



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Autocentrum Pohořelice s.r.o.**, IČO 27705528
sídlem Znojemská 1612, 691 23 Pohořelice
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Věbrem
sídlem Křenová 65c, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2022, č. j. 1761/22/5300-22441-708274

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 17. 3. 2022, která byla zdejšímu soudu doručena téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2022, č. j. 1761/22/5300-22441-

708274 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 9. 2020:

- dodatečný platební výměr č. j. 4225588/20/3005-50521-712926, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 ve výši 74.281 Kč a stanoveno penále ve výši 14.856 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 4225822/20/3005-50521-712926, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 ve výši 78.540 Kč a stanoveno penále ve výši 15.708 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 4225952/20/3005-50521-712926, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 107.042 Kč a stanoveno penále ve výši 21.408 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 4226149/20/3005-50521-712926, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 26.796 Kč a stanoveno penále ve výši 5.359 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaný nedostal své povinnosti hodnotit navržené důkazy jednotlivě a ve své vzájemné souvislosti ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jak byly předložené důkazy hodnoceny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnému skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak tyto důkazy byly následně rozhodujícím orgánem hodnoceny, proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak poté byly rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny.
3. Žalobce má za to, že unesl své prvotní důkazní břemeno a prokázal přijetí zdanitelného plnění předložením požadovaného důkazního standardu. Žalobce považuje za klíčový předmět sporu skutečnost, že žalovaný ve svojí výzvě k prokázání skutečností č. j. 1254297/20/3003-60561-712100 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“) neuvedl žádný důkaz ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, kterým by vyvrátil tvrzení žalobce a tím překlopil důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalovaný nezkoumal a nehodnotil splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na uplatnění daňového odpočtu žalobcem jako podmínky vážící se k samé podstatě a rozsahu nároku na odpočet DPH, a to existence plnění, existence dodavatele (plátce) a použití v rámci vlastní ekonomické činnosti.
4. Žalovaný v dané věci neprokázal, že by se jednalo o nestandardní obchodní případy, nebo že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl, že se jeho dotčení obchodní partneri dopouští podvodného jednání.
5. Žalobce dále namítá procesní pochybení žalovaného spočívající v nezákonnosti provedené daňové kontroly. Daňová kontrola byla vedena nezákonně, neboť ve správním spise není nikde zachycen údaj o tom, která úřední osoba je oprávněna jednat jménem státu v jednotlivých fázích daňové kontroly. V případě daňové kontroly, při které se jedná o

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

násilné vyvlastňování a odebrání zdrojů daňového subjektu, tedy činnosti ústavou regulované, předpokládá žalobce striktní dodržování zákonných pravidel správními orgány.

6. Žalovaný jednal v rámci daňové kontroly nelegálně, neprovedl řádně přezkoumatelným způsobem důkazní řízení, neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu a účelově hodnotil předložené důkazní prostředky. Doměřená daňová povinnost je stanovena svévolí správce daně nepřezkoumatelným způsobem.
7. Žalovaný porušil princip daňové neutrality, neboť nebylo prokázáno podvodné jednání žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 17. 6. 2022. Žalovaný s právními závěry žalobce nesouhlasil. Žalovaný konstatoval, že žalobce některé námitky uplatnil již v odvolacím řízení, žalovaný se s nimi podrobně vypořádal v napadeném rozhodnutí a na svých závěrech trvá.
9. Pokud jde o námitku přenosu důkazního břemene, žalovaný nezpochybňuje, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. Nesouhlasí s námitkou žalobce, že důkazní břemeno nebylo převedeno zpět na žalobce, neboť žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností neuvedl žádný důkaz, kterým by vyvrátil tvrzení žalobce. Žalovaný upozornil na skutečnost, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Pokud správci daně vznikly důvodné pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, pak ztrácí daňový doklad svou důkazní hodnotu předvídanou v § 73 zákona o DPH. Pro nyní řešenou věc je podstatné, jaká je povaha předmětných důvodných pochybností, které správce daně vyjádřil ve výzvě. Žalobce v žalobě namítá, že tyto důvodné pochybnosti měl správce daně povinnost prokázat. S tímto závěrem žalovaný nesouhlasí. Má za to, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. K tomuto v řešeném případě došlo a námitka žalobce je proto nedůvodná. Rovněž je nedůvodná námitka žalobce, že žalovaný dostatečně nezkoumal splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku žalobce na odpočet DPH. Správce daně ani žalovaného taková povinnost netížila, bylo pouze na žalobci, aby po přenesení důkazního břemene prokázal svá tvrzení ohledně svého nároku na odpočet DPH.
10. Za nedůvodnou považuje žalovaný námitku žalobce, že daňové orgány pochybily, jelikož neprokázaly podvodné jednání žalobce. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí v bodě 57 uvedl, že je nutné rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně došlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno ve shodě s tím, jak bylo plátcem tvrzeno a taktéž uvedeno na daňovém dokladu), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat. Teprve prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s nímž je spojen vznik nároku na odpočet daně, od plátce daně skutečně došlo, je třeba se zabývat otázkou, zda se tak nestalo v důsledku podvodného jednání. V nyní projednávané věci je zřejmé, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci, tj. neprokázal, že zdanitelné plnění skutečně přijal.

11. K souvislostem případu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný konstatoval, že ani tato rozhodnutí nemění závěr, ke kterému dospěl. Ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by existovaly jiné konkrétní subjekty, které by plnění uskutečnily namísto deklarovaných dodavatelů a které by nutně musely být plátcem DPH. Proto je závěr učiněný v daňovém řízení v souladu se zákonem o DPH i recentní judikaturou správních soudů. V řešené věci navíc nepanovaly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, nýbrž i o rozsahu dodávaného plnění.
12. Pokud jde o namítanou nezákonnost daňové kontroly, skutečnost, že ve spisu nebyl založen úřední záznam o tom, že určitá osoba byla oprávněnou úřední osobou ve věci žalobce, nevede bez dalšího k závěru, že daňová kontrola byla vedena nezákonně. Orgánem věcně a místně příslušným byl v dané věci správce daně jako celek. Určení oprávněných úředních osob bylo otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu. Ve správním spise je uvedeno, které osoby prováděly konkrétní úkony. Pokud měl žalobce pochybnosti o oprávněnosti osob jednat v jeho věci, pak mohl v jakékoli fázi daňové kontroly požádat podle § 12 odst. 4 daňového řádu o sdělení, kdo je úřední osobou v jeho věci. Této možnosti však nevyužil, žalobní námitka je proto nedůvodná.
13. Závěrem žalovaný shrnul, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci nepřizná náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
15. Krajský soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí se soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Dle Nejvyššího správního soudu pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí

(srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

16. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jak byly předložené důkazy hodnoceny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnému skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak byly tyto důkazy následně rozhodujícím orgánem hodnoceny, proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak byly po té rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny. Po přezkoumání napadeného rozhodnutí krajský soud konstatuje, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v obecné rovině ani pokud jde o námitky žalobce, neshledal.
17. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve shrnul skutkový stav věci a odvolací důvody žalobce, následně shrnul právní základ případu. Dále v napadeném rozhodnutí žalovaný aplikoval právní základy na skutkový stav a podrobně popsal dílčí závěry, ke kterým dospěl na základě zjištěných skutečností, a to zvláště u jednotlivých dodavatelů plnění. Argumentace žalovaného je řádně strukturovaná, logicky návazná a srozumitelná. Žalovaný popsal své úvahy vzhledem k doloženým důkazům, jakož i řádně odůvodnil pochybnosti vzniklé ohledně tvrzeného uskutečnění plnění. Závěrem žalovaný shrnul argumentaci vzhledem k dílčím odvolacím námitkám žalobce. Zdejší soud nemá za to, že by provedené důkazy byly žalovaným hodnoceny nesrozumitelně, účelově či neobjektivně, s již předurčeným závěrem, jak uvádí žalobce, nebo že by snad vůbec nemělo být zřejmé, jaké důkazy byly provedeny a jak byly následně hodnoceny. Žalobce v žalobě neuvádí žádný konkrétní problematický aspekt, který by měl činit napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, a na jeho vady odkazuje pouze v obecné rovině. Tyto vady však krajský soud v napadeném rozhodnutí neshledal.
18. Zdejší soud se dále zabýval námitkou vadného procesního postupu, kterého se měl dopustit správce daně. Nezákonnost postupu správce daně měla spočívat v tom, že ve spisové dokumentaci absentovalo pověření k provedení daňové kontroly vzhledem ke konkrétní úřední osobě. Otázku oprávněných úředních osob upravuje § 12 daňového řádu. Zákonem není zakotvena povinnost vyhotovit úřední záznam o pověření k provedení daňové kontroly. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Dle § 12 odst. 2 je úřední osobou zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Dle § 12 odst. 4 daňového řádu správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje o tom, kdo je v dané věci úřední osobou. K této právní úpravě se vyjádřil Nejvyšší správní soud následovně: *„zákonodárce shledal počínaje rokem 2014 požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat. Účelem procesní úpravy před rokem 2014 „bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhané úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz, blíže viz cit. rozsudek 10 Afs 371/2017, body 102-106, kde NSS dospěl k závěru, že ani absence prvotního pověření neměla za předchozí právní úpravy vliv na*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

zákonnost rozhodnutí ve věci samé), viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54.

19. Vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě není zákonnou povinností správce daně. Daňový subjekt má možnost dotázat se na konkrétní oprávněnou úřední osobu postupem dle § 12 odst. 4 daňového řádu. Tohoto práva žalobce v daném případě nevyužil. Odkaz na právní úpravu zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, který uvádí žalobce, v daném případě není správný. Daňový řád obsahuje svébytnou úpravu daňového procesu včetně daňové kontroly, takže použití kontrolního řádu tu není namístě, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54, bod [22]. Správce daně v dané věci jednal zcela v souladu se zákonem a námitka vadného procesního postupu správce daně je proto nedůvodná.
20. Krajský soud se dále zabýval námitkou neunesení důkazního břemene ze strany správce daně Předně uvádí obecná východiska dělení důkazního břemene v daňovém řízení.
21. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce byl tedy v daném případě, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
22. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).
23. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). *Pro „případ vzniku*

pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod [32]).

24. S ohledem na výše uvedené se proto soud zabýval jednotlivými námitkami týkajícími se prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Žalobce považuje za klíčový předmět sporu skutečnost, že ve výzvě k prokázání skutečností nebyl uveden žádný důkaz dle § 92 odst. 5 daňového řádu, který by vyvrátil tvrzení žalobce a překlopil důkazní břemeno zpět na stranu žalobce. Jak plyne ze shora uvedeného, žalovaný není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností. Žalovaný je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je však povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
25. Krajský soud má za to, že klíčovým předmětem sporu není otázka, zda byl ve výzvě k prokázání skutečností uveden důkaz dle § 92 odst. 5 daňového řádu, který by vyvrátil skutečnosti tvrzené žalobcem. Z ustálené judikatury plyne, že toto není podmínkou pro přenos důkazního břemene zpět na žalobce. Hlavním předmětem sporu je především otázka, zda správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně toho, jestli bylo deklarované plnění od deklarovaných dodavatelů uskutečněno a zda tedy bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. Zdejší soud má za to, že správní orgán prvního stupně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 3. 2020, č. j. 1254297/20/3003-60561-712100 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“, nebo jen „výzva“) dostatečně zdůvodnil, proč má důvodné pochybnosti ohledně souladu tvrzení žalobce se skutečností, jak je uvedeno níže. Dle názoru krajského soudu tyto skutečnosti uvedené správcem daně zakládají důvodné pochybnosti správce daně.
26. Z obsahu správního spisu vyplývá, že pokud jde o plnění, které mělo být přijato od obchodní korporace C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o., žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil 4 daňové doklady přijaté na předmět plnění oprava předního náhonu, lakování poškozené karoserie Zetor Forterra, příprava na STK, oprava kabin, kompletní kontrola, TYREX TR-1, AGATE HF, CORDIANT PROFESSIONAL a příjmové pokladní doklady. Pokud jde o plnění, které mělo být přijato od obchodní korporace PLUS TRADE s.r.o., žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když doložil daňové doklady přijaté na předmět plnění příprava na STK, generální oprava, náhradní díly na vozidla MAN, Tatra Phoenix, montážní vozík s nářadím 2 ks, dodací listy k 4 daňovým dokladům č. 2017125, 2017129, 2017131, 2017133 (náhradní díly MAN, Tatra, DAF) a příjmové pokladní doklady. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
27. Ze správního spisu bylo zjištěno, že správce daně výzvou k prokázání skutečností vyzval žalobce k prokázání toho, zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění od

deklarovaného dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech. Ve výzvě správce daně uvedl, že pokud jde o plnění od C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o., vznikly mu důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tímto dodavatelem, spočívající především v následujících skutečnostech. Žalobce uvedl, že za tohoto dodavatele jednal pan B., z informací dostupných správci daně však nevyplývalo, že by pan B. byl osobou oprávněnou jednat za dodavatele C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o. Svědek pan M. K., jednatel společnosti, v rámci své svědecké výpovědi neumožnil správci daně prověřit skutkový stav deklarované obchodní spolupráce, když odmítl vypovídat. V místě sídla společnosti C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o. se fakticky společnost nenachází, správci daně nebyla známá žádná provozovna tohoto dodavatele, ani žádné vlastní, či pronajaté prostory, kde by plnění pro žalobce, spočívající ve vykonání různých prací, mohlo být provedeno. Společnost v předmětné době neměla žádné zaměstnance vykonávající práci na hlavní pracovní poměr. Společnost C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o. neumožnila správci daně ověřit u ní předmětné obchodní transakce. Žalobce nedoložil správci daně žádné další důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit, zda skutečně došlo k uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, tzv. auditní stopu, tj. zdokumentovaný tok plnění, podložený odpovídajícími důkazními prostředky.

28. Pokud jde o plnění, které mělo být přijato od dodavatele PLUS TRADE s.r.o., pochybnosti správce daně, vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností, byly založeny na tom, že svědek, pan V. W., jednatel společnosti, který měl za dodavatele dle informací od žalobce jednat, vyvrátil, že by s žalobcem jednal a vyvrátil i obchodní spolupráci mezi společností PLUS TRADE s.r.o. a žalobcem. Svědek sdělil, že nepoznává plnění dle jednotlivých daňových dokladů. Konstatoval, že podpis na předložených listinách je velmi podobný jeho podpisu, ale jeho podpis to není. Společnost PLUS TRADE s.r.o. nebylo možné v místě jejího sídla dohledat, správci daně není známý ani žádný sklad, provozovna, nebo vlastní či pronajaté prostory tohoto dodavatele, kde by dodavatel mohl svou činnost v době uskutečnění deklarovaného plnění pro žalobce vykonávat. Deklarovaný dodavatel v předmětné době neměl žádné zaměstnance, kteří by mohli služby pro žalobce provést. Správce daně chtěl předmětné transakce u společnosti PLUS TRADE s.r.o. ověřit, což mu však nebylo umožněno. Žalobce nedoložil správci daně žádné další důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit, zda skutečně došlo k uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, tzv. auditní stopu, tj. zdokumentovaný tok plnění, podložený odpovídajícími důkazními prostředky.
29. Na základě skutečností uvedených ve výzvě, zejména skutečností uvedených výše, došel zdejší soud k závěru, že správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, na nichž byly jeho pochybnosti založeny. Jedná se o skutečnosti zakládající důvodné pochybnosti správce daně. Zdejší soud vnímá jako klíčovou skutečnost, že ani jeden ze zástupců deklarovaných dodavatelů obchodní spolupráci s žalobcem nepotvrdil. Jednatel společnosti C.I.E. - TRADE INVEST s.r.o. M. K. odmítl vypovídat a jednatel společnosti PLUS TRADE s. r. o. V. W. vzájemnou spolupráci s žalobcem výslovně popřel. Ani jeden z deklarovaných dodavatelů neumožnil správci daně transakce mezi ním a žalobcem ověřit. Dále považuje zdejší soud za významnou skutečnost, že ani jeden z deklarovaných dodavatelů, dle skutečností zjištěných správcem daně, neměl prostory, ve kterých by mohl své podnikatelské aktivity, tedy i plnění pro žalobce, realizovat. Dodavatelé neměli zaměstnance, kteří by mohli plnění pro žalobce provést. Důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli dále plynou z celkového souhrnu veškerých skutečností zjištěných správcem daně a popsanych ve výzvě.

30. Zdejší soud má za to, že na základě výzvy k prokázání skutečností bylo důkazní břemeno ohledně prokázání toho, zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, přeneseno na žalobce. Žalobce ve svém vyjádření k výzvě ze dne 22. 4. 2020 žádné dodatečné důkazní návrhy neučinil, pouze uvedl, že má za to, že splnili veškeré povinnosti pro přiznání nároku na odpočet daně a odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, na příslušné právní normy a na směrnici o DPH. Ze shora uvedeného plyne, že důkazní břemeno, které bylo na žalobce přeneseno v souladu se zákonem, zůstalo neunesené na straně žalobce. Žalobci je nutné přičíst negativní následek neunesení důkazního břemene, spočívající v nepřiznání nároku na daňový odpočet, z důvodu nenaplnění zákonných podmínek § 72 a §73 zákona o DPH. Námitka žalobce, který odmítá, že by došlo k přenosu důkazního břemene, je nedůvodná.
31. K námitce žalobce, který namítá, že žalovaný řádně nezkoumal naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, zdejší soud s poukazem na shora nadepsané dělení důkazního břemene v daňovém řízení konstatuje, že je na žalobci, aby po přenesení důkazního břemene prokázal, že byly hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na daňový odpočet naplněny, nikoliv na žalovaném.
32. Žalobce v žalobě namítá, že evropská judikatura umožňuje správním orgánům porušit princip daňové neutrality pouze v případě podvodného jednání, které však nebylo v daném případě žalovaným prokázáno. Zdejší soud konstatuje, že prokázání případné neúčasti 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 (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Jestliže ovšem shledá správce daně, jak se stalo i v posuzovaném případě, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH. V takovém případě není nutné zabývat se otázkou účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Rovněž není nutné zabývat se otázkou, zda bylo obchodní jednání nestandardní, nebo zda daňový subjekt měl či mohl vědět, že se jeho obchodní partneri dopouští podvodného jednání, když na nesprávné závěry žalovaného v tomto smyslu odkazuje žalobce. Krajský soud poukazuje na to, že tato otázka není pro dané řízení relevantní a rozhodnutí žalovaného netrpí vadou, když žalovaný k žádným závěrům ohledně podvodného jednání žalobce v napadeném rozhodnutí nedoručil.
33. Zdejší soud považuje za důležité zabývat se souvislostmi judikatury Soudního dvora EU týkající se předmětné otázky, konkrétně rozhodnutí ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20 (dále jen „*Kemwater*“). Z rozhodnutí *Kemwater* vyplývá, že v případě, kdy nárok na daňový odpočet daňovému subjektu nebyl přiznán z důvodu, že nebylo prokázáno dodání plnění deklarovaným dodavatelem, je nutné zkoumat, zda nebylo plnění dodáno jiným dodavatelem, který měl postavení plátce DPH. V takovém případě lze nárok na daňový odpočet přiznat. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, „*nová judikatura nepředstavuje paušální*

a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytl ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani stěžovatel (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).

34. Zdejší soud konstatuje, že v projednávané věci žalobce žádnou indicii, ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, neuvedl. Taková indicie není obsažena ani ve správním spise. Z okolností posuzovaného případu nevyplývá, že by předmětné plnění dodala žalobci jiná osoba, která by byla zároveň povinná k dani. Ze zjištěných okolností případu nevyplývá, který jiný dodavatel či dodavatelé žalobci předmětná plnění mohli poskytnout, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. O tomto závěru nevyovídá ani výše poskytnutého zdanitelného plnění, která u jednotlivých dodavatelů nepřesahuje 1 milion Kč.
35. K souvislostem případu *Kemwater* s projednávanou věcí se vyjádřil pouze žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Žalobce se k souvislostem případu *Kemwater* nevyjádřil, a to ani v žalobě, která byla podána po vydání předmětného rozhodnutí Soudního dvora EU, ani v případné reakci na vyjádření žalovaného. Vzhledem k okamžiku podání žaloby je zřejmé, že žalobce měl možnost svoji argumentaci a žalobní důvody směřovat i k objasnění otázky, zda plnění nedodal jiný dodavatel a zda tento byl plátcem DPH. Toto však žalobce neučinil. Žalobce naopak trvá na tom, že bylo prokázáno poskytnutí předmětného plnění deklarovanými dodavateli. V tomto směru proto zdejší soud žalobce nevyzýval k doplnění jeho argumentace v souvislosti s případem *Kemwater*. Krajský soud shrnuje, že ani recentní judikatura SDEU a NSS na posuzované věci nic nezměnila, především proto, že ze správního spisu nevyplývají žádné indicie, naznačující že by bylo předmětné plnění dodáno jiným dodavatelem, který by byl plátcem DPH a žalobce toto ani netvrdí.

V. Shrnutí a náklady řízení

36. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byly platební výměry potvrzeny a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
37. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho

zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. listopadu 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu