ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **RM Chemicals, spol. s. r. o.**, IČO 26092336
se sídlem Jana Kubiše 128, 390 03 Tábor
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dostálem
se sídlem Krajinská 251/16, 370 01 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, čj. 11129/18/5300-22442-709739,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, čj. 11129/18/5300-22442-709739, **se** v části týkající se stanovení penále **ruší** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Ve zbytku **se** žaloba **zamítá**.

III. Účastníkům řízení **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 30. 3. 2015 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2012 až prosinec 2013. V kontrolovaných obdobích žalobkyně distribuovala a míchala lihová rozpouštědla hlavně pro tiskaře, kosmetiku a těžký průmysl, dále nakupovala a prodávala ocet a provozovala čerpací stanici. V rámci této kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že plnění uvedená na předložených daňových dokladech spočívající v dodávkách motorové nafty skutečně přijala od dodavatele na nich uvedeném, tj. od společnosti Chodovia Plus, a. s. Ta nadto již od 5. 7. 2011 nebyla plátkyní DPH, neboť její registrace byla zrušena.

2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 10. 2016 správce daně žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období duben, květen a červen roku 2012 ve výši 202 997 Kč, 109 400 Kč a 107 622 Kč a stanovil penále ve výši 40 599 Kč, 21 880 Kč a 21 524 Kč.

3. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Procesní postup krajského soudu

4. Jelikož jedna z otázek významných pro posouzení věci, tj. zda daňový subjekt musí prokázat poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, se stala předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (pod sp. zn. 1 Afs 334/2017), krajský soud věc usnesením ze dne 11. 4. 2019, čj. 51 Af 5/2018-53, přerušil.

5. Rozšířený senát následně ve věci položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), o níž Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ECLI:EU:C:2021:989. V návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora pak ve věci rozhodl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208. Jelikož tím odpadla překážka, pro kterou krajský soud řízení přerušil, rozhodl následně usnesením ze dne 6. 4. 2022, čj. 51 Af 5/2018-68, tak, že se v řízení pokračuje.

III. Shrnutí žaloby

6. Proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 4. 5. 2018 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.

7. Žalobkyně nejprve shrnula průběh daňového řízení.

8. V prvé řadě namítla, že daňové řízení bylo od počátku zatíženo vadou z důvodu nedostatečného poučení správcem daně. Výzvu správce daně k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně ze dne 5. 6. 2015 označila za nedostatečnou. Reagovala na ni totiž vyjádřením, v němž zodpověděla veškeré nejasnosti správce daně. Pakliže správce daně neměl rozhodné skutečnosti za prokázané, měl ji poučit, jakým způsobem lze výzvě vyhovět. V opačném případě nelze vydat rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. Postup správce daně žalobkyně označila za účelový, neboť na jednu stranu nezpochybňuje fakticitu přijatého plnění, avšak na straně druhé přes předložení daňových dokladů a bankovních výpisů neustále tvrdí, že žalobkyně

neprokázala dodání zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, tj. společnosti Chodovia Plus.

9. Také uvedla, že správce daně neprovedl jí navrhované důkazy, aniž by tento svůj postup náležitě odůvodnil. Konkrétně žalobkyně navrhovala, aby správce daně provedl šetření u společnosti TA TRANS, s. r. o., a dále u pana O. G. s cílem ověřit vykonání přepravy předmětných dodávek a jejich objednatele. Dále navrhovala u těchto subjektů zjistit z evidence, pro jaké další odběratele zajistili přepravu zboží od společnosti Chodovia Plus jako dodavatele. V případě společnosti TA TRANS se správce daně spokojil s nekompletními podklady. V případě O. G. a J. P. pak ani neučinil výzvu, aby potřebné podklady předložili. Nadto se ani nevypořádal s tím, z jakého důvodu výzvy neučinil. Tím, že správce daně neprovedl navržené důkazy, vzal žalobkyni možnost prokázat rozsah vztahů se společností Chodovia Plus, jejich obratů a z toho plynoucí registraci k DPH.

10. Žalobkyně se nicméně i přes uvedené domnívá, že dodání zboží společností Chodovia Plus bylo v rámci daňové kontroly dostatečně prokázáno. Proto považuje napadené rozhodnutí za nezákonné.

11. Žalobkyně uvedla, že žalovaný se v průběhu řízení nevypořádal s námitkou nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Správce daně vyšel z toho, že společnost Chodovia Plus nebyla v době uskutečnění zdanitelných plnění plátkyní DPH, neboť jí byla zrušena registrace dne 5. 7. 2011. V případech, kdy se o takové skutečnosti správce daně dozví jinak, než z daňové kontroly, je povinen vyrozumět o tom daňový subjekt a vyzvat jej k podání dodatečného platebního výměru. Správce daně tak neučinil, čímž zasáhl do práv žalobkyně.

12. Jako důkazy žalobkyně označila správní spis a listiny v něm založené.

13. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Shrnutí vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že žalobní námitky odpovídají těm, které žalobkyně uplatnila již ve svých odvoláních. V podrobnostech proto odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.

15. Žalovaný s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že nárok na odpočet DPH nelze odvozovat pouze z formálně bezvadných daňových dokladů. Deklarovaný stav totiž musí být v souladu se stavem faktickým. Správce daně seznámil žalobkyni s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích, a to ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015. Správce daně v této výzvě zcela jasně uvedl, které skutečnosti má žalobkyně prokázat, čímž došlo k přenosu důkazního břemene právě na žalobkyni. Ta jej však neunesla a pochybnosti správce daně nevyvrátila. Správce daně přitom nemá povinnost žalobkyni sdělovat, jakými konkrétními důkazními prostředky může soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (k tomu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, čj. 2 Afs 345/2017-35). Ze žalobkyní předložených důkazních prostředků plyne, že si byla dobře vědoma toho, co po ní správce daně žádá. Uvedenou námitkou se žalovaný již zabýval v odstavci [40] svého rozhodnutí.

16. Dle § 92 odst. 1 daňového rádu vede dokazování v daňovém řízení správce daně, který určuje, jaké důkazní prostředky provede. Musí přitom postupovat tak, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji. Není však povinen provést všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, přičemž posuzuje jejich relevanci (k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 78/2012-45).

17. Žalobkyně chtěla navrženými důkazními prostředky prokázat, že jí deklarovaný dodavatel Chodovia Plus byl v době uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění plátcem DPH. Tato otázka však nebyla rozhodná, neboť žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelná plnění poskytl právě tento dodavatel. Žalovaný dále předestřel rozbor judikatury, dle které je prokázání konkrétního dodavatele podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH (s ohledem na to, že na věc dopadá recentní judikatura Soudního dvora, krajský soud nepovažuje za účelné tento rozbor na tomto místě blíže rekapitulovat).

18. V daném případě byla provedena celá řada žalobkyní navržených důkazních prostředků, přičemž žalovaný trvá na tom, že tyto provedl v souladu s procesním předpisem a jejich hodnocení je výsledkem racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Hodnocení důkazních prostředků je obsaženo v žalobou napadeném rozhodnutí a zprávě o daňové kontrole. K výtce, že správce daně neprováděl další šetření, žalovaný uvedl, že jelikož na žalobkyni bylo přeneseno důkazní břemeno, byla to právě ona, kdo měl správci daně předložit hodnověrné a k danému případu relevantní podklady, jimiž by prokázala svůj nárok na odpočet DPH, popř. navrhnout provedení takových důkazů. Žalobkyně však navrhla jen provádění dokazování u odběratelů přepravy (pro prokázání dodavatele jako takového naprosto nerelevantní); své důkazní břemeno proto neunesla.

19. S námitkou nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení se žalovaný vypořádal v bodech [44] až [46] svého rozhodnutí. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že správce daně nemůže vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení libovolně bez jakéhokoliv důvodu, a to zejména vzhledem k důsledkům, které tato výzva přináší (prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok). Ve výzvě tedy musí být uvedeny věcné, nikoliv jen formální důvody, na základě nichž správci daně vzniklo důvodné podezření k doměření daně (srov. § 145 odst. 2 ve spojení s § 102 odst. 2 daňového řádu).

20. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly informace o tom, že deklarovaný dodavatel žalobkyně, společnost Chodovia Plus, nebyl v době uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH, nadto byl nekontaktní. Žalovaný se nicméně domnívá, že pouze na základě těchto skutečností nemohla být vydána výzva k dodatečnému daňovému tvrzení žalobkyně, neboť se jedná o informace, které samy o sobě nemohly vést k důvodnému předpokladu správce daně, že bude žalobkyni doměřena daň.

21. S odkazem na judikaturu správních soudů žalovaný dodal, že ani případná důvodnost této žalobní námitky by bez dalšího nezpůsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí ani dodatečných platebních výměrů.

22. Žalobkyně požaduje zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečných daňových výměrů správce daně. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního

soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a rozsudku Nejvyššího správního soudu je však takovýto petit nevykonatelný.

23. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

V. Vyjádření žalobkyně po pokračování v řízení

24. Žalobkyně ve vyjádření k judikaturnímu vývoji v průběhu přerušeného řízení uvedla, že se se zaslanou judikaturou seznámila, nicméně tato judikatura nevyčerpává veškeré žalobní námitky, zejména pak nezákonné zahájení kontroly. Z daného důvodu na podané žalobě trvá a vyčká rozhodnutí krajského soudu.

VI. Vyjádření žalovaného po pokračování v řízení

25. Žalovaný k nové judikatuře uvedl, že z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Je v zásadě na daňovém subjektu, aby tuto skutečnost doložil, ledaže potřebnými informacemi disponuje sám správce daně. Nejsou-li potřebné údaje k dispozici, je třeba nárok na odpočet DPH odepřít.

26. V posuzované věci však nebylo postaveno najisto (ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti), že žalobkyně přijala tvrzené plnění od osoby v postavení plátce DPH. Žalobkyně neprokázala, že sporná plnění dodala osoba uvedená na jí předložených daňových dokladech, tedy společnost Chodovia plus. Současně nelze s jistotou uzavřít, že se skutečný dodavatel těchto plnění nacházel v postavení plátce DPH.

27. Deklarovaná plnění na daňových dokladech v součtu základů daně přesahují částku 1 000 000 Kč. Nicméně pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), v důsledku plnění poskytnutých žalobkyni, tento dodavatel by se stal plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. V daném případě by se tak skutečný dodavatel v případě překročení stanoveného obratu v dubnu 2012 stal plátcem DPH až dne 1. 7. 2012. Správce daně legitimně zpochybnil poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti neodstranila a sama skutečného dodavatele neoznačila ani neprokázala.

28. Na podporu svých závěrů žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, a ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43. Žalovaný uvedl, že motorová nafta je zcela určitě dělitelným plněním, které mohlo být dodáno více dodavateli, kteří nemuseli mít postavení plátce DPH.

29. Závěrem žalovaný podotkl, že ověření platné registrace k DPH dodavatele je jedním z kontrolních interních mechanismů prověření obchodních partnerů, který však žalobkyně neprovedla ani u deklarovaného dodavatele. Jinak by zjistila, že společnost Chodovia Plus v době údajných uskutečnění zdanitelných plnění registrovaným plátcem DPH nebyla.

30. Žalovaný setrval na svém návrhu, aby krajský soud žalobu zamítl.

VII. První rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

31. Krajský soud rozsudkem ze dne 12. 7. 2022, čj. 51 Af 5/2018-79, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přisvědčil totiž námitce, dle které dle které správce daně nesprávně nepřistoupil k vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ačkoli se uvedené pochybení správce daně projevilo pouze v rovině nezákonně stanoveného penále, krajský soud považoval výrok žalobou napadeného rozhodnutí za nedělitelný, a proto zrušil rozhodnutí žalovaného jako celek.

32. S tímto posouzením se však neztotožnil Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 22. 11. 2023, čj. 5 Afs 238/2022-37, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud sice přisvědčil krajskému soudu v tom, že správce daně měl přistoupit k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, avšak dospěl k závěru, že výrok žalobou napadeného rozhodnutí rozdělit lze.

VIII. Právní hodnocení krajského soudu

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.

34. Žaloba je částečně důvodná.

35. K důkaznímu návrhu žalobkyně správním spisem krajský soud uvádí, že správním spisem se zpravidla dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Veškeré žalobkyní označené důkazy jsou již ve správním spisu založeny.

36. K otázce vykonatelnosti navrhovaného petitu krajský soud poznamenává, že žalobkyní zvolená formulace skutečně není i s ohledem na výrokové možnosti žalovaného (srov. § 116 daňového řádu) šťastná. Pokud správní soud v daňových věcech ruší dle § 78 odst. 3 s. ř. s. též rozhodnutí správce daně, činí tak tehdy, pokud v řízení již pokračovat dále nelze (srov. shora citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Aps 2/2008-76). Nelze však přehlédnout, že případné zrušení rozhodnutí správce daně je dle § 78 odst. 3 s. ř. s. zcela na úvaze krajského soudu; v tomto rozsahu není soud žalobním návrhem vázán a nemusí o něm ani rozhodovat samostatným výrokem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, čj. 1 As 60/2006-106, č. 1456/2008 Sb. NSS). Žaloba jako taková je tudíž přes shora uvedené projednatelná.

VIII.A K námitkám nepřezkoumatelnosti

37. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, jejichž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Těmto námitkám nepřisvědčil.

38. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrno, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za*

nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů". Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).

39. Žalobkyně předně spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že údajně nezdůvodnil neprovedení jí navrhovaných důkazů. Konkrétně se mělo jednat o navrhované šetření u společnosti TA TRANS a u pana O. G. s cílem ověřit vykonání přepravy předmětných dodávek a jejich objednatele. Dále se mělo jednat o návrh, aby správce daně zjistil z evidence těchto subjektů, pro jaké další odběratele zajistili přepravu zboží od společnosti Chodovia Plus.

40. Správce daně se k důkazním návrhům žalobkyně obsáhle vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, a to konkrétně na stranách 15 až 18. Žalovaný se pak námitkou neprovedení některých navrhovaných důkazů obsáhle zabýval v odstavcích [41] až [43] svého rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole i žalobou napadeného rozhodnutí je patrno, že správce daně provedl na základě důkazních návrhů žalobkyně relativně rozsáhlé dokazování, a to i ve vztahu ke shora uvedeným přepravcům. Měla-li žalobkyně za to, že takové dokazování nebylo dostatečné, pak měla s ohledem na své důkazní břemeno navrhnout dokazování další, tj. označit další konkrétní důkazní prostředky. V odstavci [42] pak žalovaný zdůvodnil i to, proč nebylo v posuzované věci účelné provádět prověřování případných obchodních partnerů společnosti Chodovia Plus (žalobkyně konkrétně poukázala na pana J. P.). Jelikož žalobkyně dle žalovaného vůbec neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění společností Chodovia Plus, postrádalo smysl ověřování případných obchodních partnerů této společnosti.

41. V odstavci [27] se žalovaný vyjádřil k žalobkyní předložené kopii denního záznamu o výkonu vozidla pana O. G. a e-mailu s objednávkou přepravy PHM ze dne 18. 4. 2012 mezi paní Ř. (obchodní ředitelkou společnosti Chodovia Plus) a panem G. Tyto dokumenty podle žalovaného mohou prokazovat pouze to, že paní Ř. patrně objednala přepravu pohonných hmot, nicméně samotnou paní Ř. se nepodařilo dohledat ani Policii České republiky. Již z toho je dle krajského soudu zřejmé, že další šetření u pana O. G. postrádá význam, neboť nelze ověřit, že objednávku přepravy skutečně učinila společnost Chodovia Plus (srov. též strany 17 a 18 zprávy o daňové kontrole).

42. V odstavci [29] žalovaný taktéž reagoval na požadavek šetření u odběratelů žalobkyně s cílem zjistit rozsah dodávek motorové nafty; tím by sice bylo osvědčeno dodání motorové nafty žalobkyní v určitém množství, což není sporné, ovšem neosvědčilo by to její dodání žalobkyni společností Chodovia Plus.

43. Krajský soud na úvahách daňových orgánů nic nepřezkoumatelného neshledal. V žádném případě se pak nejedná o opominuté důkazy, k jejichž neprovedení by se daňové orgány nikterak nevyjádřily. Naopak provedly podrobné dokazování, které

však k rozptýlení pochybností správce daně nevedlo. Nutno totiž podotknout, že z provedeného dokazování vyplynula celá řada dalších pochybností o tom, zda skutečným dodavatelem motorové nafty byla právě společnost Chodovia Plus (viz dále).

44. Žalobkyně dále považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné v otázce nezákonnosti zahájení daňové kontroly, kterou žalobkyně spatřuje v nevydání výzvy k dodatečnému daňovému přiznání.

45. K tomu se žalovaný vyjádřil v odstavcích [44] až [46] svého rozhodnutí, přičemž tam obsažená argumentace v podstatě odpovídá obsahu jeho vyjádření k žalobě. Ani tato část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti ve světle shora vytyčených kritérií netrpí. To však neznamená, že s ní krajský soud ztotožnil i po věcné stránce.

VIII.B K nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu

46. Důvodnou naopak krajský soud shledal námitku, dle které správce daně pochybil, když nepřistoupil k vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

47. Citované ustanovení stanoví, že „[p]*okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“

48. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, konstatoval, že „[d]*ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena,* ***je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení***“ (důraz doplněn). Uvedený závěr opřel Nejvyšší správní soud především o to, že „*zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž má k dispozici,* ***zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno****, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále*“ (důraz doplněn).

49. V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „[v]*ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení* ***disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti***

***současné poslední známé daně**. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11)*" (důraz doplněn). V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, „*že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně.*"

50. O tom, že závěry obsažené v posledních dvou citovaných rozsudcích nebyly usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 183/2014-55 překonány, svědčí například to, že je Nejvyšší správní soud aplikoval společně se jmenovaným usnesením v rozsudku ze dne 9. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33.

51. V zásadě tedy platí, že získal-li správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu.

52. Nejvyšší správní soud pak v právní větě k rozsudku ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb. NSS, shrnul, že „[j]*estliže správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nezpůsobuje to samo o sobě nezákonnost doměření daně.*" V odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že tato procesní vada má vliv na „*vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno.*"

53. V nyní posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že správcem daně zjištěné skutečnosti důvodný předpoklad doměření daně naplňovaly. Finanční úřad pro Zlínský kraj se na správce daně obrátil dožádáním ze dne 12. 3. 2013, z něhož vyplynulo, že společnost Chodovia Plus není plátcem DPH, neboť jí registrace byla dvakrát zrušena (ke dni 22. 9. 2009 a ke dni 5. 7. 2011) z důvodu neplnění povinností plynoucích ze zákona o DPH. Finanční úřad pro Zlínský kraj dále uvedl, že společnost Chodovia Plus pro něj není kontaktní a sídlí v rodinném domě, jehož majitel o společnosti nic neví. Přílohou dožádání byly mimo jiné faktury na dodávky motorové nafty ze dne 6. 4. 2012, 19. 4. 2012 a 19. 6. 2012 vystavené společností Chodovia Plus žalobkyni. Z uvedeného plyne (a žalovaný to ostatně nezpochybňuje ani ve vyjádření k žalobě), že správce daně měl před zahájením daňové kontroly dne 30. 3. 2015 informaci o tom, že deklarovaný dodavatel žalobkyně společnost Chodovia Plus nebyla v době uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH a nadto byla pro příslušného správce daně nekontaktní.

54. S ohledem na povahu kontrolované DPH je přitom evidentní, že postavení dodavatele coby plátce daně je pro přiznání odpočtu DPH zásadní (na tom nic nezměnilo ani aktuální rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*). Správce daně tedy měl k dispozici informaci, která podstatným způsobem zpochybnila skutečný průběh žalobkyní deklarovaných plnění, z čehož plyne i důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně. K tomu nakonec skutečně došlo, a to primárně právě na základě zjištění, které Finanční úřad pro Zlínský kraj správci daně poskytl. Ani provedené dokazování totiž nebylo způsobilé pochybnosti o skutečném dodavateli motorové nafty vyvrátit.

55. Správnost uvedených závěrů ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 5 Afs 238/2022-37. Jelikož popsané pochybení nemělo vliv na správnost doměření daně, nýbrž pouze na stanovení penále, krajský soud – veden závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu o dělitelnosti výroku žalobou napadeného rozhodnutí – zrušil rozhodnutí žalovaného pouze v této části.

VIII.C K námitce nedostatečného poučení

56. Krajský soud se naopak neztotožnil s žalobkyninou argumentací, dle které ji správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015 nedostatečně poučil o tom, jakými důkazními prostředky má pochybnosti správce daně rozptýlit.

57. K tomu krajský soud předně uvádí, že ze žalobní argumentace není zřejmé, z čeho žalobkyně takovouto poučovací povinnost správce daně vlastně dovozuje.

58. Žalovaný v této souvislosti přiléhavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, čj. 2 Afs 345/2017-35, dle něhož „*žádný právní předpis správci daně neukládá povinnost označovat konkrétní důkazní prostředky, kterými má daňový subjekt prokazovat svá tvrzení. Uvedené nakonec není ani možné, neboť správce daně neoplývá znalostmi o tom, jakými důkazními prostředky stěžovatel disponuje. K získání důkazu v rámci daňového řízení je možné použít všech důkazních prostředků, které umožní zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž podklady užité v daňovém řízení jako důkazní prostředky nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Není přitom rozhodné, zda podklady byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. Ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu uvádí demonstrativní výčet obvykle používaných důkazních prostředků. Jedná se zejména o výpověď svědka, znalce či daňového subjektu v rámci ústního jednání, dále o listiny (např. daňová přiznání, hlášení, vyúčtování, účetní záznamy apod.), ohledání určité věci movité či nemovité, při němž úřední osoba konstatuje určitý stav ohledávané věci, nebo obrazové a zvukové záznamy o průběhu jednotlivých úkonů při správě daní. Bylo na stěžovateli, aby činil návrhy na provedení důkazů jakýmkoli možným důkazním prostředkem.*“

59. Obdobně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, čj. 1 Afs 360/2017-35, uvedl, že „[s]*právce daně nemusel ani příkladmo uvádět, jak by podle něj měl být konkrétně prokázán způsob naložení se zbožím tak, jak se domnívá stěžovatel – to by naopak mohlo být s ohledem na práva daňového subjektu zavádějící. Je vždy daňovém subjektu, aby navrhoval na svou obranu rozličné důkazy. Zákon správci daně neukládá povinnost označování potenciálních důkazních prostředků, jimiž by daňový subjekt mohl prokázat svá tvrzení správci daně. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít*

všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Je zcela na stěžovateli, aby (řádně a včas) navrhl v rámci daňové kontroly provedení dokazování jakýmkoliv z takových prostředků."

60. Uvedené závěry považuje krajský soud za plně aplikovatelné i v nyní posuzované věci.

61. Krajský soud po přezkoumání výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015 shledal, že správce daně v ní dostatečně vylíčil vzniklé důvodné pochybnosti o průběhu deklarovaných plnění. Výzvu přitom formuloval dostatečně konkrétně a srozumitelně. Skutečnost, že správce daně nerozporoval fakticitu přijatého plnění, nikterak nevylučuje možný vznik pochybností o osobě dodavatele a jeho postavení coby plátce DPH. Bylo proto na žalobkyni, aby unesla důkazní břemeno, které na ni správce daně přenesl (samotné přenesení důkazního břemene ostatně žalobkyně ani nezpochybňuje).

VIII.D K námitce unesení důkazního břemene

62. Nedůvodná je též – stručně formulovaná – námitka, dle níž žalobkyně unesla své důkazní břemeno a dostatečně prokázala uskutečnění přijatých plnění společností Chodovia Plus.

63. K tomu krajský soud nejprve uvádí, že zjištěné skutečnosti a provedené dokazování dostatečně popisují jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak i žalovaný ve svém rozhodnutí. Není proto účelné je na tomto místě opakovaně podrobně rozvádět. Postačí pouze připomenout základní skutečnosti, které plynou z obsahu spisu, a které krajský soud ve shodě s daňovými orgány vedou k závěru zpochybňujícímu uskutečnění přijatých plnění společností Chodovia Plus:

   - Společnost Chodovia Plus nebyla v době deklarovaných plnění registrována k DPH a byla pro příslušného správce daně nekontaktní.
   - Podle vyjádření někdejšího jednatele žalobkyně R. M. byly objednávky prováděny výhradně telefonicky (absentovala tedy písemná smlouva dokládající osobu dodavatele), a to na základě internetové nabídky (bez prověření dodavatele).
   - Osoby, které se měly podílet na jednání společnosti Chodovia Plus, o její činnosti prakticky nic nevěděly (předseda představenstva P. P. a členové představenstva R. Ch. aj. L.). Při výslechu dožádaným správcem daně na Slovensku pan P. P. dokonce odmítl vypovídat.
   - Paní J. Ř., která za společnosti Chodovia Plus jednala na základě generální plné moci ze dne 6. 10. 2011, se správci daně nepodařilo (ani opakovaně) k výslechu předvolat. Neúspěšný byl též pokus o její předvedení Policií České republiky.
   - Doklady poskytnuté společností TA TRANS, která měla zajišťovat přepravu motorové nafty, nekorespondovaly se žalobkyní předloženými nákladními listy (co do data přepravy a SPZ vozu).

64. Žalobkyně tyto skutečnosti v žalobě žádným způsobem nezpochybňuje. Krajský soud proto nemá žádný důvod, pro který by z nich nemohl vycházet. Jedná se přitom o okolnosti, které zásadním způsobem znevěrohodňují žalobkynino tvrzení, že jí posuzovaná plnění poskytla právě společnost Chodovia Plus, neboť vytvářejí značnou nejistotu o tom, jak tato společnost vůbec fungovala.

65. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila především formální doklady, a to přijaté faktury od společnosti Chodovia Plus, plnící lístky, nákladní listy pro přepravu nebezpečných věcí dle ADR, dodací listy, záznamy o pohybech na bankovním účtu žalobkyně a faktury vydané žalobkyniným odběratelům. Takovéto doklady však s ohledem na shora uvedené skutečnosti nemohou k vyvrácení pochybností o skutečném průběhu posuzovaných transakcí postačovat.

66. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 27. 11. 2015 žalobkyně dále navrhla jako důkaz kopii denního záznamu o výkonu vozidla pana O. G., e-mailu s objednávkou přepravy PHM ze dne 18. 4. 2012, popřípadě šetření u společnosti TA TRANS a pana O. G. s cílem ověřit vykonání přepravy posuzovaných dodávek a jejich objednatele. Dále navrhla šetření v záznamních povinnostech subjektů obchodujících s pohonnými hmotami s cílem vyhledat další případné odběratele společnosti Chodovia Plus. Šetření se pak mělo týkat i možného odběratele pana J. P.

67. S uvedenými důkazními návrhy se daňové orgány řádným způsobem vypořádaly a provedly ve věci dostatečné dokazování. Pro věc je podstatné, že skutečné fungování společnosti Chodovia Plus nebylo s ohledem na shora uvedené možné ověřit. Jediná osoba, která by mohla vnést do věci více světla, tj. paní J. Ř., není pro správce daně kontaktní a nepodařilo se ji předvést ani pomocí policie. Nelze tak ani potvrdit, že to byla právě ona, kdo jménem společnosti Chodovia Plus uzavíral obchody se žalobkyní (či dalšími možnými odběrateli) a zadával objednávky přepravy pohonných hmot. Za této situace považuje i krajský soud další dokazování zaměřené na osoby přepravců či odběratelů společnosti Chodovia Plus za zbytečné.

68. V podání ze dne 1. 3. 2016 žalobkyně dále navrhla provést výslech R. Ch. a J. L. V podání ze dne 15. 3. 2016 pak žalobkyně trvala na opětovném výslechu P. P. Výpovědi těchto svědků však nepřinesly v podstatě žádné relevantní informace, neboť svědci o faktickém fungování společnosti Chodovia Plus nic nevěděli. Pouze P. P. vypověděl, že za společnost jednala na základě jím udělené generální plné moci J. Ř.

69. Krajský soud proto na tomto místě uzavírá, že žalobkyně doposud neprokázala, že sporná plnění přijala právě od společnosti Chodovia Plus. Je proto třeba se dále zabývat tím, jaký vliv má tato skutečnost na posouzení věci s ohledem na recentní judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

70. Soudní dvůr ve věci *Kemwater ProChemie* dovodil, 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.*“

71. Soudní dvůr uvedl, že identifikace dodavatele na faktuře, kterou daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani

je naproti tomu jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (*Kemwater ProChemie*, body 24 a 25).

72. Základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby správce daně odpočet DPH na vstupu přiznal, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální. Nárok na odpočet DPH však nelze přiznat, pokud na faktuře týkající se zboží nebo služeb není uvedena totožnost skutečného dodavatele, znemožňuje-li tato skutečnost jeho identifikaci, a tedy prokázání toho, že měl postavení osoby povinné k dani (*Kemwater ProChemie*, body 29 až 32).

73. Správce daně nemůže zkoumat pouze samotnou fakturu. Musí zohlednit i další informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Daňové orgány tak mohou od osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný odpočet daně přiznat, či nikoli. Osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, musí doložit, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb byl v postavení osoby povinné k dani. Doloží to zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH (*Kemwater ProChemie*, body 33 a 34).

74. Nelze obecně vyžadovat, aby osoba, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je její dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Jinak je tomu ale za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna věcná podmínka nároku na odpočet. V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato věcná podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (*Kemwater ProChemie*, body 37 a 38).

75. Není-li na faktuře uvedena totožnost skutečného dodavatele, musí být nárok na odpočet DPH odepřen, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení osoby povinné k dani (*Kemwater ProChemie*, bod 41). Správce daně v takovém případě nemusí 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. Klíčové je, že skutečný dodavatel nebyl ztotožněn a osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že 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 (*Kemwater ProChemie*, bod 42).

76. Na uvedené navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve shora citovaném rozsudku čj. 1 Afs 334/2017-208 závěry Soudního dvora převzal s tím, že závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán. K tomu ovšem dodal, že „[v] *praxi může být samozřejmě sporné, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH*“.

77. Nejvyšší správní soud pak například v taktéž shora citovaném rozsudku čj. 10 Afs 254/2018-43, dovodil, „*že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci* Kemwater ProChemie, *bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ Obdobně srov. též shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 374/2020-59 a čj. 1 Afs 499/2020-48.

78. Krajský soud se proto ve světle shora uvedených judikatorních závěrů zabýval konkrétními okolnostmi nyní posuzované věci.

79. Žalobkyně neprokázala, že jí pohonné hmoty dodala právě společnost Chodovia Plus. Po celou dobu daňového řízení pak neuvedla nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel (či dodavatelé), který by byl v pozici osoby povinné k dani. Nic relevantního v tomto ohledu neobsahuje ani žaloba. Co je však podstatnější, krajský soud poté, co rozhodl o pokračování v řízení, umožnil účastníkům řízení, aby se ke shora uvedenému judikaturnímu vývoji vyjádřili. Ani v rámci tohoto vyjádření však žalobkyně neuplatnila žádné tvrzení, které by mohlo představovat indicii o tom, že přijala posuzovaná plnění od plátce DPH.

80. Ani z obsahu daňového spisu nevyplynuly takové skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že dodavatel (či dodavatelé) žalobkyně byl osobou povinnou k dani. Žalobkyně již v průběhu daňového řízení vyjádřila přesvědčení, že hodnota přijatého plnění sama o sobě znamená, že její dodavatel musel být v postavení plátce DPH. To však z obsahu spisu neplyne. V posuzované věci je sporné plnění spočívající v dodávkách motorové nafty na základě čtyř faktur č. XA, XB, XC a XD, přičemž hodnota těchto plnění činila v základu daně 582 582,53 Kč, 432 403,50 Kč, 547 000 Kč a 538 107,60 Kč. Žádné z těchto plnění samo o sobě nepřekračuje zákonný limit pro vznik postavení plátce daně dle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný v této souvislosti správně poznamenal, že motorová nafta je dělitelným plněním, které mohlo být dodáno více dodavateli, kteří nemuseli mít postavení plátce DPH. Žalobkyně neprokázala, že by plnění pocházelo od téhož dodavatele, neboť osobu dodavatele se nepodařilo spolehlivě identifikovat.

IX. Závěr a náklady řízení

81. S ohledem na konstatovanou vadu krajský soud rozhodnutí žalovaného v části týkající se stanovení penále zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.) a ve zbytku žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

82. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého 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.

83. Žalobkyně i žalovaný měli v řízení úspěch částečný, a to v rozsahu 50 %. Podstatou věci totiž bylo posouzení dvou oddělitelných povinností, které správce daně žalobkyni uložil. Žalobkyně přitom docílila zrušení výroku týkajícího se stanovení penále, avšak

žalovaný zároveň uhájil výrok svého rozhodnutí v rozsahu doměření samotné daně. Krajský soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 9. ledna 2024

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v.r.
předseda senátu