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta recycling*). Podle žalobce neexistuje žádná faktická zákonná ani judikатурní překážka bránící tomu, aby se správce daně zabýval vyšetřovací verzí zasažení předmětné obchodní transakce daňovým podvodem již v této fázi nalézacího řízení. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem vychází z nepřipustně extenzivního výkladu rozsahu důkazního břemene, neboť žalovaný mezi hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH zahrnuje i požadavek na prokázání identity osoby dodavatele zdanitelného plnění. Tento závěr nemá oporu ani v provedeném dokazování, neboť se opírá o skutečnosti, které objektivně nasvědčují tomu, že došlo k daňovému podvodu, spočívajícímu zřejmě v neplnění daňových povinností obchodní korporací STARK. Žalovaný se s předestřenou argumentací žalobce nevypořádal, když v bodech 105 – 109 napadeného rozhodnutí neuvádí, z jakých důvodů upřednostnil argumentační linii

„deklarovaný dodavatel“ před uplněním tzv. Axel Kittel testu. Zásadní význam přitom má, že nárok na prokázání identity nekontaktního dodavatele je pro žalobce přísnější, než by bylo uplatnění tzv. Axel Kittel testu.

4) Závěr správce daně o neprokázání rozsahu přijatého plnění žalobcem je v rozporu s provedenými důkazy. Z obsahu ZDK vyplývá, že předmětem deklarovaných plnění byly manuální práce spočívající v údržbě a čištění areálu lakovny obchodní korporace PLAKOR. Správce daně provedl místní šetření v areálu lakovny (protokol ze dne 15. 6. 2015) a muselo mu být známo, že žalobce veškerá plnění zajišťuje prostřednictvím subdodávky od společnosti STARK. Závěr správce daně, že žalobce neprokázal uskutečnění prací a dodání materiálu v deklarovaném rozsahu (str. 16 ZDK), je podle žalobce nelogický. Správce daně nepředestřel jediný důkaz, který by rozsah deklarovaných plnění zpochybňoval, přitom vyslechl celkem 6 svědků, kteří vykonávali fakturované práce a kteří potvrdili, že v rozhodné době byli zaměstnanci obchodní korporace STARK. Správce daně se snažil většinu svědeckých tvrzení znevažít tvrzením, že předvolaní svědci mohli být seznámeni s otázkami správce daně položenými svědkovi předvolanému předešlého dne (str. 12 ZDK). Realizaci plnění obchodní společností STARK potvrdil i odběratel žalobce Mgr. V. K. ve vyjádření k protokolu o výsledku svědka ze dne 11. 11. 2019, kde zmínil účast zahraničních pracovníků a jednatele společnosti STARK. Žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně poukazoval na nepřetržitý monitoring vstupu do areálu lakovny společnosti PLAKOR a navrhoval provedení důkazu kamerovými záznamy. S tím se správní orgány nijak nevypořádaly.

5) Důkazní prostředky získané ve znovu otevřeném odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ostravě nelze hodnotit v neprospěch žalobce. Neúspěch žádostí o mezinárodní výměnu informací z Bulharska nelze klást k tíži žalobce (srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 83/2012, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2925/2013). Žalovaný neúspěch žádostí o mezinárodní informaci vysvětlil nevěrohodným způsobem, který vzbuzuje obavy z účelovosti úředního postupu i případné manipulace se spisovým materiálem. Ze soupisu spisu vedeného v dalším odvolacím řízení plyne, že v pořadí 2. žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 3505227/19/3215-60561-709109 měla být vyhotovena dříve, tj. dne 27. 9. 2019, než vyšel najevo neúspěch žádosti první, tj. dne 2. 10. 2019, což vyplývá také z úředního záznamu sepsaného správcem daně dne 9. 10. 2019. K tíži žalobce nelze klást ani konečnou zprávu likvidátora obchodní korporace STARK, podle které byl statutární orgán této společnosti po dobu likvidace nekontaktní a nepředal likvidátorovi žádné doklady. Je nepřípustné, aby z nekontaktnosti obchodní korporace STARK vyplývaly jakékoliv negativní právní důsledky pro žalobce. Podle žalobce má neutrální způsob popisu a hodnocení těchto okolností žalovaným sloužit k zastření podílu prvostupňového správce daně i žalovaného na těchto okolnostech, resp. k odvedení pozornosti od selhání daňových orgánů při naplňování zákonného účelu daňového řízení a má vyvolat klamný dojem, že tyto okolnosti nebyly v daňovém řízení přičteny k tíži žalobci, ačkoliv fakticky tomu tak bylo. V době zahájení daňové kontroly u žalobce (dne 26. 5. 2015) byla již společnost STARK nekontaktní, správce daně zjistil, že sídlí na virtuální adrese a nepodala daňová přiznání za zdaňovací období r. 2013 a 2014. Následné místní šetření u odběratele žalobce Mgr. V. K. a také u končeného odběratele PLAKOR potvrdilo, že k faktické realizaci předmětných plnění došlo. Podle žalobce je v uvedeném naplněna podstata daňového podvodu, a proto nemůže obstát způsob vedení daňového řízení správcem daně zaměřený na argumentační linii deklarovaného dodavatele. Správce daně postupoval v rozporu se zákonným cílem správy daní, tj. vybrání daně ve správné

výši a od subjektu, kterému daňová povinnost náleží (srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017). Z přípisu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 8. 2015 č. j. 5454485/15/2010-62563-109101 mj. vyplývá, že společnosti STARK nebyla vyměřena DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2014. Vůči společnosti STARK tedy nebyly provedeny kontrolní postupy dle daňového řádu a nebylo ani podáno oznámení o podezření ze spáchání trestného činu touto společností. To, že společnosti STARK nebyla vyměřena za zdaňovací období r. 2014 DPH, nedokládá, že z předmětných transakcí nevznikla státu daňová ztráta a že tedy tyto transakce nemohly být zasaženy daňovým podvodem. Daňové orgány neprokázaly daňový podvod, ani neprovedly identifikaci daňové ztráty, což neznamená, že daňová ztráta daňovým podvodem nevznikla. Prvostupňový správce daně také pochybil, když po dvou neúspěšných pokusech o předvolání jednatele společnosti STARK S. P. k podání svědecké výpovědi nepožádal o předvedení tohoto klíčového svědka orgány policie. Žalobce se pozastavil nad argumentací žalovaného v bodě 115 napadeného rozhodnutí v souvislosti s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 57/2013, který žalobce považuje za judikaturně ojedinělý a nepřesvědčivě odůvodněný. V posuzované věci nekontaktnost deklarovaného dodavatele důkazní pozici žalobce zhoršila, a to již tím, že se stala důvodem pro vystavení výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2015, kterou byl žalobce vyzván ke splnění povinností podle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Nekomaktnost deklarovaného dodavatele znemožnila ověřit důkazní prostředky předložené žalobcem a tím zhoršila procesní postavení žalobce v řízení.

6) Žalobce namítl dvojí zdanění zdanitelného plnění ve výši 57 010 Kč na základě faktury č. 02032014 ze dne 12. 3. 2014, kterou žalobce omylem vystavil 2x, a to poprvé s uvedením odběratele Mgr. V. K. a podruhé s uvedením odběratele A- Royal Service, s.r.o. Žalovaný byl na tuto chybu opakovaně upozorněn, ale dvojí zdanění nenapravit.

7) Platebními výměry vydanými správcem daně bylo žalobci sděleno daňové penále na základě § 251 daňového řádu. Podle usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 Afs 210/2014, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 3348/2016 má daňové penále povahu trestu a je na ně třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a článek 6 a 7 Úmluvy lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), takže ukládání daňového penále musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy. S odkazem na ust. § 6 odst. 2 Úmluvy a článku 40 odst. 2 Listiny pak žalobce dovodil, že to ve svém důsledku znamená také aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“. Z principu je vyloučeno uložení trestní sankce za nesplnění důkazní povinnosti obviněným. Penále uložené dle § 251 daňového řádu je podle § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu příslušenstvím daně, které sleduje osud daně. Daňové penále bylo žalobci uloženo na základě závěrů žalovaného o neunesení důkazního břemene ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Penále tak bylo žalobci uloženo v rozporu se standardy trestního postihu založenými Listinou a Úmluvou.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl k žalobním bodům následující:

- ad 1) Žalovaný odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 239/2017, v němž NSS dospěl k závěru, že ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně za předpokladu, že oznamované rozhodnutí podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení

daně (obdobně také rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 201/2006 a rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 156/2016). K samotnému výpočtu konce prekluzivní lhůty žalovaný odkázal na bod 96 napadeného rozhodnutí a na svých závěrech setrval.

- ad 2) Žalovaný zdůraznil, že kontinuální a dlouhodobá rozhodovací praxe NSS vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotně právních podmínek pro přiznání nároku na odpočet. Také s odkazem na judikaturu SDEU lze shrnout, že mezi hmotně právní podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet je nutno řadit prokázání konkrétního poskytovatele plnění a to, že tímto poskytovatelem byla osoba označená na předložené faktuře. Důkazní břemeno k doložení této skutečnosti nese osoba povinná k dani. Žalovaný setrval na své argumentaci v bodech 101 – 104 napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že žalobcem citovaný rozsudek NSS ve věci *Stavitelství Melichar* vybočuje z judikatury a nelze jej považovat za srovnatelnou výkladovou variantu k dlouhodobé a ustálené praxi. Jako obdobně nepřiléhavé označil žalovaný žalobcem zmiňované rozsudky SDEU, kdy např. rozsudek ve věci *PPUH Stehcemp* je nepřiléhavý proto, že v nyní posuzované věci společnost STARK fakticky existovala. Dále žalovaný zdůraznil, že věc vedená u NSS pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 byla předložena rozšířenému senátu NSS, který řízení přerušil a obrátil se na SDEU s předběžnými otázkami. Žalovaný rovněž poukázal na zrušující rozsudek krajského soudu (odst. 10 a 11 rozsudku), který se přiklonil k ustálené judikatuře a prokazování deklarovaného dodavatele považoval za hmotně právní podmínku.

- ad 3) Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce uskutečnila tak, jak tvrdí žalobce či dokonce na místo žalobce prokázat, jak se transakce uskutečnila (srov. rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 14/2012, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 9 Afs 12/2013). Správce daně důvodně pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2015. Skutečnosti týkající se společnosti STARK nebyly žalobci kladeny k tíži, jednalo se však o indicie, které prohloubily pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby jakýmkoliv důkazními prostředky dokázal, že mu deklarované práce a materiál dodala společnost STARK. S tímto závěrem se ztotožnil krajský soud již ve zrušujícím rozsudku (odst. 12 rozsudku). Žalobce neprokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech od dodavatele společnosti STARK, tj. nesplnil svoji důkazní povinnost ani v dalším odvolacím řízení. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 32 – 49, 54 – 79). Správce daně ani žalovaný nebyli oprávněni zkoumat existenci podvodu na DPH a případnou vědomost žalobce o jeho účasti na podvodu. Žalovaný již v bodě 109 napadeného rozhodnutí uvedl, že uvedená zjištění mají své místo také v posuzování podvodu na DPH. Úvaha žalobce procházející celou žalobou, tj. nekontaktnost článku v řetězci, která vždy znamená nutnost zkoumání existence podvodu na DPH, není podle žalovaného správná. V případě, kdy je uplatněn nárok na odpočet, správce daně nejprve zkoumá naplnění formálně právních a hmotně právních podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH, včetně podmínky prokázání deklarovaného dodavatele. Až je-li postaveno najisto, že daňový subjekt naplnil podmínky § 72 a § 73 ZDPH, lze se zabývat možnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH (srov. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 57/2013, sp. zn. 9 Afs 152/2013, sp. zn. 9 Afs 181/2014 ad.). Správce daně si tedy nemůže libovolně vybírat, zda nárokovaný odpočet nepřizná z důvodu neunesení důkazního břemene nebo z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu. Hierarchie důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet je zcela jasně dána. Pokud má správce daně oprávněné pochybnosti, zda plnění uskutečnila osoba uvedená v daňovém

dokladu, pak jednak nebyla splněna hmotně právní podmínka nároku na odpočet DPH a nad to za takové situace správce daně ani nemůže vědět, u jaké osoby by měl případné neodvedení daně ověřit. V takové situaci je proto předčasné posuzovat otázku chybějící daně a s tím spojenou vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Úvaha žalobce, že zkoumat existenci podvodu na DPH je možné i v situaci, kdy není najisto postavena existence plnění, je v návaznosti na uvedené zcela mylná. Žalovaný poukázal na související judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, sp. zn. 9 Afs 163/2015. K argumentaci žalobce rozsudkem SDEU ve věci C-18/13 *Marks Pen EOOD* žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015 č. j. 9 Afs 181/2014-34, který se zabýval rozbořem závěrů označeného rozsudku SDEU, a s jehož závěry se žalovaný plně ztotožnil. Žalovaný dále uvedl, že námitce žalobce, že napadené rozhodnutí je vystavené na premise o neunesení důkazního břemene, ale fakticky je žalobci vytýkáno zapojení do daňového podvodu, nelze přisvědčit. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela konzistentní, srozumitelné a naprosto jednoznačné, že důvodem nepřiznání nárokovaného odpočtu je skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že mu dotčená plnění poskytovala společnost STARK deklarovaná na předložených daňových dokladech jako dodavatel.

- ad 4) Žalovaný odkázal na body 111 a 112 napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že správce daně na str. 16 ZDK uvedl, že žalobce neprokázal kromě deklarovaného dodavatele ani rozsah plnění, avšak ze ZDK a z následného seznámení 1 a seznámení 2 vyplývá, že stěžejní pochybností správce daně byl deklarovaný dodavatel. V případě zmínky o neprokázání rozsahu plnění se jedná o pochybení v podobě argumentační nepřesnosti, které nemělo na zákonnost dodatečných platebních výměrů vliv. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet bylo, že žalobce neprokázal, že dodavatelem plnění byla společnost STARK. K námitce vznesené k výsledku svědků žalovaný odkázal na bod 49 napadeného rozhodnutí. K námitce provedení důkazu kamerovými záznamy z lakovny žalovaný odkázal na bod 59 napadeného rozhodnutí.

- ad 5) Námitka účelovosti úředního postupu a manipulace se spisem v souvislosti s žádostí o provedení výsledku svědka P. není důvodná. Žalovaný v této souvislosti odkázal na obsah správního spisu. K námitce účetnictví společnosti STARK a sdělení likvidátora této společnosti žalovaný odkázal na body 78 a 79 napadeného rozhodnutí. K nekontaktnosti společnosti STARK dále žalovaný odkázal na body 88, 89 a 115 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že důvodem pro doměření daně žalobci nebyla skutečnost, že společnost STARK je nekontaktní, ale neunesení důkazního břemene žalobcem, což žalobce v žalobě přehlíží (srov. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 57/2013). K námitkám žalobce k pasivnímu postupu orgánů daňové správy ke společnosti STARK žalovaný odkázal na bod 93 napadeného rozhodnutí.

- ad 6) K námitce dvojího zdanění faktury č. 02032014 se žalovaný vyjádřil v bodě 65 a 77 napadeného rozhodnutí. Faktura byla evidována pouze 1x, takže žalobní námitka je nedůvodná.

- ad 7) Povinnost úhrady penále podle § 251 daňového řádu nebyla žalobci dodatečnými platebními výměry uložena proto, že neunesl důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet, ale proto, že na základě výsledků daňové kontroly byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 2. – 4. čtvrtletí 2014 vyšší oproti poslední známé dani. Povinnost uhradit penále podle ust. § 251 daňového řádu vzniká ze zákona mj. za splnění zákonného předpokladu, že daňovému subjektu je doměřena vyšší daň oproti poslední známé dani za situace, kdy daňový subjekt nesplnil

svoji zákonnou povinnost přiznat daň ve správné výši. Jedná se tedy o obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona, kdy není dán prostor pro uvážení správce daně. Žalovaný má za to, že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. V replice doručené krajskému soudu dne 29. 1. 2021 žalobce polemizoval s obsahem vyjádření žalovaného k žalobě a setrval na své dosavadní argumentaci.
5. Ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 7. 4. 2022 žalovaný neshledal účelným vyjadřovat se opětovně k námitkám žalobce, poukázal však na novou judikaturu SDEU, a to rozsudek SDEU ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o.*, z něhož plyne, že uvedení dodavatele na faktuře je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (body 24 a 25 rozsudku). Je přitom na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, v souvislosti s nimiž je nárok uplatňován, byl v postavení osoby povinné k dani, resp. plátce DPH (body 33 a 34 rozsudku), ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně, tzn., že postavení dodavatele jako osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (body 37 a 38 rozsudku). To platí mj. v případě, kdy lze ze skutkových okolností jako je objem a cena přijatého zboží či služeb s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani (bod 39 rozsudku). Na výše uvedený rozsudek navázal rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208. Ve vztahu k nyní souzené věci žalovaný na základě uvedeného zdůraznil, že žalobce po celou dobu daňového řízení neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu předmětné zdanitelné plnění dodal, naopak vždy tvrdil, že dodavatelem byla společnost STARK, což správce daně důvodně zpochybnil. Z daňového řízení vůbec nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem prací, materiálu a zařízení při čištění lakovny společnosti PLAKOR, aby správce daně mohl ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Souhrnná částka všech předmětů zdanitelných plnění za zdaňovací období 2. – 4. čtvrtletí 2014 převyšuje částku 1 000 000 Kč, která by mohla předvídat dodavatele jako osobu povinnou k DPH, avšak pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 ZDPH v důsledku plnění poskytnutých žalobci, nic by to nevyhovovalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve *pro futuro* (§ 6 odst. 2 ZDPH). Žalovaný trvá na tom, že správce daně v posuzované věci legitimně zpochybnil poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem STARK a žalobce tyto pochybnosti neodstranil. Není ani jisté, že se jednalo o jednoho dodavatele s ohledem na to, že předmětem plnění byly mj. služby, které jsou z povahy věci dělitelné. Ani ze skutečnosti, že hodnota plnění v souhrnu představuje částku 1 000 000 Kč, nelze dovodit, že dodavatelem byl plátce DPH a že jeho identita je nerozhodná. Relevantní je to, zda skutečný dodavatel byl v postavení osoby povinné k dani, resp. plátce DPH, což však v daňovém řízení prokázáno nebylo. Žalobce ani neoznačil skutečného dodavatele plnění. Lze proto uzavřít, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně o deklarovaném dodavateli, byť jej tížilo důkazní břemeno, neoznačil, ani neprokázal skutečného dodavatele plnění. Podle žalovaného jeho závěr vyjádřený v napadeném rozhodnutí, že žalobci nelze nárokovaný odpočet přiznat

[Sem zadejte text.]

z důvodu neprokázání hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, ob stojí i po rozsudcích SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*

6. Dále žalovaný uvedl, že námitka žalobce, že správní orgány neprokázaly, že by sporná plnění poskytla žalobci jiná osoba než deklarovaný dodavatel, je zcela v rozporu s koncepcí důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobce, či na místo žalobce prokázat, jak se uskutečnila. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsáhlou judikaturu NSS. V doplnění žaloby se žalobce účelově snaží přenést odpovědnost za zjištění skutkového stavu a prokázání oprávněnosti nároku na odpočet na správce daně. S tím se však nelze ztotožnit. Žalovaný zdůraznil, že skutková situace v souzené věci nebyla kvalifikována jako podvod na DPH, k čemuž se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vyjádřil a na relevantnosti jeho argumentace nic nemění ani následně vydané rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*
7. Žalobce v doplnění žaloby ze dne 11. 5. 2022 uvedl, že skutečnosti zmiňované žalovaným ve vyjádření ze dne 7. 4. 2022 (hodnota plnění přesahující 1 000 000 Kč, skutečnost, zda byl dodavatel těchto plnění plátcem DPH) měly být prověřeny v daňovém řízení. Jelikož se tak nestalo, je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobce tento svůj názor opírá o judikaturu NSS a citoval rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 254/2018. S ohledem na uvedené žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).
8. Výzvou krajského soudu ze dne 7. 6. 2022 byli účastníci řízení vyrozuměni o možnosti vyjádřit se k právnímu a skutkovému stavu souzené věci po vydání rozhodnutí NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*
9. Žalobce v přípisu ze dne 18. 6. 2022 soudu sdělil, že své závěry vyjádřil již v doplnění argumentace žaloby ze dne 11. 5. 2022. Rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2022 sp. zn. 1 Afs 334/2017 představuje podle žalobce natolik překvapivý judikaturní obrat, že rozhodnutí o stanovení daně, která byla vydána před jeho vynesením a která se zakládají na závěru o odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně neprokázání identity dodavatele předmětných zdanitelných plnění, musejí být kvůli předčasnosti tohoto závěru správním soudem zrušena. Žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, sp. zn. 7 Afs 254/2018, podle kterého správní soudy jsou v takové situaci povinny zrušit napadená správní rozhodnutí a poskytnout daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost. K prokázání této podmínky je zapotřebí dostatečný časový a procesní prostor a současně je pro rozpor s § 75 s. ř. s. nemyslitelné, aby v tomto směru správní soudy nahrazovaly činnost daňových orgánů. Žalobce proto nečiní žádná další skutková tvrzení, ani důkazní návrhy stran skutkové verze, podle které by skutečným dodavatelem sporných plnění mohl být jiný plátcem DPH, než deklarovaný dodavatel. Žalobci je známa také judikatura NSS (rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 254/2018 ze dne 13. 5. 2022), podle které nová judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, ale považuje ji za přímo odporující tomu, co vyplývá z judikatury citované žalobcem. Pro

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

tento právní názor navíc chybí jakákoliv zákonná opora a je ojedinělý. Závěrem žalobce dodal, že v souzené věci bylo těžištěm dokazování prověřování, zda skutečným dodavatelem sporných plnění byl deklarovaný dodavatel, jehož jednatel bulharské národnosti S. P. je osobou, kterou se nepodařilo nalézt na území ČR, ale ani v Bulharské republice, a proto je velmi pravděpodobné, že se žalobce stal skutečnou obětí daňového podvodu, navíc tzv. nekontaktnost deklarovaného dodavatele byla správními orgány přičtena k tíži žalobci, přestože jim to judikatura NSS zapovídá (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 181/2020).

10. Žalovaný ve vyjádření ze dne 17. 6. 2022 odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 254/2018, s jehož závěry se ztotožňuje. Shodně judikoval NSS také v rozsudcích sp. zn. 10 Afs 374/2020 a sp. zn. 4 Afs 317/2021. Žalovaný trvá na tom, že žalobce neprokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, přičemž v samotném plnění byly mj. i služby, které jsou samy ze své podstaty dělitelné, což pak ještě více akcentuje možné poskytnutí služeb větším počtem subjektů. V této souvislosti pak žalovaný těžko mohl dospět k odůvodnitelnému závěru o uznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný setrval na svém závěru, že žalobci nelze nárokový odpočet z důvodu neprokázání hmotněprávní podmínky nároku přiznat, který ob stojí o po rozsudcích SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*
11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 s. ř. s.).
12. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 28. 5. 2015 a jejím předmětem byla mimo jiné kontrola DPH za 2. až 4. čtvrtletí roku 2014. V průběhu daňové kontroly se správce daně zaměřil na prověřování žalobcem nárokových odpočtů z plnění, která měla v uvedených zdaňovacích obdobích žalobci poskytnout společnost STARK a jež měla spočívat v provedení prací, dodávce materiálu a zařízení při čištění lakovny pro společnost PLAKOR. Ve výzvě ze dne 26. 10. 2015 sdělil správce daně žalobci své pochybnosti o správnosti uplatněných odpočtů, které spočívaly v rozporech mezi daňovými doklady a údaji v daňové evidenci žalobce, nedostatečné specifikaci ceny na daňových dokladech, kdy je uvedena pouze celková cena, která není dále rozepsána na cenu za práce, za dodávku materiálu, zařízení a vybavení, dále není uvedeno množství, ani bližší specifikace dodávek, způsob dopravy, způsob jakým byla cena určena a dále, jaké konkrétní práce byly provedeny a kým, není ani zřejmé, kdo faktury za společnost STARK vystavoval. Další pochybnosti se týkaly samotné společnosti STARK, která sídlí na virtuální adrese, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní a za prověřovaná zdaňovací období nepodala daňová přiznání, není známo, zda má zaměstnance, není registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a ani jejího jednatele S. P. se nepodařilo předvolat. Správci daně navíc vznikla pochybnost, zda žalobce s touto osobou vůbec jednal, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku se pan P. stal jednatelem společnosti STARK až dne 23. 6. 2014. Nesrovnalosti se týkaly také plateb, když podle evidence měly být úhrady daňových dokladů hrazeny částečně bankovním převodem, žádný bankovní účet společnosti STARK však nebyl zjištěn a z bankovního účtu žalobce byly zjištěny pouze hotovostní výběry a nikoliv platby na účet společnosti STARK. Podle sdělení žalobce navíc probíhaly platby v hotovosti, přičemž není zřejmé, kdo peněžní

prostředky přebíral. Správce daně dále žalobci vytkl, že si neověřil totožnost osoby jednající za daňový subjekt STARK, nepředložil kopie evidence pracovníků této společnosti, nenavštívil její sídlo a nepředložil žádný důkaz o komunikaci s jejím jednatelem. Správce daně v návaznosti na uvedené pochybnosti vyzval žalobce, aby prokázal, že deklarovaná plnění dle přijatých daňových dokladů vystavených společností STARK byla skutečně provedena touto společností, a že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Na základě doplněných tvrzení a důkazních návrhů proběhlo další dokazování, včetně výsledků svědků. Své závěry shrnul správce daně v ZDK, v níž konstatoval, že po provedeném dokazování nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně o tom, že práce byly uskutečněny tak, jak je uvedeno na předložených fakturách, konkrétně, že žalobce fakticky přijal zdanitelná plnění od společnosti STARK, čímž žalobce nesplnil jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH uvedenou v § 73 odst. 1 ZDPH. Po skončení daňové kontroly vydal správce daně dne 14. 10. 2016 výše specifikované dodatečné platební výměry, ve kterých žalobci doměřil za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 DPH v návaznosti na neuznání sporných odpočtů a uložil žalobci povinnost zaplatit z doměřených DPH penále. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2017 č. j. 45741/17/5300-22444-710968, kterým byla odvolání zamítnuta. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2019 č. j. 22 Af 1/2018-43 (dále jen „zrušující rozsudek“) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení proběhlo doplnění odvolacího řízení, kdy se správce daně na základě pokynů žalovaného pokusil doplnit dokazování o výsledcích svědkyně J. B., který se však nepodařilo provést (v podrobnostech body 55 – 57 napadeného rozhodnutí). Dále si správce daně vyžádal od společnosti PLAKOR daňové doklady, listiny a informace o její spolupráci se subjektem Mgr. K. a společností A-Royal Service s. r. o. (dále jen A-Royal) v r. 2014. Šetřením bylo zjištěno, že společnost PLAKOR přijala plnění jednak od žalobce a jednak od subjektu Mgr. K.. Dále byl proveden výslech Mgr. V. K. jako jednatele společnosti A-Royal a také svědecký výslech téže osoby (Mgr. V. K.) jako fyzické osoby. Mgr. V. K. jako jednatel společnosti A-Royal sdělil, že spolupráce mezi firmami A-Royal a PLAKOR neprobíhala a nenastala ani žádná fakturace. Mgr. V. K. jako fyzická osoba ve svědecké výpovědi uvedl, že za něj v obchodních případech jednal pan A., který také zajišťoval spolu s žalobcem předávání prací. Práce byly provedeny zaměstnanci žalobce, který dokládá seznamy osob, jež pracovaly v termínech na příslušných zakázkách včetně podpisů těchto osob. Veškeré dohody, smlouvy ad. by měl mít žalobce, který zakázku personálně zajišťoval. Svědek pak doplnil svou výpověď písemným podáním ze dne 11. 11. 2019, v němž uvedl mimo jiné, že v souvislosti s využíváním zahraničních pracovníků bylo zmiňováno jméno P., ale jeho činnost nebyla blíže specifikována. Zdůraznil, že pro něj byl obchodním partnerem žalobce. Dokazování bylo dále doplněno žádostí správce daně ze dne 18. 10. 2019 adresovanou bulharské daňové správě, která v odpovědi uvedla, že provedla řadu šetření za účelem identifikace osoby S. P., ale osobní údaje neodpovídají žádné bulharské fyzické osobě. Správce daně dále na návrh žalobce ze dne 20. 11. 2019 vyslechl jako svědky zaměstnance subjektu Mgr. K.R. A. a L. K. a vyžádal podklady u likvidátora společnosti STARK. Likvidátor uvedl, že statutární orgán společnosti STARK byl po dobu likvidace nekontaktní a nepředal likvidátorovi žádné podklady. S výsledky doplněného odvolacího řízení byl žalobce řádně seznámen a následně vydal žalobce napadené rozhodnutí.

13. U ústního jednání před krajským soudem dne 10. 8. 2022 účastníci setrvali na své dosavadní argumentaci. Žalobce nad rámec již uvedeného zdůraznil, že hodnota žalobcem přijatého plnění představovala souhrnnou částku 2 550 590 Kč, což je indicie, jež by měla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. V této souvislosti dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2022 sp. zn. 8 Afs 13/2018.
14. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti způsobu vypořádání námítky běhu prekluzivní lhůty žalovaným v bodě 96 napadeného rozhodnutí. Krajský soud má za to, že žalovaný v označené části napadeného rozhodnutí vyložil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně zcela souladně s právní úpravou obsaženou v ust. § 148 daňového řádu a s obsahem správních spisů. Krajský soud se na základě obsahu správních spisů s výpočtem prekluzivní lhůty provedeným žalovaným plně ztotožňuje. Žalobce v žalobním tvrzení namítl, že předchozí rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 2. 11. 2017 nemohlo vyvolat prodloužení lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, jestliže bylo následně zrušeno rozsudkem krajského soudu. Žalobce tento svůj názor opírá o princip nepřipustnosti prospěchu státu z protiprávního jednání správních orgánů a má za to, že zrušené rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017 bylo pouze formální a vydané za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalobce označil jako základní pochybení správce daně nevyužití možnosti předvedení svědka S. P. Krajský soud názor žalobce nesdílí.
15. Při posouzení důvodnosti tohoto žalobního bodu krajský soud vycházel primárně z rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 3703/2018, v němž NSS dospěl k závěru, že i v případě zrušení rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 48 odst. 2 písm. d) daňového řádu a vrácení věci odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. NSS současně tento závěr podmínil tím, že zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalobce v souzené věci účelovost vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017 spatřuje v nevyužití možnosti předvolání svědka S. P. Jak uvedl krajský soud již ve zrušujícím rozsudku (bod 14), nebylo v možnostech daňových orgánů výslech svědka zajistit. Stěžejním důvodem pro zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení zrušujícím rozsudkem bylo především neprovedení výslechu svědkyně B., navíc se zcela neakceptovatelným odůvodněním žalovaného. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku žalovanému také výslovně neuložil provést výslech svědka P., toliko označil za vhodné, aby žalovaný na základě aktuálního stavu zápisu v obchodním rejstříku opětovně posoudil možnosti mezinárodního dožádání (bod 15 zrušujícího rozsudku). Krajský soud proto uzavírá, že neprovedení výslechu svědka P., resp. nevyužití možností, které se nabízely k realizaci jeho výpovědi, nečiní z rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017 formální rozhodnutí, které by bylo vydáno toliko za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně. Krajský soud na základě uvedeného neshledal první žalobní bod důvodným. Ostatně i v doplněném odvolacím řízení, se přes veškerou snahu žalovaného (opakované mezinárodní dožádání) nepodařilo nejen provést výslech svědka P., ale ani tuto osobu ztotožnit.
16. V druhém žalobním bodě žalobce namítl nepřiměřeně extenzivní rozsah důkazního břemene žalobce, po němž správce daně požadoval prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet a prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od společnosti STARK.. Dále žalobce namítl, že se správce daně nezabýval šetřením daňového podvodu,

nevypořádal se s judikaturou SDEU, podle níž nelze odepřít odpočet plátcí DPH pouze z důvodu, že se mu nepodařilo prokázat identitu osoby dodavatele zdanitelného plnění, pokud se neprokáže vědomá účast plátce na daňovém podvodu. Rovněž poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 1 Afs 334/2017.

17. Se shodnou odvolací námitkou se žalovaný vypořádal velmi detailně v bodech 99 až 104 napadeného rozhodnutí včetně reakce na judikaturu SDEU a NSS. Dále lze poukázat na body 80-86 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabývá problematikou přenosu důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud má za to, že žalobce v žalobě závěry žalovaného vyjádřené v označené části napadeného rozhodnutí nijak konkrétně nerozporuje, toliko setrvává na svých dřívějších tvrzeních učiněných v daňovém řízení. Krajský soud proto nemá, co by k rozsahu a přenosu důkazního břemene, jakož i odkazované judikatuře SDEU a NSS více uvedl, když se s argumentací žalovaného plně ztotožňuje, považuje ji za správnou, srozumitelnou a přezkoumatelnou. Zdůrazňuje přitom, že není účelem soudního přezkumu opětovně opakovat skutečnosti, které již byly správními orgány dostatečně srozumitelně vyjádřeny, pakliže se s jejich závěry soud ztotožňuje (srov. přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018 sp. zn. 5 Afs 252/2017), neboť jsou účastníkům řízení dostatečně známy, a postačí proto na ně odkázat. Krajský soud také ve vztahu k tomuto žalobnímu tvrzení odkazuje na obsah zrušujícího rozsudku, v němž se v odstavcích 10 a 11 k rozsahu důkazního břemene žalobce zcela jednoznačně vyjádřil. Zrušující rozsudek je přitom ve svých závěrech závazný nejen pro účastníky řízení, ale i pro soud, který jej vydal. Z těchto důvodů krajský soud ani druhý žalobní bod důvodným neshledal.
18. Ve třetím žalobním tvrzení žalobce opět rozsáhle namítal nesprávnost postupu správce daně, který se nezabýval otázkou existence daňového podvodu, ačkoliv zde byla řada okolností, které jsou pro plnění zasažena daňovým podvodem zcela typické. Žalobce zdůraznil, že faktické provedení prací nebylo správními orgány zpochybněno a bylo potvrzeno také šetřením u subjektů Mgr. V. K. a PLAKOR.
19. Shodnou odvolací námitkou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí (bod 99 a násl.), kde srozumitelně a přezkoumatelně vysvětlil, za jakých podmínek se lze zabývat podvodným jednáním a vysvětlil, proč se jeho šetření nemohlo ubírat směrem potencionálního daňového podvodu. Žalobce ani v tomto případě argumentaci žalovaného v žalobě nijak konstruktivně nerozporuje a v žalobním tvrzení poukazuje zejména na skutková zjištění (šetření u Mgr. V. K. a společnosti PLAKOR). S žalobcem lze souhlasit v tom, že dle obsahu správních spisů (včetně důkazu svědeckými výpověďmi provedenými v rámci doplnění odvolacího řízení) bylo prokázáno, že došlo k realizaci plnění, avšak co se týče subjektu, který tato plnění realizoval, musí krajský soud shodně s žalovaným konstatovat, že nedošlo k žádnému posunu oproti předchozímu důkaznímu stavu, neboť svědci vyslechnutí v doplněném dokazování v rámci odvolacího řízení nepotvrdili realizaci plnění deklarovaným dodavatelem.
20. Dále žalobce argumentoval judikaturou SDEU (rozsudek ve věci C-18/13, *Marks Pen EOOD*) s tím, že se žalovaný v bodech 105 – 109 nevypořádal s důvody upřednostnění své argumentační linie před uplatněním tzv. Axel Kittel testu. Na základě obsahu správních spisů krajský soud neshledal, že by námitka vztahující se k aplikaci rozsudku SDEU ve věci C-18/13 a k aplikaci Axel Kittel testu byla součástí odvolání žalobce nebo jeho vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k tomu nelze po žalovaném relevantně požadovat, aby se vypořádal zrovna s tímto konkrétním rozsudkem

SDEU a navíc způsobem nastíněným žalobcem v žalobě. Žalovaný svůj směr dokazování a důvody, pro které k němu přistoupil, žalobci opakovaně sdělil a vyjádřil je také přezkoumatelným způsobem v napadeném rozhodnutí (bod 99 a násl.). Krajský soud proto nepovažuje ani toto žalobní tvrzení za důvodné.

21. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl nesprávné vyhodnocení provedených důkazů. Krajský soud dospěl k závěru, že tvrzení žalobce, že správci muselo být na základě místního šetření v areálu lakovny společnosti PLAKOR známo, že žalobce veškerá plnění pro společnost PLAKOR zajišťuje prostřednictvím subdodávky od společnosti STARK, nemá oporu v obsahu správního spisu. Výpovědi svědků jsou rozporné, jak vyhodnotil žalovaný v souladu s obsahem protokolů o svědeckých výpovědích v bodech 46 až 49 napadeného rozhodnutí. K pochybnostem vyvolaným svědeckými výpověďmi je nutno přičíst také pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2015, kterou krajský soud považuje za detailní, zcela konkrétní a výstižně vyjadřující důvodné pochybnosti správce daně, které jsou podloženy obsahem správního spisu. Krajský soud se neztotožňuje ani s žalobním tvrzením, že realizace plnění obchodní společností STARK byla potvrzena Mgr. V. K. v jeho svědecké výpovědi. Obsahem svědecké výpovědi (protokol ze dne 6. 11. 2019 č. j. 4868505/20/2109-60561-209286) lze mít za prokázané, že svědek neměl žádné povědomí o tom, že by se na zakázce pro společnost PLAKOR podílela společnost STARK, když výslovně uvedl, že kromě jeho firmy prováděli práce zaměstnanci žalobce. Svědek dále zaslal správci daně písemné vyjádření ze dne 11. 11. 2019, v němž doplnil, že ke splnění zakázky byl využíván i zahraniční personál nehovořící česky a v souvislosti s jejich využíváním bylo zmiňováno jméno p. P., ale blíže nebyl specifikován jejich vztah nebo fungování. Svědek také uvedl, že pro ně byl obchodní partner a odpovědná osoba jen žalobce. Z obsahu svědecké výpovědi Mgr. V. K., ani z jeho písemného sdělení tak podle krajského soudu nelze dovodit potvrzení účasti společnosti STARK na realizaci zakázky. S návrhem důkazu kamerovými záznamy se žalovaný vypořádal v bodě 59 napadeného rozhodnutí a krajský soud se s jeho názorem plně ztotožňuje, když obecně vzato kamerové záznamy skutečně bez dalšího nemohou prokázat nic jiného, než pohyb osob na pracovišti a ve vztahu k subjektu dodavatele s ohledem na další skutkové okolnosti (zejm. přítomnost zaměstnanců minimálně dvou společností poskytujících plnění konečnému odběrateli) nemohou mít relevantní vypovídací hodnotu. Čtvrtý žalobní bod soud rovněž neshledal důvodným.
22. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že neúspěch žádosti o mezinárodní výměnu informací z Bulharska, jakož i konečnou zprávu likvidátora společnosti STARK nelze klást k tíži žalobci. Krajský soud nesdílí názor žalobce, že by mu označené výsledky dokazování byly kladeny k tíži. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko konstatoval, k jakým výsledkům dokazování po jeho doplnění v odvolacím řízení dospělo a že tyto výsledky nepředstavují žádný průlom ve zjištěném skutkovém stavu. Hodnocení žalovaného lze považovat za souladné s obsahem správních spisů a zcela objektivní.
23. V další části žalobního tvrzení žalobce namítl pasivitu orgánů finanční správy vůči společnosti STARK, které nebyla vyměřena DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a ve vztahu k níž nebylo zřejmě podáno ani trestní oznámení. Daňové orgány tak byly zcela nečinné a nezabývaly se šetřením možného daňového podvodu. Se stejnými námitkami se žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž vypořádal (body 78 – 79 a 87 – 88, bod 115 napadeného rozhodnutí) a žalobce zde učiněné závěry nijak nerozporuje, když toliko setrvává na obsahu tvrzení učiněných již v daňovém řízení. Krajský soud proto

nemá, co by k věci více uvedl, když se s vypořádáním žalovaného v napadeném rozhodnutí ztotožňuje. Pokud žalobce brojí proti závěru žalovaného vyjádřenému v bodě 115 napadeného rozhodnutí, tj. že nekontaktnost společnosti STARK není žalobci kladena k tíži, přičemž poukazuje na to, že právě tato nekontaktnost se stala důvodem výzvy zaslané žalobci dne 26. 10. 2015 a důvodem znemožnění ověřit důkazní prostředky předložené žalobcem, čímž došlo ke zhoršení procesního postavení žalobce v řízení, pak soud konstatuje, že žalobcem namítané skutečnosti nelze označit jako skutečnosti přičtené mu k tíži, ale jako objektivní důsledek toho, že deklarovaný obchodní partner je nekontaktní.

24. V šestém žalobním bodě žalobce namítl dvojí zdanění faktury č. 02032014 ze dne 12. 3. 2014 ve výši 57 010 Kč. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 65 a 77 napadeného rozhodnutí, přičemž v bodě 77 zcela konkrétně a detailně vyloučil možnost dvojího zdanění předmětné faktury. Žalobce žalobním tvrzením toto vysvětlení žádným způsobem nerozporoval a toliko setrval na své argumentaci z odvolání. Krajský soud proto nemá, co by k věci více uvedl a žalobní tvrzení považuje za nedůvodné.
25. V posledním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost vyměření daňového penále podle § 251 daňového řádu, když má za to, že bylo žalobci uloženo v rozporu se standardy trestního postihu. Krajský soud ani toto žalobní tvrzení neshledal důvodným, neboť je shodně s žalovaným považuje za zcela neopodstatněné, když penále podle ust. § 251 daňového řádu vzniká ze zákona jako obligatorní sankce, u níž není dán prostor pro uvážení správce daně, takže vyměření daňového penále žalobci za situace, kdy mu byla doměřena daň vyšší oproti poslední známé dani, bylo zcela v souladu s platnou právní úpravou.
26. Jak je z výše uvedené argumentace zřejmé, soud neshledal žalobní námitky důvodnými.
27. Rozhodnou pro výsledek soudního přezkumu napadeného rozhodnutí se však stala otázka aplikace nové judikatury (blíže již odst. 5. tohoto rozsudku). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*
28. V souzené věci z daňových dokladů, žalobcových tvrzení, ani z obsahu správních spisů nevyplývalo, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarovaného dodavatele společnosti STARK, a která by mohla být plátcem DPH. Ani v soudním řízení žalobce v tomto ohledu nově neargumentoval. Nicméně u jednání před krajským soudem žalobce v návaznosti na novou judikaturu poukázal na z jeho pohledu rozhodnou indicii, a to hodnotu přijatých zdanitelných plnění, která za sledované zdaňovací období představuje v součtu přijatých plnění částku převyšující 2 miliony Kč. Soud k této námitce vznesené žalobcem až u ústního jednání před krajským soudem přihlédl, neboť je reakcí žalující strany na změnu judikatury v otázce hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, jež nastala v průběhu soudního řízení a lze ji označit

za natolik zásadní, že prolamuje zásadu koncentrace žalobního tvrzení upravenou § 72 odst. 1 s. ř. s.

29. Ze správního spisu (ZDK) krajský soud ověřil pravdivost žalobcova tvrzení co do celkové hodnoty přijatých zdanitelných plnění a dospěl k závěru, že pokud zdanitelná plnění přijatá žalobcem za měsíce červen až září 2014 překročila rozhodnou hranici 1 milionu Kč (§ 6 odst. 1 ZDPH), pak se subjekt poskytující zdanitelná plnění mohl stát plátcem DPH od listopadu 2014 (§6 odst. 2 ZDPH) a v takovém případě by se minimálně u zdanitelných plnění uskutečněných v prosinci 2014 již jednalo o plátce DPH. Tyto skutečnosti jsou přitom z obsahu správního spisu jednoznačně zřejmé (ZDK). Krajský soud si je vědom argumentace žalovaného ohledně možné dělitelnosti poskytnutých plnění mezi vícero dodavatelských subjektů (blíže odst. 5. tohoto rozsudku), považuje ji však prozatím za hypotetickou. Nastíněný úhel pohledu však může být předmětem dalšího řízení před orgány finanční správy.
30. Krajský soud zdůrazňuje, že shora učiněnými závěry nijak nepředjímá, že uvedené okolnosti jsou samy o sobě dostačující pro učinění závěru, že dodavatel musel mít nutně postavení plátce DPH. Vzhledem k judikатурní změně a existující indicii o možném postavení dodavatele jako plátce DPH je však nezbytné dát žalobci i žalovanému časový a procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2022 sp. zn. 8 Afs 13/2018).
31. Na základě argumentace uvedené v odstavcích 27. – 30. tohoto rozsudku krajský soud s ohledem na odkazovanou průlomovou judikaturu SDEU a NSS napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Současně soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů zastoupení daňovým poradcem, a to za 6 úkonů právní služby po 3 100 Kč a 6 x režijní paušál za každý z těchto úkonů (§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a g) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Celkové náklady žalobce představují částku 23 400 Kč. Soud při určení výše nákladů řízení žalobce vycházel výhradně z obsahu soudního spisu, neboť zástupce žalobce vyčíslení nároku na náhradu nákladů řízení ve lhůtě stanovené mu soudem u ústního jednání dne 10. 8. 2022 nesdělil.
33. Soud zavázal žalovaného k úhradě nákladů řízení v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění ve spojení s § 64 s. ř. s. ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce, který žalobce v soudním řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

[Sem zadejte text.]

Ostrava 10. srpna 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.