



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **M. C. L.**  
zastoupen **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2021, č. j. 27434/21/5300-21441-712870

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec 2016 nárokoval odpočet daně z přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů GELMEX spol. s r.o. (z obchodního rejstříku vymazána ke dni 27. 7. 2021, dále jen „GELMEX“), BENATTO.CZ s.r.o. (v současnosti v likvidaci, dále jen

„BENATTO“), SEVY TIRE, s.r.o. (dále jen „SEVY TIRE“) a Wea Production s.r.o., DIČ: CZ24254711 (z obchodního rejstříku vymazána ke dni 28. 1. 2021, dále jen „Wea Production“). Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu a výzvou k prokázání skutečností ze dne 17. 5. 2018 vyzval žalobce, aby u sporných plnění prokázal splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a přijetí od deklarovaných dodavatelů. Na základě provedení dokazování v rámci daňové kontroly správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal dodání sporných plnění dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Správce daně následně vydal dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena DPH za dotčená zdaňovací období. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. V odvolacím řízení správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2020 vyzval žalobce, aby prokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 5. 2018 vydaná správcem daně neobsahovala dostatečné pochybnosti k přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalovaný po provedení dokazování dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti orgánů finanční správy uvedené ve výzvách a neprokázal faktické přijetí šetřených plnění od plátců daně deklarovaných na daňových dokladech, a tedy nesplnil ve vztahu k šetřeným plněním podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

2. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

## II. Argumentace žalobce

3. Žalobce uvádí, že v daňovém řízení spolupracoval se správcem daně. Popsal mu, že v rámci své podnikatelské činnosti nakupoval zboží v tržnici na Olomoucké ulici v Brně. Žalobce oslovil osobu (většinou vietnamského původu), která byla u vybraného zboží v danou chvíli a ta na základě platby předala žalobci daňový doklad, který byl v hotovosti na místě uhrazen. Z pohledu obchodníka se jednalo o běžný nákup zboží, kde není zvykem, aby docházelo k internetové reklamě nebo vystavování písemných smluv, jak požaduje žalovaný. Je třeba přihlídnout ke specifickým prodeje a nákupu na běžných tržnicích. Tato skutečnost má na posouzení případu žalobce kruciólní význam. Žalobce uvedeným způsobem nakupoval od stejných dodavatelů opakovaně. Správce daně netvrdil ani neprokázal, že by uvedení dodavatelé na tržnici nevykonávali svoji činnost. Žalobce byl v dobré víře, že zboží nakupuje od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Nadto deklarovaní dodavatelé evidovali tržby v rámci EET, což utvrzovalo žalobce v dobré víře stran obchodů. Žalobce optikou obdobných obchodů vynaložil přiměřenou obezřetnost a byl stejnou i v dobré víře. Podle žalobce objem plnění nebyl nijak výjimečný ani nestandardní (v průměru se jedná o přijaté plnění ve výši 260 000 Kč při přijetí plnění v celkové hodnotě téměř 1,3 mil Kč v průběhu 5 měsíců). Nadto žalobce přijímal jiná zdanitelná plnění také od jiných dodavatelů.
4. Žalobce dále namítá, že výzvou k prokázání skutečností vydanou správcem daně nebylo na žalobce přeneseno důkazní břemeno.
5. Žalobce namítá, že předložil správci daně bezvadné daňové doklady. Dále není sporu o tom, že se jedná o existující plnění, což měl správce daně možnost si sám ověřit. Dále se jedná o plnění zdanitelné, v tuzemsku, použité k ekonomické činnosti. Podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH žalobce naplnil. Nadto se

nejednalo případ vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu ani o disimulované právní jednání.

6. Žalobce s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) dovozuje, že pokud správce daně potažmo soud nesmí odepřít nárok na odpočet ani v případě, kdy prokazatelně nastal daňový podvod, není-li současně prokázána účast daňového subjektu na něm s ohledem na objektivní okolnosti a prokázáno, že státu vznikla skutečná nikoliv pouze potencionální či iluzorní nekvantifikovaná ztráta, pak v jiném případě nemůže odepřít nárok na odpočet subjektu, který se žádného takového jednání nadto nedopustil navíc v případech, kdy daň byla dokonce dodavatelem vykázána a uhrazena. V takovém případě dochází k porušení neutrality daně v rozporu s žalobcem odkazovanou judikaturou.
7. Podle žalobce zatížil žalovaný napadené rozhodnutí nezákonností spočívající v rozporu s komunitárním právem. Žalobce k tomu odkázal na rozhodnutí SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci *Vikingo Fövállalkozó* (C-610/19), který je plně přílehlavý i na situaci žalobce. Žalovaný měl zkoumat, zda plnění nebylo stiženo podvodem na DPH, což neučinil.
8. Žalobce namítá, že žalovaným je porušován požadavek výkladu vnitrostátního práva v souladu s principy, na kterých stojí Směrnice Rady č. 2006/112/ES. Žalobce zmiňuje princip právní jistoty a zásadu daňové neutrality, efektivity a proporcionality, které nejsou cizí ani Ústavnímu soudu či Nejvyššímu správnímu soudu a v jejich světle je třeba interpretovat i vnitrostátní důkazní standard tak, aby osoba povinná k dani vůbec nebyla objektivně schopná důkazní břemeno stran přijetí deklarovaného plnění od dodavatele unést a nedošlo tak k narušení důvěry ve spravedlnost a nestrannosti tohoto řízení.
9. Žalobce namítá, že podle judikatury SDEU nelze odepřít nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že plnění neuskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu s výjimkou toho, kdy plátce nárokující odpočet věděl, že se účastní podvodu na DPH. Žalobce odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 10. 11.2016 ve věci *Signum Alfa Sped* (C-446/15). Dále žalobce namítl, že nelze odepřít nárok na odpočet daně v případě, kdy osoba povinná k dani není schopna kromě faktury předložit další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo. K tomu žalobce odkazuje rozsudek SDEU ze dne 4. 6.2020 ve věci *SC C. F. SRL* (C-430/19).
10. V reakci na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*, a rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.* (C-154/20), žalobce uvedl, že by krajský soud měl primárně vrátit věc k dalšímu řízení za účelem dokazování, popř. minimálně ve smyslu § 118a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) poučit žalobce. Pokud v daňovém řízení nevyšel najevo žádný jiný alternativní dodavatel, pak to vyplývá z toho, že tato skutečnost předmětem dokazování nikdy nebyla. Dokazování tímto směrem být vedeno nemohlo.
11. Dále žalobce k rozsudku ve věci *Kemwater Pro Chemie* uvedl, že z něj plyne obdobný závěr jako z usnesení ve věci *Vikingo*. Závěry z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* nejsou dle žalobce bez dalšího aplikovatelné na meritum věci. V daném případě totiž SDEU vycházel ze skutkového stavu, kdy dodavatel společnosti *Kemwater ProChemie* byl nekontaktní, nebylo možné zjistit jeho daňové povinnosti, a především samotný jednatel dodavatelské společnosti výslovně vyloučil jakoukoli obchodní spolupráci. V meritu žalobce je skutkový stav poněkud odlišný.

12. Bylo prokázáno, že deklarovaní dodavatelé žalobce bez pochyby měli postavení plátců DPH a že se tak chovali - podávali kontrolní hlášení, daňová přiznání, vykazovali tržby v režimu elektronické evidence tržeb, aj. Orgány finanční správy se k nim jako k plátcům daně chovaly. Tím byly bezezbytku splněny podmínky rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Konkrétně žalobce poukazuje na body 34 a 38 daného rozsudku.
13. Především po stránce daňových povinností lze daňové povinnosti společností GELMEX, BENATTO, SEVY TIRE nebo Wea Production jednoznačně určit. To je patrné také z napadeného rozhodnutí z bodů 44 až 51, kde se žalovaný k jednotlivým daňovým povinnostem vyjadřuje. Z provedeného dokazování jednoznačně vyplývá, že dodavatelské společnosti podávaly kontrolní hlášení, podávaly daňová přiznání, těmto společnostem byla správcem daně vyměřena daňová povinnost v souladu s jimi podanými daňovými tvrzeními. Deklarované společnosti se tak nad míru hraničící s jistotou chovaly jako plátcí a stejně tak se k nim jako k plátcům chovaly i daňové orgány. Nelze akceptovat nepodložená tvrzení žalovaného, že jednatele dodavatelských společností měli postavení tzv. bílých koní.
14. Stran prokázání alternativního plátce/plátců uvádí žalobce, že v tomto směru nebylo vůbec vedeno dokazování, proto v souladu s rozsudkem nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* by měla být věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Nicméně společnosti GELMEX, BENATTO, SEVY TIRE nebo Wea Production podávaly kontrolní hlášení i daňová přiznání. Z nich lze ověřit, zda byl žalobce jediným odběratelem těchto společností. Z jiných řízení je žalobci totiž známo, že minimálně společnost GELMEX byla dodavatelem i jiných odběratelů (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 22/2021), stejně jako společnost SEVY TIRE (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 213/2016). Je na místě přihlídnout k celkovému objemu plnění těchto společností. Podle žalobce by se uvedené společnosti staly plátcí DPH *ex lege*. V případě společností BENATTO a Wea Production nebylo vedeno dokazování směrem k prokázání daňových povinností na výstupu, tudíž i u těchto společností je třeba dokazování v zásadě doplnit o potenciální saldo obratu pro otázku splnění vzniku plátcovství *ex lege*.
15. Z žádného provedeného důkazu nevyplývá dělitelnost plnění a jejich přičitatelnost neznámému počtu dodavatelských subjektů. Dělitelnost plnění je vyvrácena i vlastním postupem orgánů finanční správy, které na základě kontrolních hlášení zjevně ponechaly daň na výstupu z plnění jednotlivým společnostem GELMEX, BENATTO, SEVY TIRE a Wea Production zcela beze změny. Právě existence kontrolních hlášení a daňových přiznání ve vazbě na stanovení daňových povinností deklarovaných dodavatelů má významný vliv na posouzení splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Jiná interpretace by vedla k tomu, že dojde k narušení neutrality daně, když na straně výstupu bude stát inkasovat, na straně vstupu pak bude stát inkasovat tu stejnou daň pouze na základě právního posouzení o „neprokázání dodavatele“.
16. Žalobce dále uvedl, že ani nepodávání daňových přiznání, neregistrace k jiné dani než dani z přidané hodnoty nebo absence dokonalého vedení účetnictví dodavatelem nebo skutečnost, že daň z uskutečněného plnění nebyla přiznána a odvedena nezpůsobuje ztrátu nároku na odpočet daně. K tomu žalobce odkázal na judikaturu SDEU. Otázka kontrolních mechanismů a dobré víry tak spadá do posouzení účasti na daňovém podvodu a posuzování standardů na trhu.
17. Žalobce navrhuje, aby krajský soud předložil SDEU následující předběžné otázky:

„1) Jsou třeba závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, vykládat tak, že pro splnění hmotněprávní podmínky uplatněného nároku na odpočet daně v podobě postavení dodavatele coby osoby povinné k dani, postačuje, jestliže tento dodavatel podal daňové přiznání, v němž uskutečnění plnění ve prospěch plátce uplatňujícího si nárok na odpočet daně přiznal?“

Dle žalobce totiž pro prokázání této hmotněprávní podmínky plně postačuje, jestliže deklarovaný dodavatel podá kontrolní hlášení a daňové přiznání, které vykáže shodu (výše daně na výstupu a vstupu zásadně koreluje s kontrolním hlášením, které nese označení konkrétních daňových dokladů, konkrétních dodavatelů a odběratelů, a základů daně, včetně DPH).

„2) Brání směrnice 2006/112/ES ve spojení se zásadou proporcionality a zásadou daňové neutrality praxi daňových orgánů, které v situaci, kdy deklarovaný dodavatel podal daňové přiznání a daňové orgány toto přiznání vyměřily, následně tomu, že v řízení u plátce uplatňujícího si nárok na odpočet daně nebyl tento dodavatel považován za faktického dodavatele deklarovaného plnění?“

Dle žalobce již skutečnostmi, že daňové orgány akceptují daňová přiznání tohoto dodavatele a daňové povinnosti vyměří, dochází ke splnění této podmínky, není-li prokázáno, že dodavatel takto jednal zastřeným způsobem.

### III. Argumentace žalovaného

18. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
19. V reakci na výše zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu a SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný dodal, že jeho závěr učiněný v daňovém řízení je v souladu s uvedenými rozsudky. Žalobce po celou dobu daňového řízení neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu předmětné zdanitelné plnění dodal, tzn., že žalobce neoznačil konkrétního skutečného dodavatele a tohoto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázal, když žalobce po celou dobu daňového řízení tvrdil, že dodavateli plnění byly společnosti GELMEX, BENATTO.CZ, SEVY TIRE a Wea Production, což správce daně zpochybnil, přičemž žalobce tyto relevantní pochybnosti správce daně neodstranil. Žalovaný současně dodává, že z daňového řízení a provedeného dokazování vůbec, natož s jistotou, nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem uvedeného zboží tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Ze skutečností a zjištění v posuzovaném případě ani nevyplývaly žádné indicie, které by ukazovaly na existenci jiného dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani a který by mohl dodat zboží v deklarovaném rozsahu. K tomu žalobce odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
21. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů,

jakož

i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

22. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporná otázka, zda žalovaný vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů od shora uvedených společností, v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že rozhodujícím důvodem pro neuznání daňového odpočtu bylo neprokázání tzv. deklarovaného dodavatele.
23. Pro posouzení této otázky je relevantní zejména právní úprava a navazující judikatura týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH. Aplikovatelnou zákonnou úpravu obsahuje § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak (mimo jiné) prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
24. Daňový subjekt tedy má povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit *pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví* a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě účetnictví daňového subjektu zaznamenává v rozporu se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně má povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
25. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je pak na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
26. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce právo na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Znamená to tedy, že pokud daňový subjekt chce uplatnit nárok na odpočet DPH,

má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění. A že ho použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně.

27. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH tedy plátce daně musí primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu. Ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí uskutečnit jiný plátce daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně.
28. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouho zastávala názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Dodavatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a jeho vydání (k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61).
29. Tyto závěry však do velké míry relativizoval rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Na předběžnou otázku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odpověděl, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“ (důraz doplnil krajský soud).
30. Jinými slovy, i pokud daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, ale ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl,

by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. To však platí pouze v případě, že ze skutkových okolností případu jednoznačně vyplývá, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Pokud tedy ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, lze daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.

31. Na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* pak navázal shora zmíněný rozsudek rozšířeného senátu v téže věci, který vedl k zamítnutí kasační stížnosti žalovaného s odkazem na to, že žalobkyně i žalovaný jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno tak nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy mířit i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Chybný právní závěr žalovaného v důsledku vedl k tomu, že důkazy nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Důkazní situace přitom v daném směru podle rozšířeného senátu nebyla jednoznačná. Bylo proto namísto rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, aby žalobkyně měla prostor případně navrhnout nové důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost.
32. V návaznosti na nový vývoj judikatury dal krajský soud oběma stranám možnost se k ní vyjádřit (viz přípis krajského soudu ze dne 4. 7. 2023, č. j. 30 Af 60/2021-44 a 45). Této možnosti jak žalobce, tak žalovaný využili (viz body 10 až 17 a 19 tohoto rozsudku).
33. V dané věci není sporné, že žalobce předložením daňových dokladů unesl své primární důkazní břemeno. Orgány finanční správy však prokázaly, že o souladu žalobcova účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že je činí ve vztahu k dodávkám plnění, u nichž žalobce uplatnil odpočet DPH, nevěrohodnými. Uvedené pochybnosti správce daně uvedl ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2020 vydané v rámci odvolacího řízení. Tímto postupem napravil své pochybení spočívající ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 5. 2018, která neobsahovala dostatečné pochybnosti, na základě kterých by mohlo dojít k přenosu důkazního břemene na žalobce. Současně byl žalobci poskytnut dostatečný prostor, aby na výzvu prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2020 reagoval a sdělené pochybnosti rozptýlil. Dané pochybnosti byly obsaženy rovněž v žalovaným vydaném seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 10. 5. 2021, č. j. 18032/21.
34. Žalovaný se pochybnostem podrobně věnoval v bodech [44] až [51] a [54] napadeného rozhodnutí.
35. Co se týká společnosti GELMEX, pochybnosti správce daně vyplynuly z její nekontaktnosti. V adrese svého rejstříkového sídla se tato společnost nenacházela a nájem byl ukončen již v listopadu 2014. Neměla zaměstnance ani vozidla. Příznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2016 nepodala. Příznání k DPH za zdaňovací období měsíců leden až říjen 2016 podala nulová. Za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 v kontrolních

hlášeních vykazala plnění dodaná žalobci, příznání k DPH podala, avšak vzniklou daňovou povinnost neuhradila. Od 26. 6. 2018 do 6. 4. 2020 byla vedena jako nespolehlivý plátcce, dne 7. 4. 2020 jí byl přidělen statut nespolehlivé osoby.

36. Rovněž společnost BENATTO byla pro správce daně nekontaktní. Za zdaňovací období srpen až říjen 2016 vykazala v kontrolních hlášeních plnění dodaná žalobci, příznání k DPH podala, avšak vzniklou daňovou povinnost neuhradila. Byla v období od 12. 11. 2016 do 22. 8. 2018 vedena je nespolehlivý plátcce, od 23. 8. 2018 byla nespolehlivou osobou.
37. Společnost SEVY TIRE měla tzv. virtuální sídlo, pro správce daně byla nekontaktní. Za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2016 podala příznání k DPH, přičemž vykazala nízkou daňovou povinnost při vysokých objemech plnění. Následně přestala i přes výzvy správce daně daňová příznání k DPH podávat. Za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016 v kontrolních hlášeních vykazala plnění dodaná žalobci, avšak vzniklou daňovou povinnost do státního rozpočtu neodvedla. Od 22. 11. 2016 do 7. 10. 2019 byla vedena jako nespolehlivý plátcce, od 8. 10. 2019 byla nespolehlivou osobou.
38. Co se týká Wea Production, tak i tato společnost byla pro správce daně nekontaktní a měla tzv. virtuální sídlo. Daňové příznání k dani z příjmů právnických osob podala společnost naposledy za rok 2014. Příznání k DPH v roce 2016 podala pouze za zdaňovací období 4. čtvrtletí, přičemž vykazala nízkou daňovou povinnost při vysokém objemu plnění. Kontrolní hlášení Wea Production za období srpen, září a říjen 2016 podala a vykazala v nich plnění dodaná žalobci, avšak v kontrolním hlášení za září 2016 v nižší hodnotě (vykázaná hodnota 71 702 Kč namísto 101 280 Kč). Vykázanou daňovou povinnost neuhradila. Byla od 7. 11. 2017 do 5. 6. 2019 vedena jako nespolehlivý plátcce, dne 6. 6. 2019 jí byl přidělen statut nespolehlivé osoby.
39. Ani jedna z uvedených společností neprezentovala svoji ekonomickou činnost na webových stránkách. V obchodním rejstříku tyto společnosti nezveřejňovaly účetní závěrky a zápisy změny jednatelů u nich probíhaly nestandardně.
40. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že uvedená zjištění odůvodňují závažné pochybnosti, zda dotčené společnosti vykonávaly reálnou obchodní činnost, resp. zda žalobce od těchto společností přijal šetřená plnění.
41. Správce daně dále provedl svědecké výpovědi osob, které byly v šetřeném období dle obchodního rejstříku jednateli deklarovaných dodavatelů, respektive jejich jednatele ve výkonu funkce zastupovaly.
42. Pan P. G., který byl v předmětných zdaňovacích obdobích ve veřejném rejstříku evidován jako jednatel GELMEX neměl povědomí o ekonomické činnosti této společnosti a popřel, že by žalobce znal. Dále sdělil, že osoba jménem M. P. z něj udělala jednatele několika firem.
43. Ve svědecké výpovědi M. P., který v předmětných zdaňovacích obdobích ve veřejném rejstříku figuroval jako jednatel deklarovaného dodavatele SEVY TIRE, popřel, že by znal společnost GELMEX nebo žalobce. Potvrdil, že zná P. G. zná, ale s touto osobou nikdy neměl obchodní ani jinou spolupráci. Neměl povědomí o ekonomické činnosti společnosti SEVY TIRE.
44. J. S., který byl ve vztahu ke společnostem GELMEX, BENATTO, SEVY TIRE a Wea Production v roce 2016 jejich jednatelem nebo jejich jednatele ve výkonu funkce zastupoval, uvedl, že tyto společnosti neřídil, neměl s nimi nic společného a žádnou obchodní činnost jejich jménem nevykonával. Na dotaz správce daně, jak je možné, že se stal jednatelem výše

uvedených společností, aniž by o tom věděl, když k zápisu jednateleství do obchodního rejstříku je potřeba předložit doklady totožnosti, J. S. uvedl, že doklady mu byly již třikrát odcizeny. (Z odpovědí Magistrátu města Brna a Policie České republiky vyplynulo, že J. S. skutečně nahlásil ztrátu dokladů několikrát, mimo jiné nahlásil ztrátu občanského průkazu v květnu 2015, červenci 2016 a dubnu 2018.)

45. Krajský soud ve shodě se žalovaným uvádí, že předmětné svědecké výpovědi nelze osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, že šetřená plnění přijal od deklarovaných dodavatelů. Naopak výpovědi svědků pochybnosti správce daně prohlubují.
46. Správci daně se i přes jeho aktivní přístup nepodařilo uskutečnit svědeckou výpověď J. G., který jako jednatel společností BENATTO a Wea Production v šetřených obdobích figuroval dle zápisů v obchodním rejstříku (faktickým jednatelem všech deklarovaných dodavatelů v šetřeném období byl J. S.; v případě deklarovaných dodavatelů GELMEX a Wea Production byl pověřen výkonem funkce). Ohledně osoby J. G. a současně P. G. správce daně v průběhu odvolacího řízení zjistil informace, které nasvědčují tomu, že deklarovaní dodavatelé GELMEX, BENATTO.CZ a Wea Production v šetřeném období ekonomickou činnost fakticky nevykonávaly. Zdrojem je článek nazvaný „Živí ho firmy plné bílých koní. Je to normální, říká překupník“, který byl zveřejněn dne 15. 9. 2016 na webovém portálu iDnes.cz (dostupný z [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/jak-funguje-byznys-s-firmami-plnymi-bilych-koni.A160912\\_2272489\\_ekonomika\\_rts](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/jak-funguje-byznys-s-firmami-plnymi-bilych-koni.A160912_2272489_ekonomika_rts)) pojednávající o J. G. z Kladna, který se živí odkupem a následným prodejem firem. Ovládat měl už na 100 společností, přičemž o jeho aktivity v souvislosti s těmito firmami se měla zajímat Policie České republiky (podvody na důchodcích, daňové úniky). Skutečnost, že pan J. G. působil ve více než 100 společnostech je podložena údaji ve veřejném rejstříku (viz [or.justice.cz](http://or.justice.cz)). J. G. v článku zmiňuje také svého bratra P. G., který se má přeprořádáním společností také zabývat. S ohledem na datum publikování článku, tj. 15. 9. 2016, je zřejmé, že v období, kdy odvolatel realizoval obchodní transakce, již tyto informace byly veřejně dostupné na internetu. Podle krajského soudu jsou zmíněné skutečnosti rovněž relevantní pro vznik důvodných pochybností správce daně.
47. Žalobce v daném případě kromě daňových dokladů předložil pouze inventurní soupis zásob bez bližší specifikace zboží a vazby na přijaté daňové doklady, přičemž tuto vazbu nebyl schopen objasnit a doložit. Dále předložil pokladní doklady. Žalobci přitom nebyla známa totožnost osob, kterým hotovost, jež se pohybovala v řádu desetitisíců Kč v rámci jedné platby předával. Lze souhlasit se žalovaným, že žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly s to prokázat, že skutečně přijal předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů. Pokud žalobce spoléhal na vystavené účtenky EET při realizaci hotovostních plateb předávaných fyzickým osobám, o nichž si nezjistil žádné bližší identifikační údaje, pak k tomu krajský soud uvádí, že účtenky EET samy o sobě nejsou důkazem, že se uvedená hotovostní platba fyzicky uskutečnila právě v deklarované výši a mezi uvedenými stranami. Ani kontrolní hlášení podaná deklarovanými dodavateli, kteří si neplnili své daňové povinnosti, nejsou způsobilá k tomu, aby díky nim žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým daňovým tvrzením. Jak vystavení účtenky, tak vykázání plnění v kontrolních hlášeních jsou samy o sobě pouze formálními úkony. Nevyvrací pochybnosti správce daně, zda společnosti, které kontrolní hlášení podaly, šetřená plnění také fakticky uskutečnily.
48. Žalobce v rámci žalobní argumentace poukazoval na specifické prostředí tržnice, kde obchodoval a dovořoval se své dobré víry stran přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

K tomu krajský soud uvádí následující. Pro posouzení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně není podstatný všeobecný standard obchodování (např. na tržnici). Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů (tedy i subjekty obchodující na tržnici) musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné doklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). V opačném případě může být subjekt nárokující si odpočet DPH postižen neuznáním uplatněného nároku.

49. Pokud žalobce uzavíral s dodavatelem ústní smlouvy a realizoval platby v hotovosti (přičemž mu nebylo vůbec zřejmé, s kým za dodavatele jedná), to vše za podstatných nedostatků, které jeho obchodní partneři vykazovali (virtuální sídla, nezveřejňování účetních závěrek), nemohl důvodně spoléhat na to (slovy žalovaného „být v dobré víře ohledně toho“), že v budoucnu unese své důkazní břemeno, neboť si svým přístupem nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet. Žalovaný nepochybil, jestliže přístup žalobce označil za nedostatečně obezřetný (viz bod [57] napadeného rozhodnutí). Takový přístup pak podle krajského soudu nelze zhojit prostým (a žalobcem ničím nepodloženým) poukazem na to, že takto se na tržnici běžně obchoduje nebo že žalobce takto obchodoval ve standardním objemu. Je rovněž zásadní rozdíl v míře obezřetnosti u běžného spotřebitele, který na tržnici nakupuje pro svoji potřebu a u žalobce, který jako obchodník (podnikatel) nakupoval zboží pro následný prodej a současně byl subjektem nárokujícím si odpočet DPH. Lze dodat, že při jakémkoli obchodování, tedy i při obchodování na tržnici, by neměly být ignorovány rizikové znaky, které se u obchodních partnerů vyskytují (a to nejen z důvodů uplatnění nároku na odpočet, ale i např. s ohledem na případné budoucí řešení reklamací).
50. Žalobcem tvrzená skutečnost, že s ohledem na průběh obchodních transakcí byl v dobré víře, že přijímá zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů, není relevantní. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-31: *„Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Uznat nárok na nadměrný odpočet tak nelze jen proto, že líčení skutkových okolností ze strany daňového subjektu se jeví jako možné nebo třeba i docela pravděpodobné. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlín. Tato podmínka ale v projednávané věci nebyla splněna. Ani případná dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není s to odstranit pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které tu i po důkazním řízení přetrvávají.“*
51. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že otázku, zda žalobce mohl být v dobré víře, že se neúčastní podvodu na DPH, žalovaný neposuzoval, neboť nyní řešený případ se týká nesplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, nikoli zjištění daňového podvodu.
52. Žalobce dále poukazoval na roli veřejné správy, která má informace týkající se dodavatele, a i přesto nečiní žádné kroky, aby v rámci prevence varovala subjekty obchodní činnosti, ačkoli jí to zákon sám ukládá minimálně v oblasti trestního oznámení či v oblasti zveřejnění údaje o nespolehlivém plátcí. K tomu krajský soud uvádí, že z výše uvedených zjištění správce daně vyplývá, že deklarovaní dodavatelé žalobce byli označeni jako nespolehliví plátcí, příp. jim byl přidělen status nespolehlivých osob. Nadto orgány finanční správy

nekladly žalobci k tíži, že si tyto společnosti neplnily své zákonné povinnosti. Avšak zjištění týkající se uvedených společností byla legitimní pro vznik pochybností správce daně a žalovaného o uskutečnění zdanitelných plnění v souladu se stavem deklarovaným na daňových dokladech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 19).

53. Žalobce na podporu své žalobní argumentace odkazoval na množství judikatury. Ani z jednoho ze žalobcem zmíněných rozsudků Nejvyššího správního soudu či SDEU však neplyne, že by při uplatnění nároku na odpočet daně nebylo nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Konkrétně pak k odkazu žalobce na usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci Vikingo (C-610/19), ze kterého žalobce obsáhle citoval, krajský soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem poznamenává, „[Ž]e se jedná o pouhé usnesení se stručným odůvodněním a v něm uvedené závěry je třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým v právě citovaném rozsudku ve věci Kemwater ProChemie s. r. o., jehož závěry jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 44).
54. Krajský soud s ohledem na vše shora uvedené souhlasí se závěrem orgánů finanční správy, že nárok na odpočet DPH žalobci nemohl být přiznán, neboť i přes předložené důkazní prostředky, nebyly odstraněny pochybnosti stran přijatého plnění právě od společností GELMEX, BENATTO, SEVY TIRE a Wea Production. Současně z okolností posuzovaného případu nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani.
55. Žalobce namítal, že z důvodu změny judikatorní praxe ve věci *Kemwater ProChemie* měl krajský soud primárně vrátit věc k dalšímu řízení za účelem dokazování. Daná žalobní námitka neobstojí, neboť judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která rozsudkům v této věci předcházela, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Jak dovodil Nejvyšší správní soud, „(v)rátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tebdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, nebo ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl. K takové situaci v nyní souzené věci nedošlo a žalobce k postavení plátce DPH (jiného než deklarovaní dodavatelé) nic konkrétního neuvedl. Nebylo proto na místě věc vracet do řízení před správní orgány. S ohledem na konstantní tvrzení žalobce v průběhu daňového i soudního řízení, že předmětné zboží mu dodali právě jím označení dodavatelé, a nikdo jiný, lze ostatně vyloučit, že by vrácení věci do daňového řízení přineslo něco nového (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 23).
56. Žalobcem navrhovaný postup krajského soudu podle § 118a o.s.ř. (realizace poučovací povinnosti) postrádá jakékoliv opodstatnění. Právní úprava řízení o správních žalobách podle s. ř. s. je právní úpravou ucelenou a autonomní a není důvod, aby byly využívány procesní instituty obsažené v jiném procesním zákonu (srov. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 7 Afs 86/2005-138). Nadto žalobci musela být známa judikatura Nejvyššího správního soudu vztahující se k obdobným situacím (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Po shora zmíněném přípisu krajského soudu, aby žalobce reagoval na závěry nové judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*, si tak žalobce musel být vědom toho, že má v zásadě dvě možnosti: buďto (i) tvrdit, že u jeho neznámého dodavatele (neznámých dodavatelů) plyne postavení plátce DPH z podkladů shromážděných ve správním spisu, nebo (ii) navrhnout další důkazy, které postavení plátce DPH mohou prokázat. Ani jedné z těchto možností žalobce adekvátně nevyužil.

57. Jak krajský soud zmínil výše, žalobce po celou dobu setrvale argumentoval, že šetřená plnění přijal od deklarovaných dodavatelů a že tito dodavatelé byli plátcí DPH. Ačkoli byl v řízení před soudem na změnu judikatorní praxe ve věci *Kemwater ProChemie* upozorněn, žalobce (zastoupen profesionálem v oblasti daňového práva) neoznačil žádný jiný subjekt, který by mu mohl šetřená plnění dodat. Pouze argumentoval, že v tomto směru nebylo a nemohlo být vedeno dokazování v daňovém řízení a z tohoto důvodu se dožadoval zrušení napadeného rozhodnutí.
58. Ani ze správního spisu nevyplývá jakákoliv indicie, která by ukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných dodavatelů, která by mohla být faktickým dodavatelem šetřených plnění, a to v deklarovaném rozsahu, a která by byla současně osobou povinnou k dani. Na status plátce DPH nelze usuzovat ani ze samotného objemu zdanitelných plnění. Žádná z dílčích obchodních transakcí ani souhrn plnění v rámci jednotlivých dodavatelů nepřesáhly částku 1 000 000 Kč (tj. obrát, při kterém by se v dané době osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stala plátcem DPH podle § 6 odst. zákona o DPH). Pouze plnění přijaté od všech dodavatelů přesahuje v souhrnu částku 1 000 000 Kč. Nicméně s ohledem na dělitelnost šetřených plnění (v případě BENATTO jde o dodání zboží na základě 7 sporných daňových dokladů, v případě GELMEX na základě sporných 8 daňových dokladů, v případě SEVY TIRE na základě 7 daňových dokladů a v případě Wea Production na základě 6 sporných daňových dokladů) nelze dovodit, že by dodavatelem zboží byla pouze jedna osoba, která musela mít postavení plátce DPH. Plnění mohla být poskytnuta více osobami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 43). Pokud žalobce neprokázal, že zboží dodali deklarovaní dodavatelé, nelze ani automaticky předpokládat, že stejné osoby, které zřejmě dodaly zboží namísto těchto dodavatelů, vystupovaly rovněž v dalších obdobných dodávkách jménem těchto dodavatelů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 24).
59. Žalobce dále poukazoval na skutečnosti, ze kterých mělo vyplývat postavení deklarovaných dodavatelů jako plátců DPH, což je ovšem zcela irelevantní, protože žalobce v daňovém řízení neprokázal, že právě tito dodavatelé dodali žalobci šetřená plnění.
60. Pro předložení předběžných otázek SDEU krajský soud neshledal důvod. Jak plyne z výše uvedeného, v dané věci není zřejmé, kdo zboží fyzicky žalobci dodal a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani. Tato skutečnost ve smyslu závěrů rozsudků SDEU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* postačí (zakládá sama o sobě dostatečný důvod) pro odepření nároku na odpočet daně. Po správci daně pak nelze z logiky věci požadovat, aby jako důkaz o dodání zboží deklarovaným dodavatelem akceptoval kontrolní hlášení a daňová přiznání deklarovaného dodavatele, která vychází z daňových dokladů, jejichž věrohodnost správce daně zpochybnil.

61. Nelze přisvědčit ani argumentaci žalobce, že odepřením nároku na odpočet daně došlo k porušení neutrality DPH. V dané věci nebylo prokázáno, že šetřená plnění poskytly osoby uvedené na daňových dokladech, ale ani nějaká jiná osoba, která by se účastnila systému DPH. Naopak neutralita DPH by byla porušena, pokud by v takové situaci (tj. při neprokázání toho, že deklarované práce provedla osoba, která je plátcem DPH) byl daňový odpočet připuštěn.
62. K námitce žalobce ohledně inkasování daně jak na straně výstupu, tak na straně vstupu, krajský soud uvádí, že je vždy třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51, bod 25).

#### V. Závěr a náklady řízení

63. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. 9. 2023

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu