



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **MI & VI Plus s.r.o.**  
sídlem Brněnská 61, Vyškov  
zastoupený 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 2.3.2021, č.j. 7087/21/5300-21443-702551,

**takto:**

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

### Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 2.3.2021, č.j. 7087/21/5300-21443-702551, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“):
  - platební výměr ze dne 8.11.2019, č.j. 4665724/19-3019-50522-712591, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2017 ve výši vlastní daně 57 491 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 8.11.2019, č.j. 4665788/19-3019-50522-712591, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2017 ve výši 40 043 Kč, a současně jím bylo předepsáno penále ve výši 8 008 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 11.11.2019, č.j. 4665863/19-3019-50522-712591, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 74 616, a současně jím bylo předepsáno penále ve výši 14 923 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 8.11.2019, č.j. 4665881/19-3019-50522-712591, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 90 072 Kč, a současně jím bylo předepsáno penále ve výši 18 014 Kč.

### I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nerespektuje principy Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice DPH“) a judikatury Soudního dvora EU. Zdůrazňuje, že není nespolehlivým plátcem, vůči správci daně je dlouhodobě kontaktní, vstřícný a plní si své daňové povinnosti. V průběhu daňového řízení popsal správci daně svoji obchodní praxi. Žalobce běžně zboží nakupoval na tržnicích, a to na Olomoucké ulici v Brně nebo na tržnici SAPA v Praze. Tyto nákupy uskutečňovali přímo jednatelé žalobce osobně a prostřednictvím vlastních vozidel. V případě obchodů se společnostmi Progel, spol. s.r.o. a Gelmex spol. s.r.o. bylo zboží zakoupeno na tržnici na Olomoucké, zástupce žalobce tu oslovil osobu, která v daném okamžiku byla u vybraného zboží (většinou se jednalo o muže nebo ženy vietnamského původu) a která na základě přijaté ceny předala žalobci daňový doklad. Žalobce akcentuje, že od účinnosti zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, byly přijaté tržby i zaevidovány. Rovněž v případě ostatních odběratelů nákupy probíhaly standardně; v případě faktur od společností CIA holding, a.s. a EXCEPTIONALL s.r.o. jejich jednatelé rovněž potvrdili správci daně obchodní činnost i realizaci zdanitelného plnění vykázaného vůči správci daně na daňových dokladech a v kontrolních hlášeních. Podle žalobce je v dané věci přítom potřeba přihlídnout ke specifikům prodeje a nákupu na běžných tržnicích. Naopak důvěru žalobce, že dodavatelem je právě subjekt vystavující daňový doklad, utvrzoval každý další obchod, kdy na stejném prodejním místě vystavoval a prodával zboží stejný dodavatel. Nadto správce daně nikdy netvrdil ani neprokázal, že by uvedení dodavatelé na uvedených tržištích, kde zboží bylo zakoupeno, nevykonávali svoji činnost. Žalobce tak nakoupil předmětné zdanitelné plnění v dobré víře od subjektů uvedených na daňových dokladech, včetně údaje o tom, kdo je vystavitelem uvedeného daňového dokladu, resp. kdo je faktickým dodavatelem tohoto zboží. O tom jej navíc utvrzovalo i zaevidování tržeb vůči správci daně nejen v kontrolních hlášeních, ale posléze i v systému elektronické evidence tržeb (EET).

3. Žalobce dále namítá, že výzva vydaná v rámci daňové kontroly nebyla dostatečně určitá, na což zástupce žalobce opakovaně upozorňoval. Výzva byla nejednoznačná a nesrozumitelná co do vzájemného vztahu výroku výzvy a jeho odůvodnění. V dané věci mělo být předmětem odvolacího řízení prokázání dodavatele. Tedy otázka, zda žalovaný skutečně přenesl na žalobce důkazní břemeno ohledně prokázání deklarovaných dodavatelů, resp. zda z dokazování vyplynulo, že zboží bylo dodáno deklarovanými dodavateli, a poté posouzení zákonnosti a „eurokonformnosti“ odeprání nároku na odpočet DPH správcem daně.
4. Podle žalobce správce daně ve výzvě neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, proč by měl mít pochybnosti „o rozsahu“ plnění; pouze konstatoval, že dodavatelé neměli mít údajně ekonomické zázemí. Žalobce tak dovozuje, že důkazní břemeno na něj ani nepřешlo. Nadto měl správce daně v průběhu kontroly možnost ověřit si fyzickou existenci zboží na prodejně žalobce.
5. Podle žalobce je předmětem sporu mimo jiné posouzení, zda je vnitrostátní praxe daňových orgánů, která odmítá daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z vykázané a uhrazené daně s ohledem na údajné pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, v souladu s požadavky stanovenými Směrnicí DPH na výklad a aplikaci vnitrostátního práva v souladu s principy stanovujícími interpretační rámec této právní úpravy – a to principy neutrality, efektivity a proporcionality daně, a dále s požadavky Soudního dvora EU na výklad vnitrostátního práva. Je třeba podle žalobce zodpovědět otázku, zda v takové situaci, jaká nastala v nynější věci, neměl žalovaný nárok na odpočet DPH žalobci ponechat, pokud nedošlo k žádné prokazatelně vyčíslené daňové újmě státu, a naopak stát předmětnou daň inkasoval od žalobce dvakrát (nejprve formou uhrazení daně prostřednictvím jeho dodavatele a následně v důsledku vydání platebních výměrů).
6. Předmětem posouzení je dále otázka, zda s ohledem na judikaturu Soudního dvora EU neměl správce daně aplikovat odlišné právní posouzení a vyvracet v dané oblasti obchodu dobrou víru žalobce k osobě dodavatele, u kterého sám stát eviduje hned ze dvou zákonem stanovených a veřejnou správou řízených evidencí, že tyto subjekty, resp. osoby oprávněné jednat za tyto subjekty, vůči správci daně vykázaly dodání plnění žalobci.
7. Dále je podle žalobce předmětem posouzení věci i postavení a role orgánu veřejné správy, která má informace týkající se dodavatele, a i přesto nečiní žádné kroky, aby v rámci prevence varovala subjekty v rámci obchodní činnosti, ačkoliv jí to zákon sám ukládá minimálně v oblasti podání trestního oznámení či v oblasti zveřejnění údaje o nespolehlivém plátcí.
8. Žalobce má za to, že naplnil zákonem stanovené požadavky pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu díkce § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Nadto se nejednalo o plnění, u kterého by se žalobce vědomě účastnil daňového podvodu či kdy by plnění spadalo pod jakékoliv dissimulované jednání. Soudní dvůr EU již několikrát uvedl, že jestliže plátce daně předloží důkazní prostředky, které prima facie svědčí o splnění hmotněprávních podmínek nároku na osvobození při dodání do jiného členského státu, pak v případě zjištění, že zboží fakticky do jiného členského státu nebylo dodáno, má takovou obchodní transakci posuzovat z pohledu daňového podvodu. Žalovaný výše uvedené závěry nerespektoval, orgány daňové správy postupovaly nejasně a odmítaly se jednoznačně vyjádřit k předmětu kontroly, i na přímo a jasně kladené otázky, a žalovaný vydal pro žalobce překvapivé rozhodnutí.

9. Žalobce dále namítá, že v rámci výzvy absentovaly konkrétní pochybnosti a nedošlo k přenesení důkazního břemena. První výzva, kterou správce daně zasílal v rámci postupu k odstranění pochybností za únor 2017, se měla vztahovat k důvodům rozšíření podnikání a pochybnosti správce daně se měly týkat skutečností, že deklarované hodnoty přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž deklarované hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku značně přesáhly hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. Správce daně měl tedy pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti žalobce. Na tuto výzvu přitom žalobce reagoval a tyto pochybnosti ozřejmil. Druhou výzvou vydanou v rámci daňové kontroly dne 7.6.2018 správce daně nepožadoval prokázat důvody zvýšení hodnoty uskutečněných obchodů, nereagoval na vysvětlení žalobce, ani nesdělil, že by reakce žalobce nepostačovala či nebyla akceptována. V dané výzvě k rozsahu uskutečněných obchodů správce daně nevyjadřoval žádné pochybnosti, nýbrž naopak vyzýval k prokázání všech skutečností týkajících se pouze nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění; tato výzva je podle žalobce nejasná a nesrozumitelná co do výroku a odůvodnění. Správce daně vyzýval žalobce k prokázání služeb, ačkoliv bylo již v rámci postupu k odstranění pochybností zjevné, že se v případě žalobce o žádné služby nejedná. Správce daně v rámci výzvy ani neuvedl žádné konkrétní pochybnosti týkající se rozsahu plnění. Pochybnosti uváděné správcem daně se týkaly vždy ekonomické činnosti a ekonomického zázemí na fakturách uvedených dodavatelů. Konečně žalovaný ani neměl za to, že by zboží následně nebylo žalobcem dále prodáno (použito k ekonomické činnosti) v rozsahu, ve kterém jej přijal od uvedených dodavatelů a o kterém v daném rozsahu účtuje a z jejichž prodeje stát inkasuje daň. Odůvodnění výzvy přitom musí mít souvislost a logickou návaznost na výrok výzvy, aby mohlo dojít k přenesení důkazního břemena, což se v daném případě nestalo. Na upozornění žalobce v tomto směru správce daně nereagoval.
10. Žalobce dále namítá nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí, pokud jde o prokázání dodavatele CIA holding, a.s. a EXCEPTIONALL s.r.o. Plnění byla zakoupena na tržnici, kde si standardně zájemce zboží prohlédne u různých subjektů, vybere a v případě zájmu zakoupí. Při výslechu svědků po mnoha měsících lze očekávat, že si nebudou pamatovat okolnosti některých z obchodů či je mohou zaměňovat s jinými případy, přičemž vliv na rozsah informací má nejen časový odstup, ale předně i množství odběratelů. Ty přitom správce daně odmítl žalobci zpřístupnit, aby i na tuto okolnost, mající významný vliv na nesprávný závěr o nekonkrétnosti svědecké výpovědi, mohl upozornit – např. předložením celých kontrolních hlášení těchto společností. Je přitom potřeba rozlišovat nevěrohodnost výpovědi od její nekonkrétnosti, na kterou by měl být svědek upozorněn vyslychajícím, aby případně mohl upřesnit svá sdělení. V daném případě správce daně předložil svědkům kopie daňových dokladů a ti mu potvrdili, že podpisy či razítka jsou deklarovaných dodavatelů, přičemž pan Kubát odkázal správce daně na kontrolní hlášení obchodní společnosti a na evidenci EET s tím, že tato uskutečněná plnění v nich byla vykázána. Správce daně si podle žalobce následně na základě pokynu svědka ověřoval zaevidování plnění, a to i u druhé obchodní společnosti, neshledal vůči nim výhrady, a i přesto odmítl svědeckou výpověď svědka jako důkazní prostředek osvědčující dodání deklarovaným dodavatelem v rozsahu uvedeném na jím vystaveném daňovém dokladu. Správce daně přitom nijak nepopřel, že tito dodavatelé sami zboží zakoupili, disponovali jím a následně je prodali. Podle žalobce postupoval správce daně formalisticky při hodnocení svědeckých výpovědí jak jednatele společnosti CIA holding, a.s. tak i jednatelky společnosti EXCEPTIONALL s.r.o. Proto žalobce navrhuje, aby soud tyto výslechy zopakoval.

11. Žalobce uvádí, že nemůže suplovat roli svých dodavatelů a vyvracet každou dílčí pochybnost správce daně např. ohledně ekonomického zázemí, obzvláště sdělil-li správci daně, že plnění od těchto subjektů pořídil na tržnici, přičemž nákup na tržnici je specifický i tím, že zde nejsou správcem daně požadované skutečnosti potřebné – např. webové stránky. Svědci potvrdili dodání zboží společnostmi CIA holding, a.s. a EXCEPTIONALL s.r.o. a k jejich výpovědi je potřeba přihlídnout ve vzájemné souvislosti i s ostatními důkazními prostředky jako je evidence EET, kontrolní hlášení, daňová přiznání, daňové doklady a další. Působení těchto subjektů na tržišti správce daně nadto v průběhu daňové kontroly nerozporoval a ani vlastním dokazováním nevyvracel.
12. Jiný případ podle žalobce nastal v případě zbývajících tří dodavatelů (ProGel, spol. s r.o., GELMEX spol. s r.o. a GLENCOM s.r.o.); u těch se žalobce stal zjevně obětí „vyřizování si účtů“. I přesto žalobce trvá na tom, že by mu nicméně neměl být upřen nárok na odpočet DPH, pokud státu nevznikla daňová újma a žalobce se vědomě nepodílel na žádném daňovém podvodu, a to tím spíše, že měl správce daně o problematičnosti těchto subjektů vědět. Přesto správce daně v rámci prevence neučinil nic pro to, aby ostatní subjekty vůči těmto osobám ochránil. Kdyby žalobce po přijetí prvního zboží či po odeslání prvního kontrolního hlášení zjistil, že daný dodavatel je pro správce daně neseřízný a správce daně v budoucnu hodlá odeprít nárok na odpočet všem jeho odběratelům, tak by u této společnosti dál nenakupoval.
13. Žalobce dále namítá, že žalovaný porušil zákaz překvapivých rozhodnutí. V daném případě žalovaný po doplnění dokazování zaslal žalobci seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v němž konstatoval, že na základě doplněného dokazování nemění závěry učiněné prvoinstančním správcem daně: *„Odvolací orgán tak setrvává na závěru, který učinil prvostupňový správce daně, že odvolatel neodstranil jeho pochybnosti o tom, že byly splněny všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Za stávajícího stavu je nutno konstatovat, že nárok na odpočet daně z plnění, která měl odvolatel přijmout od obchodních společností GELMEX, ProGel (HOKYO s.r.o.) a GLENCOM, nelze odvolateli přiznat.“* Následně na základě uvedené výzvy proběhlo ústní jednání, při němž žalobce žalovaného výslovně upozornil na předloženou předběžnou otázkou Soudnímu dvoru EU ze strany Nejvyššího správního soudu. Rovněž jej upozornil na judikaturu Soudního dvora EU zakazující postup vnitrostátních orgánů odmítající nárok na odpočet z důvodu neprokázání dodavatele, nedošlo-li k daňovému podvodu, tedy k prokazatelné daňové újmě státu, které by se subjekt vědomě účastnil. Podle žalobce žalovaný po tomto jednání překvapivě upravil své stanovisko, bohužel až v konečném rozhodnutí. Závěry správce daně změnil, resp. rozšířil i o fakticitu plnění. Přitom ze zprávy o daňové kontrole ani ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi nevyplývalo, že by k nim měl žalovaný konkrétní pochybnosti. Žalovaný podle žalobce nemůže takto zásadně „měnit či opravit“ svá nesprávná hodnocení až v konečném rozhodnutí, aniž by dal žalobci právo se s takovými důvody seznámit a vyjádřit se k nim.
14. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nevypořádal v konečném rozhodnutí se všemi odvolacími námitkami a důkazními návrhy, které mohly vést k dokazování jasné auditní stopy mezi jednatelem jako osobou vystavující daňový doklad, přes ověření plnění až po vykazání plnění právě deklarovaným dodavatelem v jeho vlastním kontrolním hlášení a daňovém přiznání. Žalobce proto požaduje, aby provedení takového dokazování zdejší soud žalovanému nařídil.

15. Žalovaný se dále nevyjádřil k námitkám, že správce daně pouze ignoruje zjištěné skutečnosti, opomíjí důkazní prostředky, přičemž některé dokonce účelově zeslabuje či ignoruje. Hodnota plnění u dodavatelů, u kterých správce daně nezjistil žádná pochybení stran plátcovství DPH a jejich vykázání, a u kterých správce daně srovnával „adekvátnost k podnikatelskému zázemí“ byla konkrétně u společnosti EXCEPTIONALL s.r.o. 167 142 Kč a u společnosti CIA holding, a.s. 32 049 Kč. Navíc u těchto subjektů na žalobce ani nepřešlo důkazní břemeno stran rozsahu uvedeného v první výzvě, která se vztahovala pouze ke zdaňovacímu období únor 2017.
16. Žalobce rovněž namítá, že správce daně nehodnotil jako důkazy doklady, které má k dispozici: podaná daňová přiznání a kontrolní hlášení dodavatelů EXCEPTIONALL s.r.o. a CIA holding, a.s., podaná kontrolní hlášení žalobce a vlastní evidenci správce daně k EET, jež byla účinná od 1.3.2017. Správce daně sám na str. 14 zprávy o daňové kontrole, i přes tuto odvolací námitku, tyto důkazní prostředky bezdůvodně bagatelizuje.
17. Pokud správce daně uvádí, že nemá pochybnosti o faktické existenci zboží, či o jeho umístění v prodejně daňového subjektu a o jeho následném prodeji zákazníkům, a pokud z předmětných dokladů (zejména kontrolních hlášení a EET) vyplývá, že deklarovaní dodavatelé dodali zboží daňovému subjektu a zdanitelné plnění vykázali v kontrolním hlášení, že podali daňové přiznání a předmětnou daň uhradili, pak není zřejmé, z jakého důvodu správce daně odmítá nárok na odpočet DPH. Takovým postupem správce daně porušuje neutralitu DPH. Z výše uvedeného se žalobci jeví, že žalovaný v zásadě požaduje po žalobci, aby vyvracel dílčí pochybnosti, u kterých žalobce ze zákona netíží důkazní břemeno, a ve stěžejní otázce prokazování osoby dodavatele, kterou původně správce daně označil za spornou, odmítá provést důkazní návrhy žalobce, resp. činí tak jeho údajné důkazní břemeno za daného tvrzeného skutkového stavu neunesitelné v rozporu s judikaturními závěry.
18. Žalobce uzavírá, že v rámci dokazování správce daně nerespektoval zásadu proporcionality a neutrality daně. Fakticky učinil ze žalobce ručitele a opětovného plátce za daň, která státu dodavateli byla vykázána a uhrazena. Správce daně ani žalobce nevyzval k doložení dodatečného daňového přiznání, aby žalobce nevystavil uložení penále a umožnil mu změnit daňové tvrzení.
19. Žalovaný podle žalobce porušil požadavek výkladu vnitrostátního práva v souladu s principy, na kterých stojí Směrnice DPH, které brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedené zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, zatřetí dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a začtvrté u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce, což musí ověřit předkládající soud.

20. Dále žalobce odkazuje na princip, podle něhož nelze odejmout nárok na odpočet z důvodu pochybností o osobě dodavatele, nenastala-li daňová újma státu, což má ověřit i správní soud (usnesení Soudního dvora EU ze dne 3.9.2020, ve věci C-610/19 a C-611/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft. a Crewprint Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*). Žalobce dále odkazuje na to, že zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 4.6.2020, ve věci C-430/19, *SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C.*). Konečně žalobce akcentuje, že ustanovení Směrnice DPH musí být interpretována tak, že brání vnitrostátní praxi, podle které finanční úřad odmítá přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z důvodu, že nemůže považovat za věrohodné faktury týkající se těchto služeb, kdy vystavitel těchto faktur nemohl být skutečným dodavatelem dotčených služeb, s výjimkou, kdy je prokázáno, že vzhledem k objektivním skutečnostem a aniž by byly od osoby povinné k dani vyžadována ověření, která nejsou jeho povinností, osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že dotčené transakce byly zapojeny do podvodu na DPH (rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 10.11.2016 ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped*). Soudní dvůr EU totiž podle žalobce již konstantně judikuje možnost správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH pouze tehdy, pokud z objektivních důkazů vyplyne, že nárok na odpočet je uplatňován podvodně. Nevyplyne-li z objektivních skutečností, že plátce uplatňující nárok věděl, že se účastní podvodu na DPH, pak samotná skutečnost, že plnění neuskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, nemůže být sama o sobě s to zpochybnit dobrou víru plátce, který nárokuje odpočet daně.
21. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

22. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl s tím, že žalobní námitky v podstatné míře odpovídají argumentaci uplatnění již v odvolání. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## III. Posouzení věci

23. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
24. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Pokud jde o podstatu věci, správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů GELMEX spol. s r.o. (zdaňovací období únor 2017),

ProGel, spol. s r.o., (zdaňovací období únor až květen 2017), GLENCOM s.r.o. (zdaňovací období březen až květen 2017), EXCEPTIONALL s.r.o. (zdaňovací období květen 2017) a CIA holding, a.s. (zdaňovací období květen 2017) (viz souhrnná tabulka na str. 16 zprávy o daňové kontrole). S tím žalobce nesouhlasí a namítá, že na něj důkazní břemeno nepřešlo a dále argumentuje tak, že ani přejít nemohlo, neboť judikatura Soudního dvora EU podle žalobce odmítnutí nároku na odpočet DPH za situace, jaká nastala v nyní posuzované věci, neumožňuje.

26. Správce daně shrnul kontrolní zjištění a své závěry ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4.11.2019, č.j. 4527811/19/3019-60562-711783, dokazování dalšími výsledky svědků doplnil i žalovaný, s čímž žalobce seznámil prostřednictvím písemnosti ze dne 26.10.2020, č.j. 39952/20/5300-21443-70255, k níž se žalobce vyjádřil ve dvou podáních (č.j. 48961/20 a č.j. 49015/20), která zároveň představovala doplnění odvolání.
27. Předmětem činnosti žalobce byl maloobchodní prodej smíšeného zboží v provozovnách ve Vyškově a Tišnově. Zboží od deklarovaných dodavatelů žalobce prostřednictvím jednatelů nakupoval na tržnicích Olomoucká v Brně nebo SAPA v Praze. Jednatelé žalobce nakupovali bez předchozí objednávky, na základě náhodného výběru zboží nakoupili vždy od prodejce (osoby), která se u zboží nacházela, prodejní místa na tržnici nebyla označena názvem dodavatele a jednatel žalobce v rámci ústního jednání u správce daně rovněž uvedl, že by si již nevzpomněl, kde se konkrétní prodejní místa nacházela. Rovněž uvedl, že si neověřoval, zda osoba, která hotovost přebírá, jedná za konkrétního dodavatele. Za zboží bylo zapláceno v hotovosti a jednatelé obdrželi fakturu. Jednatel žalobce Luong k dotazu správce daně uvedl, že prodejce nezná a nemá na ně žádný kontakt. Účetní žalobce uvedla, že nakoupené zboží nebylo nijak evidováno, zapisováno či inventarizováno. (Žalobce původně v obecné rovině uvedl, že některé platby probíhaly i přes běžný účet) (str. 7 až 10 zprávy o daňové kontrole).
28. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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.
29. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
30. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).

31. Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Žalobce byl pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro ekonomickou činnost. Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.9.2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 26.1.2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117). Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.
32. Na základě dožádání správce daně zjistil, že u dodavatele GELMEX spol. s r.o. nebylo možno zjistit na adrese uvedené v obchodním rejstříku ani provozovnu ani skutečné sídlo, nájem na uvedené prostory byl ukončen v roce 2014, tento deklarovaný dodavatel nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016, výzvy správce daně byly doručeny do datové schránky fikcí a nikdo na ně nezareagoval, tato společnost nemá zaměstnance a nemá ani registrovaná vozidla, na zveřejněném bankovním účtu neeviduje za rok 2017 žádné obraty, nemá internetové stránky a nezveřejňuje ve sbírce listin obchodního rejstříku údaje o hospodaření. Za zdaňovací období březen 2017 nepodala kontrolní hlášení.
33. Pokud jde o dodavatele ProGel, spol. s r.o., správce daně na základě dožádání zjistil, že na adrese uvedené v obchodním rejstříku nebylo uvedeno žádné označení této společnosti, tato společnost zde fyzicky nesídlí, prostory byly opuštěné. Na výzvy správce daně tato společnost nereaguje, s místně příslušným správcem daně nespolupracuje, nekomunikuje, nepodává daňová přiznání k DPH, nehradí daňové povinnosti, nemá internetové stránky a nezveřejňuje ve sbírce listin obchodního rejstříku údaje o hospodaření.
34. Pokud jde o dodavatele GLENCOM s.r.o., na adrese evidované jako sídlo v obchodním rejstříku společnost nesídlí, majitel nemovitosti uvedl, že s touto společností není v žádném smluvním vztahu a pro uvedení dané adresy jako sídla nebyl zjištěn žádný právní důvod. Na výzvu správce daně, která byla doručena fikcí, tato společnost nezareagovala. Tato společnost s místně příslušným správcem daně nespolupracuje a nekomunikuje, nemá internetové stránky a nezveřejňuje ve sbírce listin obchodního rejstříku údaje o hospodaření.
35. Pokud jde o dodavatele EXCEPTIONALL s.r.o., tak z výsledků dožádání správce daně zjistil, že má tzv. virtuální sídlo v němž neuskutečňuje žádnou ekonomickou činnost, neregistruje žádné zaměstnance, na předvolání správce daně zástupce této společnosti nereagoval. Tato společnost podává daňová přiznání k DPH, ale na výzvy správce daně nereaguje a nijak nespolupracuje, nemá internetové stránky a nezveřejňuje ve sbírce listin

obchodního rejstříku údaje o hospodaření. Praktiky shodné informace byly zjištěny, pokud jde o dodavatele CIA holding, a.s.

36. Správce daně proto dne 7.6.2018 (daňová kontrola byla zahájena dne 13.7.2017) vyzval žalobce, aby prokázal že deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli GELMEX spol. s r.o. (žalobce měl od něj nakoupit zejména textilní zboží), ProGel, spol. s r.o. (textilní zboží, obuv, spotřební zboží, potřeby pro domácnost), GLENCOM s.r.o. (textilní zboží, obuv, potřeby pro domácnost), EXCEPTIONALL s.r.o. (textilní zboží, obuv, spotřební zboží) a CIA holding, a.s. (textilní zboží, obuv, spotřební zboží), a to v rozsahu uvedeném na příslušných daňových dokladech. Zdejší soud ověřil v daňovém spisu, že v této výzvě č.j. 2626573/18/3013-60562-711783 byla žalobci podrobně vyličená výše uvedená zjištění správce daně ohledně deklarovaných dodavatelů. Správce daně žalobce vyzval následujícím způsobem: „*Konkrétně prokažte, že deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli (viz níže) a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech*“. Na takové výzvě neshledává zdejší soud nic neurčitěho a nesrozumitelněho, obzvláště za situace, kdy následně správce daně tyto dodavatele jmenuje, shrnuje dosavadní zjištění a dosavadní jednání se zástupci žalobce ohledně uskutečňování náhodných nákupů na tržnici u prodejců zboží, podrobně sděluje výsledky dožádání místně příslušných správců deklarovaných dodavatelů a pochybnosti, které z toho dovozuje (zjištění nesvědčí o reálné ekonomické činnosti těchto dodavatelů, tudíž ani o „poskytování služeb“ deklarovaných na přijatých daňových dokladech).
37. Namítá-li žalobce, že v této výzvě správce daně použil namísto pojmu „dodání zboží“ pojmu „poskytnutí služeb“, tak tuto námitku již vypořádal žalovaný v bodě 73 napadeného rozhodnutí tak, že z kontextu a obsahu výzvy je zřejmé, že jde o zboží a že až ve svém závěrečném hodnocení správce daně zaměnil tyto dva pojmy. S tím zdejší soud souhlasí s tím, že uvedené pochybení v psaní nemělo žádný vliv na srozumitelnost výzvy, a tudíž ani na zákonnost postupu správce daně. Nadto přímo ve výzvě správce daně zboží ještě více u jednotlivých dodavatelů konkretizuje (kupř. textilní zboží – trička, spotřební zboží – tašky, ubrusy, peněženky, hračky a umělé květiny apod.). Tato námitka tudíž není důvodná.
38. Není důvodná ani námitka, že k přenesení důkazního břemena na žalobce nedošlo. Žalobce správci daně předložil daňové doklady coby primární důkazy a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Ten zjistil výše uvedené skutečnosti, které odůvodňovaly oprávněné pochybnosti ohledně deklarovaných dodavatelů a jejich sdělením žalobci a vydáním výzvy dne 7.6.2018 správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce.
39. Stejně tak předchází postup správce daně, kterému nejprve na základě zjištění, že deklarované hodnoty žalobcem realizovaných plnění ve značné míře přesáhly dříve vykazované hodnoty, vyvstaly pochybnosti o tom, zda skutečně u žalobce došlo k takovému nárůstu ekonomické činnosti, vydal dne 18.4.2017 výzvu k odstranění pochybností č.j. 1914730/17/3019-50522-709536, kterou zahájil postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2017, a poté správce daně zahájil daňovou kontrolu, v níž žalobci výzvou č.j. 2626573/18/3013-60562-711783 dne 7.6.2018 jasně sdělil, jaké pochybnosti má, o jaké skutečnosti tyto pochybnosti opírá, a co po žalobci požaduje prokázat. Námitky žalobce směřující proti nesrozumitelnosti výzev tudíž nejsou důvodné a postup správce daně i obsah výzev odpovídá rozsahu informací, kterými v daných časových momentech správce daně disponoval. Výsledkem postupu k odstranění pochybností, v němž

žalobce v návaznosti na výzvu ze dne 18.4.2017 doložil přijaté daňové doklady, pokladní výdajové doklady, výpis z běžného účtu, smlouvu o nájmu, bylo zahájení daňové kontroly, při němž bylo žalobci sděleno, že předmětem bude daň za zdaňovací období únor 2017 s tím, že správce daně předpokládá provádění rozsáhlého dokazování a pokud jde o zdaňovací období leden 2017, březen až květen 2017, předmět kontroly byl vymezen jako DPH v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně (protokol č.j. 3408674/17/3019-60562-711783). Daňová kontrola tedy byla zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy měla se od 13.7.2017 týkat všech okolností souvisejících s předmětem kontroly (DPH za předmětná zdaňovací období), nikoliv jen vyhodnocení reakce žalobce na výzvu ze dne 18.4.2017 (srov. kupř. bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2019, č.j. 1 Afs 148/2019-59).

40. K výzvě správce daně ze dne 7.6.2018, č.j. 2626573/18/3013-60562-711783, žalobce navrhl vyslechnout jako svědky jednak P. G. coby jednatele GELMEX spol. s r.o., ProGel, spol. s r.o., GLENCOM s.r.o., a dále P. S. za EXCEPTIONALL s.r.o. a M. K. za CIA holding, a.s. Správce daně tomuto důkazními návrhu vyhověl, svědecké výpovědi jako důkaz řádně provedl a správně vyhodnotil. Zdejší soud proto nepovažuje za potřebné výslechy těchto svědků opakovat.
41. Pavla Sedláková k činnosti dodavatele EXCEPTIONALL s.r.o. uvedla, že jejím předmětem byl nákup a prodej zboží, a to na různých místech, kde se P. S. pohybovala; zaměstnanec tato společnost neměla. Na otázku, zda tato společnost disponovala vlastními vozidly, svědkyně neodpověděla. Ke spolupráci se žalobcem P. S. uvedla, že ona a další společník jednali s jednatelem (bez konkrétního uvedení jeho jména), a potvrdila, že vystavila předložené daňové doklady, které po jejich vystavení elektronicky doručila žalobci. Obchodní transakce na nich uvedené probíhaly podle jejich slov tak, že žalobce si zboží nejprve objednal. Jakou formou byly objednávky činěny, na to si svědkyně nevzpomněla. Blíže neurčený dodavatel (své dodavatele svědkyně neznala) dodal zboží společnosti EXCEPTIONALL s.r.o. a ta je dále vyfakturovala žalobci, který za zboží zaplatil. Dodávky zboží probíhaly podle svědkyně „určitě na základě dohody“, ale zda existovala nějaká smluvní dokumentace, svědkyně neuměla odpovědět. U dodání zboží nebyla a nevěděla, jak bylo přepraveno a vyloženo u „zákazníka“, neměla povědomí o bližších detailech předání zboží. Jediné, co uvedla, bylo, že při převzetí zboží převzal žalobce fakturu a že přeprava byla součástí ceny zboží. Vedle toho ovšem P. S. uvedla, že platby v hotovosti přebírala od žalobce ona sama nebo další společník. Pokud platba proběhla v hotovosti, je součástí faktury i příjmový pokladní doklad, ze kterého je zřejmé kde a kdy byla hotovost převzata. Jakým způsobem dále naložila s hotovostí, zda ji vložila do pokladny nebo uložila na bankovní účet, svědkyně nevěděla. Potvrdila však, že příjmový pokladní doklad vyhotovila ona nebo společník a tento doklad byl předán žalobci ihned po zaplacení zboží. Peněžní prostředky byly zaevidovány prostřednictvím EET v okamžiku platby, tržby zaevidovala sama svědkyně. Dále uvedla, že účetnictví předala svému nástupci („panu Královi“) a znovu potvrdila, že zboží, které u dodavatelů objednala, nikdo za společnost EXCEPTIONALL s.r.o. nepřebíral, přebíral je až „konečný zákazník“.
42. S hodnocením správních orgánů, že tato svědecká výpověď je nekonkrétní, nevěrohodná a rozporuplná, zdejší soud s ohledem na její výše shrnutý obsah, plně souhlasí. Je třeba poukázat na to, že výpověď svědkyně se ani neshodovala s tím, co o způsobu nákupu zboží uvedl jednatel žalobce (zboží si vybíral až na místě u prodejců na tržnici bez předchozí

objednávky a hradil je v hotovosti). Stejně tak podle zdejšího soudu správce daně postupoval správně, pokud se bezúspěšně pokoušel kontaktovat nástupce P. S., aby získal účetnictví společnosti EXCEPTIONALL s.r.o.; tento deklarovaný dodavatel však zůstal pro správce daně nekontaktním.

43. Pokud jde o výpověď jednatele CIA holding, a.s. M. K., ten uvedl, že již uplynula dlouhá doba, že se žalobcem spolupracoval a že faktury vypadají tak, že je vystavil, nebyl si však s odstupem času jistý. Doplnil, že všechny faktury, které byly vystaveny, musí být zcela jistě uvedeny v kontrolním hlášení CIA holding, a.s. Razítko na fakturách vypadá jako autentické razítko a podpis je také autentický. M. K. dále uvedl, že se žalobcem jednal pravděpodobně on, ovšem nepamatoval si, zda osobně jednatele žalobce zná. Na otázky ohledně detailů obchodní spolupráce odpovídat nechtěl, protože „nemají smysl“, neboť si podrobnosti z důvodu uplynutí dlouhé doby nepamatuje. Společnost „předal dál“ a nemá k dispozici již žádné doklady. Dále uvedl, že pokud bylo zboží dodáno, muselo být součástí kontrolního hlášení, a pokud bylo uhrazeno, úhrady musí být vidět v pohybech na účtu či v EET.
44. I tuto svědeckou výpověď nelze vyhodnotit jinak než jako nekonkrétní, s tím, že k obchodní spolupráci s CIA holding, a.s. nepřinesla nic konkrétního, v zásadě svědek s nejistotou a odkazem na plynutí času potvrdil pouze to, že doklady, které mu byly předloženy, jsou od CIA holding, a.s. Tato společnost již k výzvě správce daně žádné doklady nezaslala, výzva jí přitom byla doručena fikcí do datové schránky. Správce daně v návaznosti na výslech svědka uvedl, že svědek sice odkazuje na to, že zdanitelné plnění bylo součástí kontrolního hlášení a že úhrady za zboží jsou patrné z EET, podle správce daně ale samotné uvedení zákonem zdanitelného plnění do těchto evidencí ještě neprokazuje, že prodej zboží proběhl právě mezi těmito dvěma podnikatelskými subjekty a není samo o sobě důkazním prostředkem dle § 72 a § 73 ZDPH (str. 19 Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, str. 21 Zprávy o daňové kontrole).
45. Pokud jde o P. G., ten byl jako jednatel u společností GELMEX spol. s r.o., ProGel, spol. s r.o., GLENCOM s.r.o., vymazán v první polovině roku 2018, avšak s účinností od 2.1.2017 (GELMEX spol. s r.o.), 1.11.2016 (ProGel, spol. s r.o.) a 20.4.2018 (GLENCOM s.r.o.). V rámci svědecké výpovědi P. G. uvedl, že o transakcích se žalobcem nic neví, za dodavatele ve skutečnosti nejednal, jednatele (i dalších obchodních společností) z něj učinil M. P. M. P. v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že tyto společnosti nezná, nikdy v nich nefiguroval, P. G. u něj kdysi pobýval v ubytovacím zařízení, přičemž svědek popsal negativní zkušenost s P. G. při poskytnutí ubytování.
46. Správní orgány správně vyhodnotili tuto svědeckou výpověď jako zcela nepřínosnou pro objasnění deklarovaných dodavatelů. Ze svědecké výpovědi podle zdejšího soudu plyne, že P. G. v daných společnostech figuroval coby formálně nastrčená osoba.
47. Svědecké výpovědi tedy pochybnosti zjištěné správcem daně na základě dožádání ještě více prohloubily; i z nich plyne, že údaj o společnosti GELMEX spol. s r.o., ProGel, spol. s r.o., GLENCOM s.r.o., EXCEPTIONALL s.r.o. a CIA holding, a.s. coby dodavatelích na daňových dokladech, o které žalobce opíral svůj nárok na odpočet DPH, byl relevantně zpochybněn. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno a pochybnosti o pravdivosti údaje o deklarovaných dodavatelích dostatečně doložil. Není tudíž důvodná námitka, že by správce daně neměl dostatek skutkových zjištění odůvodňujících závěr, že důkazní břemeno přešlo na žalobce. Skutečnost, že formální údaje (doklady) ohledně transakcí žalobce s CIA

holding, a.s. měly procházet kontrolními hlášeními a EET, v žádném případě nevyjasňuje konkrétní a zdůvodněné pochybnosti, plynoucí z výsledků dožádání a výpovědi svědka M. K. K argumentaci žalobce ohledně hodnocení nekonkrétnosti svědeckých výpovědí zdejší soud poznamenává, že svědci odpovídali na jasné a konkrétně formulované dotazy správce daně, přičemž žalobci nic nebránilo jim položit jakékoli doplňující otázky.

48. V rámci odvolacího řízení žalovaný k námitce žalobce doplnil dokazování o výsledcích jednání GELMEX spol. s r.o., ProGel, spol. s r.o., GLENCOM s.r.o. J. S. Po vymazání jednání P. G., byly jako jednatel těchto subjektů zapsány jiné obchodní společnosti (ADAM PARKER s.r.o. za GELMEX spol. s r.o., SUPERCENA s.r.o. za ProGel, spol. s r.o. a Ingroso s.r.o. za GLENCOM s.r.o.). Tyto společnosti (resp. jejich jednatele při výkonu funkce) zastupoval J. S. Společnost SUPERCENA s.r.o. poté nahradila společnost Mareshall Trading, s r.o., kterou zastupoval M. K.
49. V rámci své svědecké výpovědi J. S. uvedl, že se nikdy nevěnoval podnikání, výše uvedené společnosti stejně jako žalobce nezná, dále uvedl, že mu byly opakovaně v Brně na nádraží v Králově Poli odcizeny doklady, což nahlásil příslušným orgánům (to správce daně ověřil, jednalo se o ztrátu občanského průkazu v červenci roku 2016 a cestovního dokladu v únoru roku 2017). Ani tato svědecká výpověď tedy k prokázání toho, že by GELMEX spol. s r.o., ProGel, spol. s r.o., GLENCOM s.r.o. žalobci dodali zboží dle daňových dokladů ničím nepřispěla, a spíše opět pochybnosti prohloubila.
50. S touto svědeckou výpovědí byl žalobce řádně seznámen; není přitom důvodná námitka, že by žalovaný změnil stanovisko správce daně a pochybil v tom, že by porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný s ohledem na to, že doplnil dokazování správce daně pouze o důkaz svědeckou výpovědí postupoval v souladu s požadavky citovaného ustanovení, a to jeho věty první, která na danou procesní situaci dopadá; právní hodnocení nebylo nikterak měněno.
51. Žalobce rovněž v rámci daňové kontroly předložil evidenci pro daňové účely za zdaňovací období leden až květen 2017, přijaté daňové doklady a příjmové pokladní doklady. S těmito důkazními prostředky se správce daně vypořádal na str. 11 a 12 písemnosti Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 12.7.2019, č.j. 3526527/19/3019-60562-711783, s tím, že evidence pro účely daně z přidané hodnoty má pouze informativní charakter, stejně jako formálně správné daňové doklady samy o sobě přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele neprokazují; podstatný je stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem DPH. S tím zdejší soud souhlasí. Žalobce žádné další důkazy nepředložil, přičemž pokud i v žalobě odkazuje obecně na údaje v kontrolní evidenci a hlášení EET, tak se jedná o evidence formálního charakteru, a takový odkaz není sto zpochybnit výše shrnuté důkazy. *„Stejně tak evidence ...tržeb neprokazuje, že mu zboží bylo dodáno dodavateli uvedenými na předložených daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu. Evidence tržeb a pokladní doklady osvědčují toliko transfer peněz za prodej zboží, nikoliv však reálnou povahu a rozsah přijatých zdanitelných plnění, natož*

*skutečnost, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35). Dále správce daně zpochybnil příjmové doklady, neboť u těch, které měly být vystaveny po 1.3.2017 správce daně zjistil, že úhrada byla provedena více jak 14 dnů po dni, kdy byl nákup uskutečněn. To se však neshoduje s tvrzením žalobce. Další nesrovnalostí byla forma úhrady, neboť na příjmovém pokladním dokladu je uvedeno číslo bankovního účtu deklarovaného dodavatele, ač dle tvrzení žalobce byla veškerá přijatá plnění hrazena v hotovosti. Správce daně tudíž své důkazní břemeno nepochybně unesl, to přešlo na žalobce, který pochybnosti správce daně nevyvrátil.

52. Spornou otázkou mezi žalobcem a správními orgány bylo splnění podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH). Jednou z takových podmínek je přijetí plnění od plátce DPH, což správně zdůraznil žalovaný v bodu 59 napadeného rozhodnutí. Z § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) ZDPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Otázka účasti žalobce na transakcích zasažených možným podvodem na DPH vůbec nebyla předmětem posouzení správních orgánů. Daňová kontrola zahájená dne 13.7.2017 vyústila ve zjištění, že žalobce neprokázal, že mu zdanitelná plnění poskytl dodavatelé uvedení na daňových dokladech. Argumentace žalobce, podložená citacemi z judikatury Soudního dvora EU, že mu nelze nárok na odpočet DPH za situace, jaká nastala v nyní posuzované věci, odmítnout, není-li prokázána účast na daňovém podvodu, je nesprávná a z judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu neplyne; je tomu přímo naopak. Prvotní povinností daňového subjektu je doložit k uplatněnému nároku na odpočet DPH daňové doklady obsahující všechny zákonem stanovené náležitosti (formální podmínka), jejichž obsah však musí být pravdivý (materiální podmínka pro uznání nároku). Odmítnutí nároku na odpočet DPH pro možnou zaviněnou účast na podvodném řetězci nastupuje až tehdy, nejsou-li údaje na daňových dokladech zpochybněny, k poskytnutí plnění došlo deklarovanými dodavateli, nicméně správce daně zjistí objektivní okolnosti nasvědčující existenci podvodného řetězce a zaviněné účasti daňového subjektu v něm. V nyní posuzované věci vůbec nebylo ani v nejhrušších rysech zřejmé, kdo by mohl skutečným dodavatelem zboží nakoupeného žalobcem na tržnicích u jednotlivých prodejců být; stěží by šel tedy identifikovat dodavatelsko-odběratelský řetězec a jeho články a u nich poté prověřovat, zda nedošlo k podvodu na DPH. Argumentace, že měl správce daně šetřit podvodný řetězec, tak není na místě.
53. Ve vztahu k nyní posuzované věci je třeba ještě s ohledem na judikaturní vývoj zdůraznit, že pokud jde o deklarovaného dodavatele coby plátce DPH, tak je možné v určitých situacích i doklad se zpochybněným dodavatelem uznat, když bude bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že dodavatelem zboží, jehož existence a rozsah nebyly zpochybněny, byl ve skutečnosti jiný plátce DPH, než ten deklarovaný (tato otázka ještě nebyla v době rozhodování správních orgánů vyřešena). Stále však platí, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103). S ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9.12.2021 ve věci

C-154/20 *Kemwater Prochemie* (ECLI:EU:C:2021:989) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k posunu, pokud jde o údaj o dodavateli v tom, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Podle rozšířeného senátu Soudní dvůr EU „připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Podle navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž Soudní dvůr EU nepočítal. „Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. **Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.** V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytl ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani stěžovatel (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2022, č.j. 1 Afs 499/2020-48).

54. Ani v nyní posuzované věci nevyvstala žádná indicie ukazující na konkrétní osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat deklarované plnění. Ani žalobce žádnou takovou indicii neuvedl, a to ani v daňovém řízení, kde trval na deklarovaných dodavatelích s tím, že (jak argumentuje v žalobě) byl v dobré víře, že zboží na tržnici přebírá od těchto deklarovaných dodavatelů (ač na druhou stranu v daňovém řízení uváděl, že si neověřoval, zda osoba, které za zboží v tržnici platil v hotovosti, jedná za deklarovaného dodavatele). Taková okolnost nevyvstala ani v řízení soudním. Okolnost, že zboží nakupovali jednatelé žalobce osobně a v hotovosti od fyzických osob přítomných u zboží na tržnici (od prodejců), aniž by vyvstal jakýkoliv relevantní poznatek, která jiná osoba coby plátce DPH žalobci předmětné zboží dodala, takovou indicí není a prakticky vylučuje „pátování“ po skutečném dodavateli, plátcí DPH, který by žalobci dodal právě deklarované zboží, za danou cenu a v přesném odpovídajícím rozsahu. V nyní posuzované věci ani informacemi o tom, kdo by mohl být namísto GELMEX spol. s.r.o., ProGel, spol. s.r.o., GLENCOM s.r.o., EXCEPTIONALL s.r.o. a CIA HOLDING s.r.o. skutečným dodavatelem zboží nakoupeného na tržnici uvedeným způsobem, nemohl disponovat ani správce daně, a to právě s ohledem na popsany způsob nákupu a úhrady zboží na tržnici, kdy ani platbu v hotovosti nelze vysledovat k jinému daňovému subjektu.
55. Dokazoval-li zdejší soud k návrhu žalobce kopiemi zpráv o daňové kontrole na DPH u deklarovaného dodavatele EXCEPTIONALL s.r.o. za zdaňovací období červenec až

prosinec roku 2016 a za zdaňovací období červen až srpen roku 2017, tak z tohoto dokazování mělo podle žalobce vyplynout, že tato společnost měla velké množství dodavatelů, a proto si její jednatelka v rámci své svědecké výpovědi tyto konkrétní dodavatele nevybavila. Z tohoto dokazování však vyplynulo po stránce skutkové pouze to, že tato společnost předložila v rámci daňové kontroly daňové doklady od řady dodavatelů (mezi nimi i CIA holding, a.s., dále kupř. SEVY TIRE s.r.o., KHV trade s.r.o., Telmet alfa s.r.o.) s předmětem plnění vymezeným velmi často jako stavební materiál – plech, dráty, fasádní polystyren, hadice apod., dále „zboží dle objednávky“, reklamní předměty, a dále že měla řadu odběratelů, kteří k výzvě správce daně předložili daňové doklady od společnosti EXCEPTIONALL s.r.o. V předmětných zprávách jsou popsány pochybnosti správce daně o činnosti této společnosti a závěr, že tato společnost neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění, která vykázala (pokud jde o kontrolované měsíce roku 2017), a dále že neodvedla daň na výstupu. Pokud jde o kontrolované měsíce roku 2016, tak k těm správce daně ve zprávě jednak uvádí, že tato společnost neunesla své důkazní břemeno, pokud jde o uskutečnění vykázaných plnění, a dále, že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla v nezměněném stavu s navýšenou cenou přefakturována. Podle zdejšího soudu tedy nic podstatného, co by prokazovalo dodání zboží právě touto společností žalobci, z dokazování nevyplývá, ani žádná indicie, že by žalobci zboží na jím předložených daňových dokladech v deklarovaném rozsahu namísto EXCEPTIONELL s.r.o. dodal jiný plátc DPH (už i s ohledem na jiná zdaňovací období a odlišný předmět plnění na formálních dokladech od dodavatelů EXCEPTIONELL s.r.o.).

56. V nyní posuzované věci byly údaje na daňových dokladech, pokud jde o deklarovaného dodavatele, správcem daně jednoznačně zpochybněny, a žalobce své důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet DPH neunesl. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 60 uvádí, že prvostupňovému správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale také o rozsahu plnění uvedeného na daňových dokladech (tak byla ostatně formulována výzva vydaná v rámci daňové kontroly, neboť nejen pravdivý údaj o dodavateli, nýbrž i pravdivý údaj o rozsahu a předmětu zboží jsou podmínkou uznání nároku na odpočet DPH), a že žalobce neodstranil pochybnosti nejen dodavatelích, ale též o tom, v jakém rozsahu jimi byla plnění poskytnuta. Přitom z dokazování a nosných důvodů rozhodnutí správních orgánů je zřejmé, že se týkají neprokázání konkrétního dodavatele a dále už se správce daně do dokazování ohledně rozsahu samotného předmětu plnění deklarovaného na daňových dokladech pochopitelně v rámci daňové kontroly nepouští. Je však logické, že pokud byli výše uvedeným způsobem v rámci dokazování v průběhu daňové kontroly naprosto zásadním způsobem zpochybněni deklarovaní dodavatelé, a zároveň z ničeho nevyplývá, který jiný plátc DPH by mohl zboží nakoupené u prodejců na tržnicích žalobci dodat, tak to jako nosný důvod odmítnutí nároku žalobce na odpočet DPH uplatněného na základě daňových dokladů vystavených těmito údajnými dodavateli ob stojí a správce daně už nebyl povinen vést dokazování k tomu, zda žalobce skutečně nakoupil zboží právě v tom rozsahu a té ceně, jaká byla na daňových dokladech uvedena. Takové dokazování by již bylo nadbytečné.
57. Pokud jde o procesní námitku týkající se nedodržení postupu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, tak podle tohoto ustanovení platí, že pokud 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. Zdejší soud podotýká, že žalobcem požadovaná výzva ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu by musela vycházet z předběžného, ale konkrétního odůvodněného předpokladu, že daň bude doměřena; přitom z ničeho neplyne, a to ani z výsledku postupu k odstranění pochybností, kterým bylo zahájení daňové kontroly, že by takové poznatky správce daně měl; naopak předpokládal komplexní dokazování ke všem skutečnostem souvisejícím s DPH. Ve vztahu k nyní posuzované věci je pro posouzení této námitky klíčovým hledisko, jež plyne kupř. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.3.2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, podle něhož *„[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“*. Ani žalobce neuvádí, jaké konkrétní poznatky, o které by bylo možno výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu (a tedy předběžný důvodný předpoklad o doměření daně) opřít, mohl správce daně mít. Tato námitka tudíž není důvodná a nemůže být proto důvodná ani námitka nezákonného vyměření penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu) v návaznosti na nevydání takové výzvy ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-34. Správce daně nepostupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu; za této situace tedy bylo žalobci stanoveno penále v souladu s daňovým řádem.

58. Pokud žalobce namítá, že jde i k tíži správce daně, že nakupoval od nevěrohodných subjektů GELMEX spol. s.r.o., ProGel, spol. s.r.o., GLENCOM s.r.o. a stal se „obětí vyřizování si účtů“, tak s tím zdejší soud nesouhlasí. Žalobce je podnikatelem a zkušeným obchodníkem, kterému musí být zřejmé, že i při nákupu zboží v hotovosti u prodejce na tržnici, kde je velmi ztížena možnost uchovat auditní stopu takového konkrétního nákupu, bude povinen svůj nárok na odpočet DPH v případě pochybností prokázat; této povinnosti se nemůže zbavit argumentem, že jej měla daňová správa varovat, že se jedná o nespolehlivé subjekty. *„Stěžovatel opakuje, že nemůže být „trestán“ za chování svých dodavatelů, kteří na rozdíl od něj samotného neplnili své zákonné povinnosti, že v době, kdy s nimi obchodoval, ještě nebyli označeni za nespolehlivé plátce a že mu není patrné, co měl v rámci prevence daňového úniku a prokázání daňového odpočtu konkrétně učinit. K tomu je třeba připomenout, že jakkoliv byli oba jeho dodavatelé označeni za nespolehlivé plátce až po uskutečnění obchodů se stěžovatelem, již způsob, jakým s nimi stěžovatel uskutečňoval podle předložených dokladů obchody, nasvědčuje jeho neobezřetnosti. Z předložených faktur vyplývá, že všechny byly uhrazeny hotově, a to přesto, že šlo o částky v řádu desítek tisíc Kč. Stěžovatel nebyl „trestán“ za to, že své obchody uskutečňoval v tržnici, ani k němu správce daně nepřistupoval z tohoto důvodu nijak diskriminačně. Lze se však ztotožnit s tvrzením žalovaného, že pokud stěžovatel nakupoval na tržnici a za zboží platil takto vysoké částky v hotovosti a neopatřil si dostatek důkazních prostředků, kterými by mj. prokázal to, že předmětné zboží nakoupil právě od společností Tiny Group, s. r. o., a HUMACO PRAHA, s. r. o., v deklarovaném rozsahu, jde tato skutečnost výlučně k jeho tíži. Je třeba odmítnout jeho tvrzení, že když stát v rámci svobody podnikání umožňuje nakupovat na tržnici, pak musí právě stát nést riziko, že při takovém obchodování dojde k daňovému úniku. Bylo stěžovatelovou volbou, kde a od koho nakupoval a jakým způsobem za dodání zboží platil, a on nese riziko, pokud jeho dodavatelé zmizí a nechají jej bez dostatečných dokladů, přesvědčivě*

*prokazujících, že mu dodali zboží v souladu s fakturami.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35).

59. Je třeba uzavřít, že žalobce zjištěné pochybnosti správce daně konkrétně v žalobě nevyvrací, způsob nákupu od prodejců na tržnici nepopírá, a polemizuje se závěry správních orgánů ve velmi obecné rovině. Stejně tak zdejší soud neshledal, že by se správce daně a žalovaný nevypořádali s námitkami či důkazními návrhy, které žalobce uplatňoval, a rozhodnutí žalovaného dává na odvolací argumentaci žalobce dostatečnou a přezkoumatelnou odpověď.
60. Za takové situace neshledal zdejší soud žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### V. Náklady řízení

61. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. června 2023

Petr Šebek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

