



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy v právní věci

žalobce: **SpeWo, s. r. o.**, IČO: 25528203  
sídlem Chopinova 9, 623 00 Brno  
zastoupený daňově poradenskou společností HYNST Advisory s.r.o.  
sídlem Křenová 478/72, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2019, č. j. 48240/19/5300-22443-712712

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 16. 8. 2017, č. j. 3773530/17/3004-51522-711587, kterým správce daně žalobci vyměřil za zdaňovací období říjen 2016 nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 159 774 Kč. Správce daně totiž neuznal části žalobcem tvrzeného nároku na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období, a to konkrétně část nároku na odpočet DPH dle přijatých daňových dokladů obdržených od žalobcem deklarováných dodavatelů RIHAN s. r. o., ve výši základu daně 593 815 Kč a daně v základní sazbě 124 701 Kč, a TEK – AS s.r.o. ve výši základu daně 189 836 Kč a daně v základní sazbě 39 866 Kč, a to z důvodu žalobcem neodstraněných a správcem daně vyjádřených pochybností týkajících se faktického (či reálného) uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění (přijetí stavebního materiálu) od deklarováných dodavatelů. Tím dle správce daně došlo k porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“).
2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela ztotožnil s právním závěrem správce daně, že žalobce nebyl s to prokázat přijetí předmětného stavebního materiálu od jím deklarováných dodavatelů RIHAN s. r. o. a TEK – AS s.r.o. Dle žalovaného totiž žalobce nepředložil žádné další relevantní důkazní prostředky, jež by byly s to prokázat, že předmětné zboží (stavební materiál) přijal. Nadto upozorňuje na fakt, že žalobce předložil správci daně jako důkazní prostředek výslech paní M. G., jednatelky a jediného společníka společnosti RIHAN, s. r. o., v němž naopak vyvrací tvrzení žalobce a prokazuje, že předmět plnění nebyl dodán konkrétním dodavatelem RIHAN s. r. o. U deklarováného plnění od dodavatele TEK – AS s.r.o. pak žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek. Navíc žalobcem deklarování dodavatelé jsou zcela nekontaktní, se správcem daně nekomunikují a svoji platební povinnost vůči správci daně za předmětná zdaňovací období nesplnili a nebylo tedy v silách správce daně pravdivost těchto údajů u dodavatelů dále spolehlivé ověřit. Proto žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobcem tvrzená plnění nebyla žalobcem deklaroványi dodavatelé RIHAN s. r. o. a TEK – AS s.r.o. dodána, tak jak je na dokladech uvedeno a následkem toho tedy nebyla ani odvolatelem od nich fakticky přijata, a to mimo jiné z důvodu absolutní absence předložení relevantních, nezpochybněných a tvrzené skutečnosti prokazujících důkazních prostředků ze strany žalobce.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v podané žalobě polemizuje s výše rekapitulovanými právními závěry žalovaného i správce daně, neboť má za to, že nesplnili svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy věrohodným způsobem nevyvrátili věrohodnost tvrzení žalobce ohledně uskutečnění deklarováných plnění, nadto dostatečně důkazně podložených, přičemž nelze zpochybňovat skutečnost, že předmětný stavební materiál byl zabudován do žalobcem realizovaných staveb. Žalobce dále spatřuje pochybení v tom, že postup i právní závěry žalovaného se nacházejí v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs

58/2017-78 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), z nichž vyplývá, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ Žalovaný, ani správce daně nicméně žádnou takovou úvahu o účasti žalobce na daňovém podvodu neučinili. Žalobce v případě, že se krajský soud neztotožní s touto argumentací žalobce, navrhuje, aby krajský soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské Unie, v níž by se zabýval otázkou, zda je možné odmítnout nárok na odpočet DPH za situace, kdy žalovaný správní orgán nepopírá existenci stavebního materiálu pořízeného v dobré víře a následně zabudovaného do staveb, a to vše za okolnosti, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a žalobce o tomto měl nebo musel vědět.

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 násilné vyvlastňování a odebrání zdrojů daňového subjektu, tedy činnosti ústavou regulované, předpokládá žalobce striktní dodržování zákonných pravidel správními orgány. Žalovaný taktéž nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť účelově hodnotil svědecké výpovědi.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce a další podání

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě neshledává žalobní námítky za důvodné a setrvává na svém stanovisku, že postup i rozhodnutí správce daně byly zcela v souladu se zákonem, přičemž v jeho postupu nelze spatřovat žalobcem namítanou účelovost jednání. K námitce žalobce, že žalovaný i správce daně pochybili při hodnocení provedených důkazů, žalovaný uvádí, že to byl naopak žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž dle žalovaného důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil. K tvrzení žalobce, že žalovaný nerozporoval, že zdanitelné plnění proběhlo, žalovaný konstatuje, že správce daně nepochybnil faktickou existenci stavebního materiálu a jeho použití k ekonomické činnosti žalobce, ale žalobce nebyl s to prokázat přijetí předmětného stavebního materiálu od jím deklarovaných dodavatelů RIHAN s. r. o. a TEK – AS s.r.o. K přiznání nároku přitom nepostačuje, že plnění proběhlo, ale je nutno splnit i zákonem stanovené podmínky, mezi něž patří prokázání skutečnosti, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od jím deklarovaného dodavatele, což žalobce neprokázal.
7. K argumentaci žalobce prostřednictvím závěrů z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 žalovaný uvádí, že v nyní přezkoumávané věci nebylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, neboť nebylo prokázáno, že plnění byla přijata právě od žalobcem deklarovaných dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Za situace, kdy nejsou naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, ani není důvod pro zkoumání vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Žalovaný tedy má za to, že tuto věc vyhodnotil správně, jestliže učinil závěr, že žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu. V tomto ohledu nepovažuje za důvodné, aby krajský soud podával předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

8. 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. Určení oprávněných úředních osob bylo otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu. 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.
9. Žalobce v replice odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-85. Tvrdí, že správce daně mu v průběhu daňové kontroly nedostatečným způsobem sdělil své pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů. Žalobce tak nebyl schopen náležitě hájit svá práva. Z tohoto důvodu považuje žalobce zprávu o daňové kontrole za nepřezkoumatelnou.
10. V doplnění vyjádření ze dne 17. 7. 2023 žalovaný reagoval na vývoj judikatury v důsledku toho, že Nejvyšší správní soud podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU ve věci *Kemwater ProChemie* vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Žalovaný zdůraznil, že v projednávané věci nepanovaly pochybnosti nejen o osobě deklarovaných dodavatelů, ale rovněž i o rozsahu plnění. Současně uvedl, že v daňovém řízení žádným způsobem nevyplývalo, kdo byli skuteční dodavatelé deklarovaného plnění, tak aby daňové orgány mohly ověřit, zda se jedná o plátce DPH. Žalovaný je tak přesvědčen, že napadené rozhodnutí ob stojí i po vývoji judikatury správních soudů v důsledku rozsudku SDEU (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, C-154/20) a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, týkající se společnosti *Kemwater ProChemie*.
11. Žalobce v duplice ze dne 4. 8. 2023 uvedl, že je přesvědčen, že na projednávanou věc plně dopadají závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*. Správce daně totiž žalobci odepřel nárok na odpočet DPH právě z důvodu pochybností o osobě deklarovaného dodavatele. Tvzení žalovaného ohledně pochybností ohledně rozsahu deklarovaného plnění jsou v rozporu s obsahem zprávy o daňové kontrole. Žalobce dále odkázal na provedenou daňovou kontrolu za zdaňovací období květen, červen, červenec a září roku 2016, jež vyústily ve vydání dodatečných platebních výměrů z obdobného důvodu, jako v nyní projednávané věci. Deklarovaný dodavatel tak musel žalobci dodat plnění přesahující limit pro registraci plátce DPH. Zprávu o daňové kontrole za tato zdaňovací období žalobce navrhuje provést jako důkaz pro prokázání rozsahu zdanitelného plnění v nyní projednávané věci.
12. Žalovaný v dalším vyjádření nesouhlasí s žalobcem, že by v daňovém řízení nebyl zpochybněn i rozsah deklarovaného plnění. I kdyby tomu tak nebylo, žaloba je i tak nedůvodná. Žalovaný má za to, že navržené doplnění dokazování (zprávou o daňové kontrole za zdaňovací období květen, červen, červenec a září roku 2016) je nepřípustné, neboť zaprvé nejsou tato zdaňovací období předmětem nyní řešeného soudního sporu, zadruhé pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2019-29, upozorňuje, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení, těžiště dokazování má probíhat před správními orgány. Žalovaný taktéž zdůraznil, že žalobce ani neprokázal, že skutečným dodavatelem stavebního materiálu byla společnost RIHAN s. r. o.

#### IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud přezkoumal, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

*Nepřezkoumatelnost*

14. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
15. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že z daňového spisu ani ze zprávy o daňové kontrole není dostatečně zřejmé, jakým způsobem správce daně hodnotil předložené důkazy. 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, 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.
16. 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. Krajský soud nemá za to, že by provedené důkazy byly žalovaným hodnoceny nesrozumitelně, či účelově, 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. Ostatně, sám žalovaný v průběhu odvolacího řízení správcem daně uložil doplnění spisového materiálu o nezbytné skutečnosti a úkony, což spíše vypovídá o tom, že žalovaný zjišťování skutkového stavu nepodcenil a reagoval na případné vady v postupu správce daně.

*Pověření úřední osoby*

17. Krajský 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. Obdobnou otázkou se krajský soud již zabýval v rozsudku ze dne 8. 11. 2022, č. j. 31 Af 14/2022-50, přičemž od závěrů v něm vyslovených se nyní nemá důvod odchýlit a plně na ně odkazuje. 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 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani absence prvotního pověření neměla za předchozí právní úpravy vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé).
18. 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, na což upozornil i žalovaný. 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.

*Splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH*

19. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně) ohledně neuznání nároku žalobce na odpočet DPH, a to z důvodu žalobcem neodstraněných a správcem daně vyjádřených pochybností týkajících se faktického (či reálného) uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění (přijetí stavebního materiálu) od deklarovaných dodavatelů, čímž došlo k porušení § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce je naopak toho názoru, že důkazní břemeno unesl a správci daně předložil věrohodné důkazy, které postačují k uznání předmětného nároku na odpočet DPH.
20. K tomu krajský soud předně považuje za nezbytné zdůraznit, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět

*v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

21. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, založené na základním postulátu, že „daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)“ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52) Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Konkrétně pro přiznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, jak vyplývá z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 zákona o DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží byť formálně bezvadné daňové doklady. Zároveň je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Ačkoliv je tedy pozornost při prokazování správnosti vykázané daně soustředěna prioritně na daňový doklad, ztrácí takový doklad svou důkazní sílu v případě, je-li ze strany správce daně zpochybněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). V takovém případě může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí daňové tvrzení nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jím vznesených pochybností. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí důkazy ohledně tvrzení daňového subjektu jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.
22. V nyní projednávaném případě krajský soud po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobce seznámil (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2017, č. j. 649201/17/3004-60562-70736) s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích, a to v rámci daňové kontroly, a tedy relevantním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce i jím předložené doklady. Tímto tedy ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů přenesl na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž krajský soud se

ztotožňuje s právním závěrem žalovaného (i správce daně), že žalobce toto důkazní břemeno neunesl a tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně.

23. Ve vztahu k žalobcem deklarovanému dodavateli TEK – AS s.r.o. žalobce dokonce již žádné další důkazní prostředky nepředkládal, ve vztahu k druhému z dodavatelů RIHAN s. r. o. i krajský soud považuje za vhodné poukázat na skutečnost, že žalobcem předkládaný důkaz (výslech tehdejší jednatelky společnosti RIHAN s. r. o. M. G.) paradoxně pravdivost jeho tvrzení popírá či přinejmenším vyvolává další řadu pochybností ohledně faktického uskutečnění žalobcem uváděného zdanitelného plnění (viz protokol o jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4410571/16/3004-60562-703125). Nejvyšší správní soud se s hodnocením výslechu jednatelky dodavatele RIHAN s. r. o. ztotožnil v rozsudku ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, v obdobné věci ohledně nepřiznání nároku žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období srpen a listopad 2016. O tom, že žalobce přijal stavební materiál právě od deklarovaných dodavatelů na předložených daňových dokladech taktéž nevypovídá skutečnost, že byl tento materiál následně zabudován do zrealizovaných staveb.
24. Krajský soud nevyhověl návrhu žalobce na provedení dokazování zprávou o daňové kontrole, která byla podkladem pro správcem daně vydaných dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období květen, červen, červenec a září 2016. Žalobce se pomocí ní pokoušel prokázat, že deklarovaný dodavatel RIHAN s.r.o. v celkovém souhrnu dodaných plnění dosáhl v roce 2016 obratu přesahující hranici dle § 6 zákona o DPH a stal se tedy plátcem DPH. Krajský soud navrhovaný důkaz neprovedl, neboť spornou otázkou v nyní řešené věci bylo, zda žalobce plnění od dodavatele RIHAN s.r.o. vůbec převzal tak, jak deklaroval na daňových dokladech. Otázka, zda byl dodavatel RIHAN s.r.o. plátcem DPH či nikoliv, nebyla mezi účastníky sporná, provedení navrhovaného důkazu je tak nadbytečné.
25. K námitce žalobce, že žalovaný řádně nezkoumal naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, krajský 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.
26. V neposlední řadě se krajský soud neztotožňuje ani s argumentací žalobce založené na výkladu závěrů přijatých v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Staviteľství Melichar*. Zprv je nutno uvést, že tyto závěry byly do jisté míry překonány rozhodnutím Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie* a na něj navazujícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42). Zadruhé, a to je stěžejní, judikatura ve věci *Staviteľství Melichar*, a hlavně ve věci *Kemwater ProChemie* se týká odepření nároku na odpočet DPH z důvodu prokázání, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Tato judikatura na případ žalobce nedopadá. Z rozsudku *Kemwater ProChemie* totiž 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. V nyní posuzované věci však daňové orgány nezjistily, že by plnění dodal jiný dodavatel, odlišný od RIHAN s. r. o. a TEK – AS s.r.o.

27. Krajský soud konstatuje, že v projednávané věci žalobce žádnou indicii, ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, neuvedl (byť mu krajský soud dal prostor pro dodatečné vyjádření v reakci na nejnovější posun judikatury). Taková indicie není obsažena ani ve správním spise. Z okolností posuzovaného případu nevyplývalo, 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 (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 529/2021-46).
28. Krajský soud proto uzavírá, že žalobce nedoložil splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Správce daně a žalovaný dospěli k odůvodněnému závěru, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného plnění, pročež nárok žalobce odepřeli. Judikatura Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, jíž se žalobce dovolával, není na jeho případ přílehavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by žalobce měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty – to správce daně, ani žalovaný netvrdili. Stejně tak v průběhu daňového řízení nevyšlo žádným způsobem najevo, že by snad žalobce deklarované plnění převzal od jiného dodavatele, který byl plátcem DPH. S ohledem na výše uvedené závěry pak krajský soud ani neshledává důvod, proč by měl řízení přerušit a podat k Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku v žalobcem formulované podobě, neboť obdobná otázka byla řešena právě ve výše citované judikatuře, nadto navrhovaná otázka ani nereflektovala skutkový stav nyní projednávané věci.

#### V. Závěr a náklady řízení

29. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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 nemá proto 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, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu