



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr, Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. A.**  
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem,  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného č. j. 28640/19/5300-21441-708995 a č. j. 29010/19/5200-10423-709175 ze dne 17. 7. 2019, ve věci DPH a daně z příjmů,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### *I. Vymezení věci*

1. Žalobce se žalobami ze dne 23. 9. 2019 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 28640/19/5300-21441-708995 a č. j. 29010/19/5200-10423-709175 ze dne 17. 7. 2019. Prvně jmenovaným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden-listopad 2013 a leden-prosinec 2014. Posléze jmenovaným rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářních let 2013 a 2014. V obou případech bylo důvodem doměření daně neodstranění pochybností správce daně stran dodávky výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR, s. r. o. (DIČ CZ47717602) v letech 2013-2014 a LogTrav s. r. o. (DIČ CZ29299420) v roce 2014.

### *II. Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě, další vyjádření účastníků, spojení věcí, první rozhodnutí krajského soudu ve věci samé, kasační rozhodnutí a další vyjádření stran*

2. Žalobce v žalobách nejprve zrekapituloval průběh řízení. V rámci této rekapitulace poukázal na důkazní návrh (prohlášení žalobce a svědka M. A. před notářem), který podal dne 21. 7. 2019 a na který žalovaný reagoval po vydání napadených rozhodnutí až přípisem ze dne 12. 8. 2019. Žalobce dále namítal, že správce daně dospěl k nesprávným skutkovým závěrům, a v návaznosti na ně dospěl i nesprávným závěrům právním. Žalobce odmítl závěr správních orgánů, že neunesl důkazní břemeno, kdy neodstranil důvodné pochybnosti správních orgánů ohledně přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dvou shora označených dodavatelů. Následně žalobce rozebírá jednotlivé skutkové závěry správních orgánů, polemizuje s nimi (body VI. – IX žalob, v podrobnostech viz níže). Závěrem (bod X. žalob) žalobce namítl prekluzi práva doměřit daň, kdy před vydáním platebních výměrů nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole; řádné projednání nastalo až v odvolacím řízení na pokyn odvolacího orgánu, nicméně dle žalobce kvůli této procesní vadě vydáním platebních výměrů nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, a ta marně uplynula 18. 1. 2019 – před vydáním napadených rozhodnutí. Navrhl proto zrušení rozhodnutí obou stupňů.
3. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám ze dne 3. 12. 2019 a 4. 12. 2019 navrhl zamítnutí žalob. Po rekapitulaci průběhu správního řízení a žalobních námitek předložil svou argumentaci k žalobním bodům, roztríděným do tří skupin: nesprávné skutkové a právní posouzení věci, neosvědčení hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, resp. daňové uznatelnosti výdajů a nesprávné projednání zprávy o daňové kontrole a důsledky s tím spojené. Zdůraznil zejména, že napadená rozhodnutí vycházejí z toho, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, resp. deklarovaného výdaje. Nebylo předmětem dokazování, zda si žalobce byl vědom nebo mohl být vědom, že uskutečňuje

ekonomickou činnost se subjektem odlišným od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Odepření nároku na odpočet daně, resp. neuznání sporných výdajů se neopíralo o titul účasti žalobce na daňovém podvodu. K námitce prekluze zdůraznil, že pochybení správce daně je vadou odstranitelnou v odvolacím řízení a poukázal na stavění prekluzivní lhůty i po dobu vyřizování mezinárodního dožádání.

4. Podáním ze dne 17. 2. 2020 navrhl žalobce přednostní projednání věci s ohledem na souběžné trestní řízení s obdobným skutkovým základem, vedené pod sp. zn. 37 T 4/2019, a navrhoval provést dokazování navržené i ve zmíněném trestním řízení; důkazní návrh byl předložen v podání z 11. 5. 2020. Podáním z 29. 5. 2020 požádal žalobce o nařízení jednání. Podáním ze dne 1. 6. 2020 doplnil žalobce svou žalobní argumentaci.
5. K doplnění žalob se vyjádřil žalovaný dne 5. 8. 2020. Žalobce reagoval replikou ze dne 18. 9. 2020, v níž mj. poukázal na rozsudek Okresního soudu v Třebíči sp. zn. 1 T 101/2015, týkající se společnosti RAKSTAR.
6. Usnesením č. j. 25 Af 54/2019-179 ze dne 12. 11. 2020 byly obě žaloby, vedené dosud pod sp. zn. 25 Af 54/2019 a 25 Af 55/2019 spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí.
7. Rozsudkem č. j. 25 Af 54/2019-186 ze dne 3. 12. 2020 Krajský soud obě žaloby zamítl jako nedůvodné. Dospěl k závěru, že právo doměřit daň neprekludovalo a v řízení nevystaly takové nedostatky ve zjišťování skutkového stavu, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
8. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 3 Afs 407/2020-77 ze dne 28. 7. 2022 rozsudek Krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Pokud se týče posouzení prekluze práva doměřit daň, ztotožnil se Nejvyšší správní soud se závěry Krajského soudu. Pokud se týče zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení, poukázal Nejvyšší správní soud na svůj rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 ve věci *Kemwater ProChemie*, kdy v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20 došlo k výraznému judikatornímu posunu, kdy dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny, nebo významně doplněny. Nově totiž nemusí být v daňovém řízení postavena na jisto identita dodavatele, ale postačí prokázat, že dodavatel byl v postavení plátce DPH. Krajský soud však vycházel z judikatury dřívější. K námitce žalovaného, že závěry soudu ve věci *Kemwater* nelze uplatnit, protože žalobce v řízení neprokázal nejen identitu dodavatele, ale i rozsah uskutečněného plnění, Nejvyšší správní soud uvedl, že k této námitce nelze přihlídnout, neboť odůvodnění rozsudku Krajského soudu stojí toliko na neprokázané identitě dodavatele. Pokud se týče daně z příjmů, odkázal Nejvyšší správní soud na závěry svého rozsudku č. j. 7 Afs 138/2018-52 ze dne 13. 6. 2019. Následně pro další řízení udělil krajskému soudu následující pokyn: „*V průběhu dalšího řízení bude krajský soud vycházet z tohoto právního názoru: žalobní námitky týkající se zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení je třeba posoudit diferencovaně ve vztahu k DPH a k dani z příjmů. V prvním případě (DPH) bude krajský soud vycházet ze závěrů rozšířeného senátu NSS, které byly vyjádřeny v rozsudku ve věci Kemwater ProChemie. V druhém případě (ve vztahu k dani z příjmů) krajský soud v mezích žalobních námitek posoudí, zda měl stěžovatel v daňovém řízení možnost transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností.*“
9. V dalším řízení před Krajským soudem se ve věci vyjádřil dne 25. 8. 2022 žalovaný. V návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu zopakoval, že v průběhu daňového řízení vznikly správci daně důvodné pochybnosti nejen o tom, zda

deklarovaná zdanitelná plnění poskytl žalobci deklarovaní dodavatelé (RAKSTAR a LogTrav), ale i o rozsahu těchto plnění. V řízení vůbec nevyšlo najevo, kdo byli skuteční dodavatelé, a to ani v rovině tvrzení, jak konstatoval Krajský soud již v prvním rozsudku. Z pouhé skutečnosti, že tvrzená hodnota plnění v souhrnu přesahuje částku 1 milion Kč, nelze dovodit, že dodavatel byl plátcem DPH, kdy se jedná o dělitelná plnění, které mohl být dodány více dodavatelům. Akcentoval, že pochybnost o rozsahu plnění sama o sobě postačí k neuznání nároku na odpočet daně, jak opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud v recentní judikatuře. Navíc důvod ke kasačnímu zásahu soudu s ohledem na věc *Kemwater* je dán pouze tehdy, pokud je alespoň tvrzena nějaká indicie, ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Pokud se týče daně z příjmů fyzických osob, tam nelze rezignovat na určení osoby dodavatele plnění, byť může být prokázáno, že se jedná o jinou osobu, než která je uvedena na daňovém dokladu. Žalobce měl v průběhu daňového řízení dostatečný prostor prokázat, že plnění byla fakticky realizována konkrétní osobou odlišnou od dodavatele uvedeného na dokladu, nicméně toto jednoznačným a transparentním způsobem neprokázal.

10. Žalobce v podání ze dne 8. 12. 2022 akcentoval skutečnost, že finanční orgány se existencí jiného možného dodavatele vůbec nezabývaly a odkázal na popis vazeb mezi jednotlivými osobami stojícími v pozadí činnosti RAKSTAR a LogTrav. Nejvyšší správní soud klade důraz na dobrou víru daňových subjektů a přijal názor, že rozhodující pro uplatnění daňových nároků je materiální naplnění zákonných podmínek – tedy uskutečnění dodávky zboží a služeb. Žalobce zopakoval, že označil konkrétní osoby, které nepotvrdily spolupráci se žalobcem, a mohly být vedeny snahou vyhnout se odpovědnosti za vlastní protiprávní jednání. Žalobce z účelu kasačního principu dovozuje, že Nejvyšší správní soud nesdílí názor finančních orgánů, že žalobce vůbec neprokázal, že přijal zdanitelné plnění, jinak by mohl toliko korigovat odůvodnění krajského soudu. Navrhl zrušení napadených rozhodnutí, neboť finanční orgány se vůbec nezabývaly otázkou, zda žalobci neposkytly plnění subjekty v postavení plátců DPH, resp. subjekty, které poskytly zboží a služby, u nichž by bylo možné vynaložené náklady považovat za daňově účinné.
11. U jednání dne 14. 12. 2022 strany setrvaly na svých procesních stanoviscích.

### *III. Opětovné posouzení věci Krajským soudem*

12. Z obsahu správních spisů plyne, že dne 18. 1. 2016 zahájil správce daně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj daňovou kontrolu u žalobce, a to na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013-2014 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 – prosinec 2014. Předmětem daňové kontroly byla zdanitelná plnění, resp. výdaje za dodání výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR a LogTrav. V průběhu daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata od deklarovaných dvou společností v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti správce daně se odvíjely od skutečnosti, že na některých daňových dokladech nebyl jednoznačně specifikován předmět plnění, součástí přiložených daňových dokladů nebyly žádné přílohy, jako např. soupis provedených prací či dodaného materiálu, takže nebylo možné ověřit rozsah, množství a místo provedených prací. Správce daně také poukázal na to, že bez uspokojivého vysvětlení žalobce nejprve obchodoval od ledna 2013 do května 2014 se společností RAKSTAR, a od června 2014 pak za stejných podmínek se společností LogTrav, přičemž

předmětem obchodování byly stejné výrobky a služby a za obě společnosti vystupovala tatáž osoba, označovaná jako D. R. Úhrady byly prováděny výlučně v hotovosti. Žalobcův syn M. A., který měl obchody s uvedenými společnostmi na starosti, uvedl, že v sídlech společností nikdy nebyl, neuzavřel písemnou smlouvu, ani si neověřil, kdo za obě společnosti jedná. Obě společnosti jsou dlouhodobě nekontaktní a mají virtuální sídla. Byly zjištěny rozdíly mezi použitými razítky a podpisy u daňových přiznání a předloženými dokumenty společnosti RAKSTAR; společnost LogTrav daňová přiznání nepodala vůbec. Jednatel RAKSTAV D. I. a jednatel LogTrav D. R. (jenž měl dle syna žalobce jednat i za RAKSTAV) ve svědeckých výpovědích uvedli, že o činnosti obou společností nic nevědí a žalobce i jeho syna neznají, což bylo těmito potvrzeno. Jednatel LogTrav J. T. ve své výpovědi uvedl, že mu o spolupráci se žalobcem není nic známo. Zaměstnanci společnosti RAKSTAR M. D., M. F. a D. A. neznali žádné okolnosti řešených případů, svědek M. S. (ve výkonu trestu) odepřel výpověď. Osoby jednající za odběratele žalobce společnost Semperflex Optimit s. r. o. potvrdili dodávky od žalobce, avšak k plněním ze strany dvou sporných společností neuvedly ničeho. Žalobcem navrhovaný výslech kamaráda D. I. nemohl být uskutečněn, neboť chyběla jeho bližší identifikace. Navržené grafologické posudky podpisů pana I. a R. nebyly provedeny. Dne 13. 7. 2018 vydal správce dodatečné daně platební výměry, jimiž daně doměřil. Dodatečné platební výměry napadl žalobce včasnými odvoláními. Žalovaný dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla v prvostupňovém řízení řádně ukončena, a proto bylo v odvolacím řízení napraveno procesní pochybení, a zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem dne 13. 3. 2019 projednána. Zároveň bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování listinami z trestního spisu. Se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení byl žalobce seznámen a vyjádřil se k nim. Dne 17. 7. 2019 vydal žalovaný napadená odvolací rozhodnutí. Až poté mu bylo doručeno ze strany žalobce osvědčení o prohlášení žalobce a jeho syna před notářem, o čemž byl žalobce vyrozuměn přípisem, jenž mu byl doručen dne 13. 8. 2019.

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Zároveň dle § 110 odst. 4 s. ř. s. následoval závazný právní názor zrušovacího rozsudku nejvyššího správního soudu.
14. Podle § 65 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
15. Soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva doměřit daň, neboť jestliže by tato námitka byla důvodná, odpadla by potřeba zabývat se dalšími žalobními námitkami.
16. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

17. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
18. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
19. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
20. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
21. Mezi stranami není sporu o tom, že lhůta pro stanovení daně v projednávaných věcech započala znovu běžet v důsledku zahájení daňových kontrol dne 18. 1. 2016. Kdyby tato lhůta nebyla stavěna ani přerušována, uplynula by dne 19. 1. 2019.
22. Žalobce v žalobě přestřel svůj právní názor, že oznámení platebních výměrů před řádným projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole nemůže prodloužit lhůtu ke stanovení daně, pokud v době nápravy (okamžiku řádného projednání zprávy o daňové kontrole) již uplynula tříletá prekluzivní lhůta. Není totiž sporu o tom, že v prvostupňovém řízení byla žalobci nezákonně zaslána zpráva o ukončení daňové kontroly náhradním způsobem a až v odvolacím řízení dne 13. 3. 2019 byla se žalobcem řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Žalobce má za to, že platební výměry, které byly vydány po nezákonném projednání daňové kontroly či bez jejího projednání nemohou prodloužit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
23. Soud předně poznamenává, že ve vztahu k dani z příjmů a ve vztahu k DPH za období leden až prosinec 2014 nebylo oznámení prvostupňových rozhodnutí pro běh prekluzivních lhůt vůbec relevantní, neboť v daných případech byl jejich běh stavěn dobou vyřizování mezinárodního dožádání na Slovensku. To bylo žalobci vysvětleno v napadených rozhodnutích, avšak ten to ve formulaci svého žalobního bodu stran prekluze nerefletoval.
24. Žalobcovy námitky tak mají vztah pouze ke skutkovému základu, relevantnímu pro běh lhůty pro stanovení DPH za leden až listopad 2013. Věcně však důvodné nejsou.
25. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve věci DPH vychází z toho, že prekluzivní lhůta ve vztahu k obdobím leden až listopad 2013 byla prodloužena o rok oznámením prvostupňových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) dne 13. 7. 2018, a to do 20. 1. 2020. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž je vadou odstranitelnou v odvolacím daňovém řízení i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Navíc žalobce nebyl fakticky zkrácen na svých právech, neboť seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již jen formálním zakončením daňové kontroly; kontrolní zjištění daňovému subjektu sdělena byla. Vada prvostupňového řízení tak nemohla vést k nezákonnosti dodatečných platebních výměrů.
26. Krajský soud připomíná předně právní závěry vyslovené v odst. 55 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 156/2016-59 ze dne 16. 11. 2016, že „*podmínit prodloužení daně*

*lhůty (tj. prekluzivní) zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy*“, a v odst. 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 68/2017-36 ze dne 22. 8. 2017, že „*případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu*“. Na uvedené závěry navazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017-29 ze dne 7. 2. 2018, publ. pod č. 3703/2018 Sb. r. NSS, podle něhož i rozhodnutí, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu a které bylo následně soudem pro nezákonnost zrušeno, prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

27. Lze tedy uzavřít, že i oznámení vadného rozhodnutí o stanovení daně prodlužuje prekluzivní lhůtu, ledaže by bylo nicotné nebo by jeho vydání představovalo účelové zneužití práva ze strany správce daně motivované snahou prodloužit běh prekluzivní lhůty.
28. Žalobce však v žalobě netvrdí, že by v dané věci dodatečné platové výměry trpěly nicotností či že by jejich vydání bylo projevem zneužití práva ze strany správce daně. Žalobce správně poukazuje, že kdyby se jakkoli vadnému rozhodnutí o stanovení daně přiznal účinek prodloužení prekluzivní lhůty, mohlo by to v extrémních případech (sám jeden takovýto hypotetický extrémní případ popisuje) vést k výsledkům nesouladným s právem daňového subjektu na spravedlivý proces. Nicméně právě tyto extrémní situace judikatura správních soudů podchycuje – a právě jen v takovýchto extrémních situacích (nicotnost, zneužití práva) prodloužení prekluzivní lhůty nedovozuje.
29. Soud ve shodě se žalovaným v projednávané věci poukazuje na to, že vytýkané procesní pochybení bylo menší závažnosti a nijak neznemožnilo žalobci uplatnění jeho práv, naopak bylo plně napravitelné v odvolacím řízení. Za této situaci nelze o neprodloužení prekluzivní lhůty prvostupňovými rozhodnutími uvažovat.
30. Žalobcová námitka prekluze práva doměřit daň v projednávaných věcech proto důvodná není.
31. Uvedený závěr Krajského soudu plně aproboval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 3 Afs 407/2020-77 v odst. 23-28.
32. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nijak relevantně nevypořádal s jeho důkazním návrhem, podaným 21. 7. 2019, na provedení důkazu listinami – osvědčeními žalobce a svědka M. A. učiněnými před notářem. Na uvedený důkazní návrh reagoval žalovaný až přípisem ze dne 12. 8. 2019. K uvedené námitce soud v souladu se žalovaným uvádí, že předmětný důkazní návrh byl žalovanému doručen až po vydání napadeného rozhodnutí, takže žalovaný nemohl pochybit, jestliže na něj v napadeném rozhodnutí nereagoval.
33. Další žalobní námitky směřovaly bezprostředně nebo zprostředkovaně k rozložení důkazního břemene ve věci, resp. jeho unesení či neunesení žalobcem.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

35. Soud pokládá za potřebné stručně připomenout v obecné rovině zásady, jimiž je daňové řízení v této oblasti ovládáno (a odkazuje v podrobnostech i na oddíl „Právní základ případu“ v obou napadených rozhodnutích, kde je tato problematika rovněž rozebrána). Prvotní důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který to, co tvrdí, prokazuje účetními doklady. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008, *„smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu“*. Nicméně formálně správný daňový doklad však nemůže být chápán jako nezpochybnitelný důkaz o reálné existenci v něm uvedených skutečností, neboť může tyto skutečnosti toliko simulovat (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004). Nárok na odpočet daně, resp. uznatelnost výdajů totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci reálné ekonomické činnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 7/2006-107 ze dne 25. 10. 2006). Po předložení daňového dokladu leží důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008, publ. pod č. 1572/2008 Sb. r. NSS, a č. j. 8 Afs 265/2016-59 ze dne 28. 8. 2018). Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 30/2008-86 ze dne 22. 10. 2008). Daňový subjekt může buďto prokázat soulad svého účetnictví s tvrzenou skutečností (tj. že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno), nebo může prezentovat tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá nová tvrzení prokázat (srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006, či rozsudky NSS č. j. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2005, č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008, publ. pod č. 1572/2008 Sb. r. NSS, č. j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 31. 5. 2007, či rozsudek č. j. 6 Afs 176/2016-36 ze dne 5. 10. 2016).
36. Pokud se týče aplikace uvedených zásad na projednávanou věc, správce daně identifikoval skutečnosti zakládající jeho důvodnou pochybnost stran předložených daňových dokladů, jak jsou rekapitulovány výše. Žalobce nebyl schopen prokázat jinými důkazními prostředky sporné transakce se společnostmi RAKSTAR a Logtrav. Sám žalobce dokonce část důkazních prostředků výslovně zaměřuje na prokázání nikoli sporných transakcí, ale na prokázání toho, že se stal či mohl stát obětí podvodu. Takováto skutečnost ale může být relevantní pro trestní řízení, nikoli pro řízení daňové. Nejvyšší správní soud nedávno ve skutkově podobné věci v rozsudku č. j. 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020 odmítl uznat výdaje žalobce v jakékoli výši za situace, kdy bylo zjištěno, že žalobce obchodoval s neznámou osobou, vydávající se za osobu jinou. Připomenul v něm i starší rozsudek č. j. 2 Afs 143/2015-71 ze dne 3. 11. 2015, kde soud uvedl, že *„si je vědom skutečnosti, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních*

*partnerů. To, zda tak podnikatelský subjekt učiní, či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy, podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem.“*

37. Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku uložil krajskému soudu zabývat se dopadem judikatorní změny dané rozsudkem *Kemwater* pro nyní projednávanou věc, neboť původně krajský soud žalobu zamítl na skutečnosti, že skutečný obchodní partner žalobce nebyl ztotožněn ani v rovině tvrzení. Jak ovšem vyplývá z rozsudku *Kemwater*, žalobci postačuje prokázat pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH.
38. Jak však správně poukázal žalovaný, závěry rozsudku *Kemwater* lze aplikovat jen tehdy, je-li totožnost dodavatele jedinou věcí, kterou správce daně relevantně zpochybnil. V projednávané věci však nebyli zpochybněni jen dodavatelé žalobce, nýbrž i rozsah plnění, a to zejména s ohledem na nedotčenou specifikaci předmětu plnění na daňových dokladech a neschopností slyšených osob toto plnění dostatečně popsat. Neprokázaní rozsahu poskytnutého plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 402/2020-63 ze dne 11. 6. 2021). Touto otázkou se však Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nezabýval, neboť – jak výslovně uvedl – reagoval jen na předchozí závěr krajského soudu o neprokázaní identity dodavatelů žalobce.
39. Soud dále podotýká, že i kdyby zde byla jen pochybnost o identitě dodavatelů žalobce, pak v takových případech se judikatura (po jistých turbulencích) ustálila na závěru, že ani v takových případech není judikatorní změna daná rozsudkem *Kemwater* automatickou poukázkou na kasační zásah správního soudu, nýbrž žalobce musí v soudním řízení předestřít aspoň nějakou indicii ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele tak, aby prověření dané indicie mohlo být předmětem řízení před správními orgány (srov. např. rozsudek NSS 4 Afs 115/2021-58 ze dne 4. 2. 2022). Nic takového žalobce před soudem nepředestřel. Soud přitom zdůrazňuje, že i dle rozsudku *Kemwater* důkazní břemeno v tomto ohledu tíží daňový subjekt, ledaže by uvedenými informacemi disponoval správce daně. V projednávané věci však nic, co by ukazovalo na jiného dodavatele s nutným postavením plátce DPH, najevo nevyšlo. Jak konstatoval krajský soud již v minulém rozsudku, skutečný obchodní partner nebyl ztotožněn ani v rovině tvrzení. Taktéž v rovině tvrzení nebylo nabídnuto nic, co by nasvědčovalo neztotožnitelnému dodavateli s nutným postavením plátce DPH. Jak správně poukázal žalovaný, za takovou indicii nelze pokládat hodnotu souhrnu plnění přesahující 1 milion Kč, neboť ve věci šlo o dělitelná plnění.
40. Žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně původně tvrzeného skutkového stavu co do rozsahu plnění a identity dodavatelů žalobce, ani nepředestřel nové skutečnosti, postačitelné k unesení jeho důkazního břemene, které by následně prokázal.
41. Ve světle výše uvedeného považuje soud rozebírání detailů výpovědí jednotlivých svědků, kteří nepotvrdili konkrétní předmětné transakce nebo je z povahy věci ani potvrdit nemohou, a hodnocení jejich věrohodnosti za bezpředmětné. Z tohoto důvodu nevyhověl ani soud důkazním návrhům, předestřeným v žalobě. Soud zvláště zdůrazňuje, že problémem navrženého svědka M. A. není jeho věrohodnost či nevěrohodnost, ale jeho nevědomost, s kým ve skutečnosti jednal, což jasně v řízení deklaroval. Žalobce ani v řízení

před správními orgány, ani v podáních k soudu, podaných ve lhůtě dle § 72 s. ř. s., neuvedl, s kým jednal.

42. Pokud se týče jednotlivých žalobních námitek, soud podotýká, že v míře, v nichž se tyto kryjí s námitkami odvolacími, aniž reagují na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí, soud odkazuje v podrobnostech na napadená rozhodnutí, jež pokládá za správné.
43. Pokud žalobce namítá rozporná tvrzení různých slyšených osob, zda sporní dodavatelé obecně vykonávali nebo nevykonávali ekonomickou činnost, toto je z hlediska konkrétních plnění, které je povinen prokázat, bez významu. I pokud by bylo korigováno kategorické prohlášení žalovaného, že z výpovědi nelze prokázat, že by označení sporní dodavatelé žalobce vykonávali *jakoukoli* ekonomickou činnost, pak i prokázání *jakési* ekonomické činnosti bez vazby na projednávané obchodní transakce (dá se dovodit kupříkladu z výpovědi svědka A., řidiče ve společnosti RAKSTAR) je pro výsledek věci bez významu.
44. Pokud žalobce namítá, že si neměl jak ověřit totožnost osob s nimiž jednal, pak tato námitka neobstojí, neboť sám přiznal, že tyto osoby nelegitimoval. Nebylo to pochopitelně jeho povinností, nicméně vedlo to k jeho důkazní nouzi (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 143/2015-71).
45. Pokud se týče nekontaktnosti obchodních partnerů, pak tato není kladena žalobci za vinu, nicméně tato nekontaktnost objektivně zhoršuje jeho důkazní situaci. Stěžuje-li si žalobce, že tato okolnost jde k jeho tíži, pak má pravdu, ale to je objektivní důsledek jeho zákonné povinnosti tvrdit a prokázat skutečnosti požadované daňovými předpisy.
46. Obdobně žalobcovy námitky ohledně jeho neobezřetnosti nejsou důvodné, neboť míra jeho obezřetnosti pouze vypovídá o tom, nakolik se sám uvedl do důkazní nouze a nakolik nastala tato důkazní nouze bez jeho zavinění. Pro napadené rozhodnutí je však rozhodné, že své důkazní povinnosti nedostál, nikoli proč se tak stalo. Obsáhlá citace judikatury týkající se daňových podvodů je v dané věci bezpředmětná, neboť podstatou sporu není daňový podvod, ale neunesení důkazního břemene žalobcem.
47. Obdobně tvrzení ohledně důvodů pro platby v hotovosti jsou bez významu, neboť relevantní je pouze to, že v důsledku těchto plateb se žalobce dostal do horší důkazní situace, než kdyby platil bezhotovostně.
48. Povinností finančních orgánů nebylo vyšetřit, zda a jak se udál žalobcem tvrzený podvod spáchaný na žalobci. Naopak bylo povinností žalobce tvrdit a prokazovat skutečnosti rozptylující pochybnosti správce daně. Této povinnosti nedostál.
49. Soud dále uvádí, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost ani ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ve světle rozsudků č. j. 1 Afs 170/2017-31 ze dne 27. 9. 2017 a č. j. 7 Afs 138/2018-52 ze dne 13. 6. 2019, na něž poukázal Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozhodnutí. Z uvedených rozsudků plyne, že v případě zpochybnění deklarovaného dodavatele má mít žalobce možnost předejít nové skutkové okolnosti a tyto prokázat. Daňový subjekt může označit a prokázat jinou osobu, než je deklarovaný dodavatel, jako skutečného dodavatele. Tuto osobu musí ztotožnit jednoznačně; nepostačí totiž prokázání abstraktního vydání peněz, ale je nutno prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 37/2011-68 ze dne 14. 7. 2011 či č. j. 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020). Žalobce měl možnost tvrdit a prokazovat odlišný skutkový stav po celou dobu daňového řízení, této možnosti však nevyužil. Nadto soud podotýká, že i v případě odečítání výdajů (nákladů) vynaložených na

dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je třeba prokázat rozsah těchto výdajů, což se v projednávané věci nestalo, jak uvedeno výše.

#### *IV. Závěr a náklady řízení*

50. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud proto žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je **možno** podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 14. 12. 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu