



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: J. M.
bytem X,
zastoupený JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem
se sídlem náměstí Otýlie Beníškové 1664/14, 301 00 Plzeň

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023, č. j. 38526/23/5300-21441-712906

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) vydal dne 21. 11. 2022 dodatečné platební výměry č. j. 1911709/22/2302-50522-400895, č. j. 1911763/22/2302-50522-400895 a č. j. 1918868/22/2302-50522-400895, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) za zdaňovací období leden, duben a srpen 2017 v celkové výši 336 347 Kč včetně penále (dále jen „*dodatečné platební výměry*“).
2. Rozhodnutím ze dne 20. 11. 2023, č. j. 38526/23/5300-21441-712906 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný napadené rozhodnutí odůvodnil tím, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu nebylo prokázáno, že nárok žalobce na odpočet daně deklarovaný na daňových dokladech od společností Savstav s.r.o. (dále jen „*Savstav*“), Catanato, s.r.o. (dále jen „*Catanato*“) a WA LINE s.r.o. (dále jen „*Waline*“) byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“). Žalobce totiž podle žalovaného neprokázal přijetí zdanitelného plnění od plátců daně - ani těch žalobcem deklarovaných, ani jiných, byť neidentifikovaných. Žalovaný uzavřel, že žalobce nenaplnil ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění formální a hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH a nároky na odpočet daně proto byly správcem daně vyloučeny oprávněně.

II.

Žaloba

4. Žalobce žádal, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry.
5. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že podle § 148 daňového řádu uplynula zákonná lhůta pro stanovení daně, neboť doručením dodatečných platebních výměrů nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, jelikož nebyla splněna zákonná podmínka pro vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobci totiž nebyl před stanovením daně dodatečnými platebními výměry v rozporu s § 88 odst. 1, 2 daňového řádu doručen výsledek kontrolního zjištění a nebyla mu stanovena přiměřená lhůta k uplatnění jeho práv. Správce daně netvrdil ani neprokázal, že by dne 3. 11. 2022 proběhlo jednání mezi zástupkyní žalobce a zaměstnanci správce daně, při němž by zástupkyně odmítla převzít písemnosti. I kdyby k tomu však došlo, byl by tím porušen § 44 daňového řádu o doručování na adresu bydliště fyzické osoby, které je ustanovením zvláštním k obecnému § 43 daňového řádu.
6. V druhém žalobním bodě ve vztahu ke zdaňovacímu období ledna 2017 a plnění od Savstavu žalobce namítl, že zdanitelné plnění přijal, zaplatil za něj cenu včetně DPH, následně zboží prodal firmě Paletový servis s.r.o., výtěžek přiznal a zaplatil DPH. Jednorázové přijetí a prodej plnění prokázaly listinné důkazy, které nebylo lze zpochybnit ústním prohlášením jednatele Savstavu. Po 7 letech bylo obtížné označit osobu, s níž žalobce tehdy jednal. Správce daně měl vzhledem k odvolacím námitkám žalobce a vzniklým pochybnostem ověřit pravdivost a důvěryhodnost tvrzení I. G. ohledně nepravosti podpisu, nesprávnosti číselného označení dokladu, nesprávnosti počítačového programu pro zpracovávání

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

faktur, absence razítka navzdory pravidlu jeho umístování a údajný záměr prodat společnost a vyžádat si dokumenty od Savstavu za účelem potvrzení nebo vyvrácení tvrzení svědka. Pokud Savstav plnění nepřiznal na výstupu a neuvedl jej v kontrolním hlášení ani daňovém přiznání, bylo na místě se zabývat důvody, proč tak neučinil, jakožto motivem popření plnění. I. G. byl jako jediný jednatel a společník společnosti vymazán až dne 13. 6. 2017, a proto nepovažoval žalobce za důvěryhodné tvrzení o tom, že prodej společnosti připravoval již v lednu 2017. Výpověď I. G. nemohla dostatečně a přesvědčivě zpochybnit tvrzení žalobce o obdržení zdanitelného plnění od Savstavu prokázané listinami.

7. Žalobce dále ve vztahu ke zdaňovacímu období duben a srpen 2017 namítl, že prokázal listinnými důkazy přijetí plnění od Catanata. Správce daně a žalovaný dezinterpretovali výpověď L. M. v neprospěch žalobce: Žádné nejasnosti v měně úhrad nevznikly, v květnu 2017 byly faktury hrazené v korunách, ale v dalších obdobích již v EUR. Daňové orgány nepochybnily poskytnutí zdanitelného plnění žalobci, ale měly za neprokázané, že takové plnění poskytla žalobci osoba povinná k DPH vzhledem k různorodému charakteru plnění a objemu jednotlivých druhů plnění. Daňové orgány však přitom pominuly dalších 12 zdaňovacích období, přitom jen plnění za měsíc květen 2017 podmínku nutnosti plátcovství DPH na straně neidentifikovaného dodavatele splňovalo. S ohledem na objem a cenu dodaného zboží musel být dodavatelem překročen roční obrát 1 000 000 Kč, který je podmínkou pro povinnou registraci k DPH, již dne 8. 5. 2017. Catanato se stalo plátcem DPH dne 1. 5. 2014 a následně dodalo žalobci zdanitelné plnění druhově shodného zboží za dobu duben 2017 až srpen 2017 v hodnotě celkem 2 808 551 Kč bez DPH (bez řeziva a palet). Není důvodu pochybovat o tom, že žalobci toto plnění bylo poskytnuto osobou, která byla plátcem DPH. Je nutno zohlednit souvislé dodávání druhově shodných zdanitelných plnění i za období následující po dubnu 2017 jako časovou a věcnou souvislost daných plnění. Žalovaný neprokázal své zjištění, že zboží pořízené od Catanata si žalobce vyrobil sám, jelikož neprokázal, že by žalobce disponoval k tomu potřebnými zařízeními. Správce daně dostatečně nepochybnil, že by plnění bylo poskytnuto od jednoho dodavatele, tvrzením, že se položky liší.
8. Žalobce v rámci čtvrtého žalobního bodu ve vztahu ke zdaňovacímu období srpna 2017 a dodavatele Waline namítl, že žalovaný na rozdíl od správce daně neargumentoval podvodem na dani, nýbrž nesplněním formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet daně. Žalobci nelze klást k tíži to, že policejní lustrací bylo zjištěno, že osoba S. M., zapsaná jako jednatel společnosti Waline, neexistuje. Pokud neexistenci takové osoby nezjistil veřejný rejstřík, nemohl ji zjistit žalobce. Žalobce trval na tom, že osoba, s níž jednal, byla skutečně osobou oprávněnou zastupovat Waline.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalovaný shrnul průběh daňového řízení, předmět sporu a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že pro prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně není relevantní, zda byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry zákonné. Rozhodující bylo pouze to, zda žalobci byla tato rozhodnutí doručena v období dle § 148 odst. 2 daňového řádu. I pokud by žalobci skutečně nebyl doručen výsledek

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

kontrolního zjištění, nešlo o vadu, která by představovala neodstranitelný zásah do práv žalobce a nezákonnost napadeného rozhodnutí.

12. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zjištěné skutečnosti byly natolik určité, vzájemně provázané a nerozporné, že bylo možno uzavřít, že žalobce neprokázal, že sporná zdanitelná plnění přijal od Savstavu, nebo od jiného plátce DPH.
13. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že s ohledem na objem dodaných zdanitelných plnění za zdaňovací období duben 2017 není rozhodné, zda žalobci byla dodána sporná zdanitelná plnění jediným dodavatelem či více dodavateli, jelikož judikatura požaduje, aby v případě neznámého dodavatele byla najisto postavena skutečnost, že tento neznámý dodavatel má nutně postavení plátce DPH.
14. K čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že žalobce byl v průběhu odvolacího řízení řádně seznámen se změnou právního názoru, na toto seznámení žalobce nijak nereagoval a žalovaný dostal veškerým svým zákonným povinnostem.

IV.

Rozhodnutí bez nařízení jednání

15. Vzhledem k tomu, že oba účastníci vyjádřili výslovný souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalobce v podání ze dne 31. 1. 2024 a žalovaný ve vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

V.

Posouzení věci soudem

16. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce bylo proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. - takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud v souladu s § 75 odst. 3 s. ř. s. nepřihlížel.
17. Žaloba byla nedůvodná.
18. Právě ve věci žalobce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2024, č. j. 1 Afs 212/2024-36, bodech 21 a 22, připomněl, že v okamžiku, kdy plátcí vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 ZDPH). Dodavatel přiznává daň získanou na svém výstupu, ta je jeho „závazkem“ vůči správci daně; odběrateli vzniká nárok na odpočet daně zaplacené na jeho vstupu, ta představuje „pohledávku“ vůči správci daně. Nárok na odpočet DPH tedy vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své „pohledávky“ vůči správci daně splněním či započtením),

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální i hmotněprávní podmínky. Uplatňování nároku na odpočet DPH je sice primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění podmínek hmotněprávních. Hmotněprávní podmínkou je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele.

19. Nejvyšší správní soud judikoval, že „[p]ostavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“ (právní věta rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS; dále jen „rozsudek Kemwater“). V duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, a to i v případě, kdyby zdanitelné plnění poskytl jiný subjekt povinný k DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 6/2024-52, bod 17).
20. Soud předznamenává, že žalovaný přehledně a srozumitelně v bodech 18 až 27 napadeného rozhodnutí s přezkoumatelnými odkazy na příslušná právní ustanovení a judikaturu vysvětlil svá právní východiska, podle nichž ve věci žalobce postupoval. Žalobce žádné z těchto právních východisek žalovaného v žalobě nespороval a soud proto považuje za zbytečné tam uvedená právní východiska včetně jejich odůvodnění, na něž souhlasně odkazuje, v plné šíři opakovat. Ve stručnosti tak soud tato východiska shrnuje následovně: Na daňový subjekt přechází důkazní břemeno tehdy, pokud daňové orgány prokážou, že existují důvodné pochybnosti o tom, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od osoby deklarované na daňových dokladech. V takovém případě je to daňový subjekt, kdo musí prokázat, že skutečný dodavatel zboží nebo služeb byl v postavení osoby povinné k dani (v postavení plátce DPH). Může jít od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, ale daňový subjekt může identifikovat i jiný dodavatelský subjekt, příp. může prokázat, že skutečný dodavatel neznámé totožnosti musel být plátcem daně. Jinak řečeno, daňový subjekt *nemá* nárok na odpočet DPH, pokud netvrdí a neprokáže, že skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH. Z pravidla uvedeného v předchozí větě existuje jen jediná výjimka: Ze skutkových okolností případu a údajů, které mají daňové orgány k dispozici, s jistotou vyplývá, že daňovým subjektem neidentifikovaný, „neznámý“, dodavatel měl postavení plátce DPH – v takovém případě daňovému subjektu nárok na odpočet daně náleží. Zbývá dodat, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

Uplynutí lhůty ke stanovení daně

21. Žalovaný k odvolací námitce žalobce v bodě 76 napadeného rozhodnutí uvedl následující: Tříletá zákonná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu započala běžet dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, tzn. za zdaňovací období leden 2017 dne 27. 2. 2017, za zdaňovací období duben 2017 dne 25. 5. 2017 a za zdaňovací období srpen 2017 dne 25. 9. 2017. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu započala tříletá lhůta pro stanovení daně běžet znovu od data zahájení daňové kontroly dne 12. 12. 2019 a skončila by tedy dne 12. 12. 2022. Lhůta se však byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok, jelikož v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně (dne 5. 12. 2022) došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (doručením dodatečných platebních výměrů žalobci). Lhůta pro stanovení daně běžící až do dne 12. 12. 2023 tak marně neuplynula.
22. Žalobce v žalobě nespороval skutečnosti rozhodné pro stanovení konce prekluzivní lhůty ani právní úpravu běhu prekluzivní lhůty, uvedené žalovaným v bodě 76 napadeného rozhodnutí (viz bod 12 žaloby). Žalobce avšak namítal, že nebyla splněna zákonná podmínka pro vydání dodatečných platebních výměrů, neboť žalobci nebyl před stanovením daně dodatečnými platebními výměry v rozporu s § 88 odst. 1, 2 daňového řádu doručen výsledek kontrolního zjištění a nebyla mu stanovena přiměřená lhůta k uplatnění jeho práv (viz body 11 až 14 žaloby).
23. V rozsudku ze dne 1. 7. 2021, č. j. 5 Afs 154/2020-24, body 13, 16 a 17, judikoval Nejvyšší správní soud pro případ *nezákonného úkonu, který má účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu*, že vady takového úkonu zpětně nepopírají účinky, které jsou s jeho vydáním spojeny. I nezákonný úkon správce tedy prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. Ustálenou judikaturu v tomto směru osvědčuje i závěr Nejvyššího správního soudu, že „i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finančních správy těmto v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019–50, bod 25 a tam odkazovaná judikatura).
24. Žalobce nespороval doručení dodatečných platebních výměrů, které prodlužují lhůtu ke stanovení daně, avšak tvrdil existenci procesní vady předcházející jejich vydání (doručení výsledku kontrolního zjištění), z níž dovozoval „nesplnění zákonné podmínky pro vydání dodatečných platebních výměrů“. Mínil-li tím žalobce, že jím namítaná procesní vada (bez ohledu na její existenci) způsobila nezákonnost dodatečných platebních výměrů a tudíž zrušení jejich účinků na běh lhůty ke stanovení daně, šlo o námitku vyvrácenou právě citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. I kdyby byly dodatečné platební výměry nezákonné z důvodu žalobcem namítané procesní vady, nemělo by to vliv na to, že lhůtu ke stanovení daně prodloužily. Soud tedy neměl důvod zabývat se důvody žalobcem tvrzené nezákonnosti dodatečných platebních výměrů a přisvědčil žalovanému k jeho vyjádření k žalobě, že pro běh lhůty pro stanovení daně nebylo relevantní, zda byly dodatečné platební výměry zákonné, nýbrž rozhodné bylo to, že byly žalobci doručeny. Soud dodává, že žalobce v žalobě netvrdil, že by žalovaný vydal dodatečné platební výměry účelově jen proto, aby prodloužil lhůtu pro stanovení daně.
25. Žaloba není v tomto směru formulována jednoznačně, proto soud z opatrnosti vykládá další žalobní námitku (body 15 až 21 žaloby) tak, že žalobce tvrdí nezákonnost napadeného rozhodnutí v důsledku procesní vady spočívající v tom, že mu v rozporu s § 88 odst. 1, 2 daňového řádu nebyl doručen výsledek kontrolního zjištění a nebyla mu stanovena

přiměřená lhůta k uplatnění jeho práv, kdy žalobce popíral, že by k tomu došlo dne 3. 11. 2022, jak tvrdil žalovaný.

26. Žalovaný se k této odvolací námitce vyjádřil v bodě 60 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný uvedl, že výsledek kontrolního zjištění č. j. 1861593/22 a rozhodnutí o stanovení lhůty č. j. 1862148/22 doručil správce daně dne 3. 11. 2022 zástupkyni žalobce osobně v souladu s § 43 odst. 1 daňového řádu na adresu, kde byla zástupkyně žalobce zastížena a kde došlo k jednání v rámci daňových kontrol žalobce. Poté, co zástupkyně žalobce odmítla písemnosti převzít, poučil ji správce daně v souladu s § 47 odst. 3 daňového řádu o účincích doručení, zástupkyni bylo předáno poučení o právních důsledcích odepření součinnosti při doručení písemnosti č. j. 1863007/22 a celý průběh byl zaznamenán v úředním záznamu č. j. 1867833/22. Žalobci tak byla v souladu s § 88 odst. 4 daňového řádu dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, kdy lhůta na vyjádření se započala běžet datem odepření doručení (3. 11. 2022), o čemž byla zástupkyně žalobce poučena. Dne 5. 12. 2022 doručil správce daně žalobci oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 1911385/22 spolu se zprávou o daňové kontrole č. j. 1902622/21 a dodatečnými platebními výměry. § 44 odst. 1 daňového řádu nemá být podle žalovaného použito přednostně před ustanovením § 43 odst. 1 daňového řádu.
27. Podle § 88 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů, sdělí ho daňovému subjektu a stanoví mu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření, pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně.
28. Soud neměl za potřebné zabývat se tím, zda správce daně svým postupem porušil § 88 odst. 2 daňového řádu (viz body 16 až 20 žaloby). Posouzení této otázky totiž nemohlo mít žádný vliv na závěr, že žalobní námitka nebyla důvodná, protože žalobce v žalobě netvrdil, jak se jím tvrzená procesní vada promítla do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Ze spisu nebylo zřejmé, že by žalobcem namítnutá vada mohla zákonnost napadeného rozhodnutí atakovat. Důvodem pro kasační aktivitu soudu mohly být jen ty procesní vady, které mohly mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí [srov. § 75 odst. 3 a § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
29. § 88 odst. 1, 2 daňového řádu zakládá procesní právo daňového subjektu na vyjádření a navržení důkazů (srov. právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS). V souladu § 88 odst. 4 daňového řádu je totiž daňový subjekt v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména vznést výhrady k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Soud uzavírá, že případným porušením § 88 daňového řádu mohl být žalobce dotčen na svém právu vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. I kdyby však žalobce byl takového práva zbaven, nezpůsobilo to nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce totiž mohl všechna tato svá práva uplatnit v odvolacím řízení, kde ve své procesní aktivitě nebyl nijak omezen (mohl zde sdělovat své výhrady i navrhopvat důkazy).
30. V posuzované věci totiž správce daně v odvolacím řízení zaslal žalobci dne 24. 2. 2023 výzvy k prokázání skutečností č. j. 270695/23/2302-60561-404775 a č. j. 270720/23/2302-60561-404775, na něž žalobce reagoval dne 27. 3. 2023. Žalovaný dále seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnil mu vyjádřit se ve věci (písemnost č. j. 31127/23/5300-21441-712906), přičemž žalobce vyjádření podal dne

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

9. 10. 2023. Žalovaný vydal dne 23. 10. 2023 žalobci další seznámení se zjištěnými skutečnostmi v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnil mu vyjádřit se ve věci (č. j. 35845/23/5300-21441-712906) a žalobce na něj nereagoval. Všechny popsané písemnosti daňových orgánů se přitom týkaly všech sporných zdanitelných plnění, které jsou předmětem žaloby žalobce.

31. Z uvedeného je zřejmé, že žalobci s jistotou nebylo upřeno právo vyjádřit se ke skutkovým zjištěním a jejich hodnocením daňových orgánů ani právo navrhopat doplnění dokazování, kdy právě toto právo je zakotveno v § 88 daňového řádu, jenž má předcházet překvapivosti rozhodnutí daňových orgánů pro daňový subjekt. Jinak řečeno, žalobci byla dána možnost v průběhu odvolacího řízení uplatnit svá výše popsaná práva v plném rozsahu. A ještě jinak řečeno, pokud (což soud nezkoumal) by vskutku bylo porušeno právo žalobce dle § 88 daňového řádu v průběhu řízení před správcem daně, byl tento nedostatek napraven v odvolacím řízení a napadené rozhodnutí nemůže být z tohoto důvodu nezákonné. Nejednalo se tak, jak žalobce tvrdil v bodech 15 a 21 žaloby, o neodstranitelnou vadu řízení.
32. Podle ustálené judikatury ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole zpravidla nepředstavují vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí konečného rozhodnutí. I pokud jsou porušena procesní práva daňového subjektu v řízení před správcem daně (například stanovením krátkých lhůt pro vyjádření), nelze jen z toho důvodu považovat za nezákonné rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 2 Afs 28/2024-51, bod 57 a tam odkazovaná judikatura).
33. Soud dodává, že požadavek žalobce v bodě 21 žaloby a v petitu žaloby na vrácení věci k dalšímu řízení správcem daně pomíjel notoriety, že takový postup daňový řád odvolacímu orgánu vůbec neumožňuje. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení (dodatečného) platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o daňové povinnosti znovu rozhodl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 204/2023-62, body 49 a 50 a tam odkazovaná judikatura). Soud v této souvislosti akcentuje, že doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího daňového řízení nelze považovat za nepřípustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních, že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 204/2023-62, bod 51 a tam odkazovaná judikatura).
34. První žalobní body tedy nebyl důvodný.

Plnění deklarovaného dodavatele Savstav

35. Správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce písemností č. j. 1903714/21 ze dne 13. 12. 2021 k prokázání přijetí plnění fakturovaného daňovým dokladem č. 20170108 (700 palet) dne 30. 1. 2017 od deklarovaného dodavatele Savstav, jelikož správci daně vznikly pochybnosti ohledně toho, zda byla žalobcem plnění přijata od

deklarovaného dodavatele. Správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce písemností č. j. 270695/23 ze dne 23. 2. 2023 k prokázání přijetí plnění fakturovaného daňovým dokladem č. 20170108 (700 palet) dne 30. 1. 2017 od dodavatele v postavení plátce daně, jelikož správci daně vznikly pochybnosti ohledně toho, zda byla žalobcem plnění přijata od deklarovaného dodavatele Savstavu.

36. Žalovaný v bodě 30 napadeného rozhodnutí nepochybně, že žalobce předložil daňový doklad, objednávku, dodací list, příjmový pokladní doklad, fakturu a dodací list. V bodech 31 až 35 napadeného rozhodnutí však žalovaný podrobně, srozumitelně a přezkoumatelně odůvodnil závěr o existenci vážných a důvodných pochybností o přijetí plnění žalobcem, deklarovaného daňovým dokladem, od Savstavu. Tyto pochybnosti byly osvědčeny následujícími skutečnostmi:
- Savstav nevykázal předmětné plnění ve svém kontrolním hlášení
 - svědek I. G., jednatel Savstavu, v řízení před správcem daně vyloučil, že by Savstav žalobci cokoliv dodával nebo s žalobcem jednal, dále popřel pravost svého podpisu na daňovém dokladu a příjmovém pokladním dokladu, uvedl, že tyto doklady jsou zpracovány v jiném softwaru než Savstav používá, dodal, že na dokladech absentuje razítko, které používal, a že v lednu 2017 zahajoval prodej společnosti a žádnou činnost nevyvíjel
 - žalobce nebyl schopen uvést, s kým za společnost Savstav jednal - až v odvolání uvedl, že se jednalo o jednatele I. G.
 - žalobce k tomu, jak se dozvěděl o Savstavu, v průběhu daňové kontroly tvrdil, že si nepamatuje, kde získal informaci o tom, že Savstavu zbyl kamion palet, který potřeboval prodat, avšak v odvolání uvedl, že tuto informaci zřejmě získal od J. M.
 - tvrzení žalobce, že dopravu palet zajišťoval Savstav, vyvracelo zjištění, že Savstav nedisponoval žádným vozidlem schopným přepravy tak velkého množství palet a přepravu nebylo lze ověřit
 - jelikož svědek popřel podpis na příjmovém pokladním dokladu a mělo jít o hotovostní plnění, nebyla osvědčena platba za plnění.
37. V bodě 35 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce přes výzvu neoznačil jiného dodavatele plnění než Savstav a že ze spisového materiálu nevyplývá žádný jiný skutečný dodavatel zboží, který by byl plátcem DPH.
38. Žalovaný shrnul, že žalobce neprokázal, že přijal předmětné plnění od Savstavu, ani neprokázal, že by plnění přijal od jiného konkrétně identifikovaného plátce DPH a že ze spisu s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH. Podle § 6 odst. 2 ZDPH je totiž osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč, plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve. Proto je jisté, že i kdyby plnění uskutečnil jeden dodavatel, není prokázáno, že tento dodavatel byl v předmětném zdaňovacím období plátcem DPH (viz body 36 až 38 napadeného rozhodnutí).
39. Výše soud s odkazem na ustálenou judikaturu a právní úpravu vyložil, že jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet DPH je přijetí zdanitelného plnění *od dodavatele s postavením plátce DPH*. Žalobce to ve své argumentaci v bodech 22 a 23 žaloby zcela pomíjí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a dovolává se toliko přijetí plnění, úhrady jeho ceny včetně DPH a jeho následného prodeje s odvodem DPH,

40. Soud též výše vyložil, že důkazní břemeno o přijetí zdanitelného plnění *od dodavatele s postavením plátce DPH* tíží daňový subjekt, pokud správce daně prokáže pochybnosti o plnění tak, jak bylo daňovým subjektem deklarováno. Jak již soud výše zdůraznil, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, není povinen správce daně tyto skutečnosti prokazovat, a v případě že tak neučiní, dovozovat, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 204/2023-62, bod 70 a tam odkazovaná judikatura).
41. Proto nemůže obstát žalobní námitka (viz body 24 a 26 žaloby), že přijetí plnění od Savstavu prokázaly listinné důkazy, jelikož správce daně naprosto logicky odůvodnil, proč o tom vznikly důvodné pochybnosti. Soud konstatuje, že pro vznik takových pochybností bezpečně postačovalo už jen to, že jednatel Savstavu popřel, že by došlo k obchodu se žalobcem, deklarovaným daňovým dokladem, a že jsou listiny, které žalobce předložil, autentické (podepsané nebo vyhotovené Savstavem). Za této situace přešlo důkazní břemeno na žalobce a bylo na něm, aby prokázal přijetí plnění od Savstavu, kdy toto důkazní břemeno nemohl unést odkazem na daňový doklad, objednávku, dodací list a příjmový pokladní doklad, tedy z části na ty listiny, jejichž pravost jednatel Savstavu popřel a jejichž věrohodnost správce daně řádně zpochybnil. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad ztrácí důkazní hodnotu a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016–45, bod 73).
42. Žalobce nemohl úspěšně argumentovat (viz bod 24 žaloby) tím, že u Savstavu nebyla provedena daňová kontrola, neboť, jak bylo výše akcentováno, leželo důkazní břemeno na něm a nemohl se dovolávat neúplného zjištění skutkového stavu správcem daně. Správce daně tížilo důkazní břemeno výlučně ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb - správce daně neměl povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016–45, bod 71). Ze stejného důvodu je nedůvodná námitka v bodech 27 a 29 žaloby, že správce daně měl ověřit pravdivost a důvěryhodnost výpovědi svědka I. G. a vyžádat si dokumenty od Savstavu za účelem potvrzení nebo vyvrácení tvrzení svědka. Vyvrácení pochybností správce daně a prokázání tvrzení o přijetí deklarovaného plnění od Savstavu bylo na žalobci a žalobce se v tomto směru nemůže dovolávat dokazovací pasivity daňových orgánů.
43. Žalobce se mýlí, pokud tvrdí (viz bod 25 žaloby), že správce daně učinil na základě výpovědi jednatele Savstavu závěr, že k přijetí plnění žalobcem od Savstavu v souladu s daňovým dokladem nedošlo: Daňové orgány takový závěr neučinily, jen ze souhrnu skutečností uvedených v bodě 36 tohoto rozsudku dovodily, že o takovém přijetí plnění panují důvodné pochybnosti, a v návaznosti na procesní aktivitu žalobce po příslušné výzvě k prokázání tvrzení učinily závěr, že žalobce přes výzvy neprokázal, že předmětné plnění od Savstavu přijal. To neznamená, že by učinily závěr, že k takovému přijetí nedošlo. K argumentaci obsažené v bodě 26 žaloby, že od obchodu uplynulo 7 let, soud uvádí, že z důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými

doklady prokázat, tedy zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu - volba důkazní prostředků je právě na daňovém subjektu, který prokazuje způsob svého podnikání a způsob, jakými provádí své obchody a jakým způsobem je dokumentuje. Musí však být schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí, tedy přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného, případně jiného dodavatele, který však musel mít postavení plátce DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013–37, ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019–42).

44. Žalobce uvedl, že výpověď svědka G. je pochybná a že Savstav byl motivován popřít poskytnuté plnění žalobci, protože Savstav plnění nepřiznal na výstupu a neuvedl jej v kontrolním hlášení ani daňovém přiznání. Z toho žalobce dovodil, že se měl správce zabývat důvody postupu Savstavu (viz body 27 a 28 žaloby). Takový požadavek však znovu pomíjí, že prokázání tvrzení o přijetí deklarovaného plnění od Savstavu bylo na žalobci a ten se v tomto směru nemůže dovolávat aktivity správce daně při zjišťování skutkového stavu bez odpovídajících důkazních návrhů žalobce. Soud dodává, že absence údaje o plnění v kontrolním hlášení a daňovém přiznání Savstavu podporovala výpověď svědka o nepřijetí plnění a tvrzení žalobce o skutečném poskytnutí plnění zpochybňovala. Žalobce, ač byl o výsledku svědka vyrozuměn, se k výsledku nedostavil (viz bod 64 napadeného rozhodnutí).
45. Námitka žalobce v bodě 28 žaloby, že byl I. G. byl vymazán z obchodního rejstříku až dne 13. 6. 2017, nijak podle zásad formální logiky nevyvrací ani nezpochybňuje výpověď svědka, že již v lednu 2017 připravoval prodej společnosti.
46. V bodě 29 žaloby žalobce namítl, že výpověď I. G. nemohla dostatečně a přesvědčivě zpochybnit tvrzení žalobce o obdržení zdanitelného plnění od Savstavu prokázané listinami. Námitka nebyla důvodná. Soud akcentuje, že žalobce v žalobě vůbec nijak nezpochybňoval jednotlivé skutečnosti, které daňové orgány označily za důvod pro vznik jejich pochybností. Soud aprobejuje závěr daňových orgánů, že tyto skutečnosti nepochybně byly s to zavdat pochybnosti o přijetí plnění žalobcem od Savstavu. Žalobce v námitce pomíjí, že daňové orgány důvod k pochybnostem nezaložily jen na výpovědi svědka, nýbrž na souhrnu všech skutečností uvedených v bodě 36 rozsudku. Zároveň soud znovu konstatuje, že pro vznik pochybností bezpečně postačovala výpověď svědka sama o sobě, která jednoznačně zpochybnila deklarovaný obchod i listiny, které k jeho doložení předložil žalobce, jelikož jejich autenticitu svědek popřel. Žalobce pomíjí, že nikdo netvrdí, že výpověď svědka vyvrátila přijetí deklarovaného plnění, rozhodné a postačující bylo to, že výpověď byla způsobilá vyvolat pochybnosti, zda došlo k obchodu tak, jak byl žalobcem deklarován.
47. Soud s přihlédnutím k mezím uplatněných žalobních námitek tedy aprobejuje závěr žalovaného, že důkazní břemeno tížilo žalobce a že žalobce neprokázal, že přijal předmětné plnění od Savstavu. Žalobce zároveň vůbec v žalobě nezpochybnil závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že přijal předmětné plnění od konkrétně identifikovaného plátce DPH odlišného od Savstavu, ani závěr, že ze spisu s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH. Žalobní námitky tak nezpochybnilly odepření nároku na odpočet daně. Nelze úspěšně odkazovat na princip daňové neutrality (zásadu neutrality DPH), jelikož (mj.) v posuzované věci nebylo prokázáno splnění věcné podmínky odpočtu spočívající v přijetí zdanitelného plnění od *plátce daně*.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

48. Soud dodává, že se ztotožňuje s posouzením žalovaného odpovídající odvolací námitky, že správce daně nijak nezpochybňoval dodání uskutečněných plnění žalobcem, kdy však skutečnost, že žalobce zboží dodal svému odběrateli nijak neprokazuje, že na vstupu žalobce plnění přijal od osoby v postavení plátce DPH (bod 62 napadeného rozhodnutí).
49. Ani druhý žalobní bod tedy nebyl důvodný.

Plnění deklarovaného dodavatele Catanato

50. Správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce písemnostmi č. j. 1952629/21 ze dne 13. 12. 2021 a č. j. 77610/22 ze dne 21. 1. 2022 k prokázání přijetí plnění fakturovaných daňovými doklady č. 00025, 00026, 00027, 00028, 00029 a 00068 od deklarovaného dodavatele Catanato, jelikož správci daně vznikly pochybnosti ohledně toho, zda byla žalobcem plnění přijata od deklarovaného dodavatele. Správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce písemností č. j. 270720/23 ze dne 23. 2. 2023 k prokázání přijetí tohoto plnění od dodavatele v postavení plátce daně, jelikož správci daně vznikly pochybnosti ohledně toho, zda byla žalobcem plnění přijata od deklarovaného dodavatele.
51. Žalovaný v bodě 39 napadeného rozhodnutí nezpochybňoval, že žalobce předložil daňové doklady, objednávky, příjmové pokladní doklady, bankovní výpis, čestné prohlášení odběratele, smlouvu o mlčenlivosti s odběratelem, smlouvu o mlčenlivosti uzavřená s dodavatelem, fotografii produktu Lenkräder, Formertragel a stroje WEMA, výkresovou dokumentaci Kassetten gerfrast, čtyři emailové zprávy o zaslání daňových dokladů, vyjádření L. M. a emailové zprávy od R. M. (odběratel), dodací list a čestné prohlášení odběratele o odebrání zboží. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí konstatoval, že podle šesti daňových dokladů měl žalobce přijmout plnění spočívající v automobilových dílech, formách a stroji.
52. V bodech 41 až 46 napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně, srozumitelně a přezkoumatelně odůvodnil závěr o existenci vážných a důvodných pochybností o přijetí plnění žalobcem, deklarovaného daňovými doklady, od Catanata. Tyto pochybnosti byly osvědčeny následujícími skutečnostmi:
- kromě předmětných zdaňovacích období duben a srpen 2017 deklaroval žalobce přijetí plnění od Catanata též za zdaňovací období květen až červenec 2017, kdy byl jednatelem Catanata F. K.. V rámci daňových kontrol za zdaňovací období květen a červenec 2017 žalobce uváděl, že pan K. byl jednou z osob, od které přebíral zboží a které předával hotovost, a žalobce s ním měl uzavírat objednávky a dojednávat cenu zboží. Pan K. však toto při svědecké výpovědi ze dne 1. 10. 2020 popřel (viz protokol č. j. 1665128/20) a uvedl, že o činnosti Catanata nemá žádné povědomí a pouze podepsal smlouvu o jednatelství na základě žádosti L. M.. Pan K. uvedl, že žalobce nezná, nikdy se s ním nesetkal, zboží za Catanato nikomu nepředával a účetnictví nikdy neviděl. Následně žalobce verzi o tom, že za Catanato jednal i s panem K. pozměnil v reakci na výzvu vydanou v odvolacím řízení za zdaňovací období červen 2017, v níž ke spolupráci s Catanatem uvedl, že se s panem K. setkal pouze jednou v roce 2017, což odporovalo jeho tvrzením učiněným v rámci daňové kontroly za květen a červenec 2017 i tvrzením pana K., který uvedl, že se s žalobcem nikdy nesetkal.
 - od prokuristy Catanata, pana L. M., obdržel správce daně písemnost ve věci zdaňovacího období červen 2017, odeslané z datové schránky pana M. (nikoliv Catanata), v níž byl uveden soupis všech daňových dokladů, které žalobce deklaroval ve svých kontrolních

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

hlášeníh jako plnění přijatá od Catanata za zdaňovací období duben až srpen 2017. V písemnosti bylo dále uvedeno, že o konkrétních dodávkách zboží bylo dohodnuto potom, co žalobce sdělil své požadavky a Catanato své možnosti. Cena byla dohodnuta vždy telefonicky, emailem nebo osobně, kdy na základě této dohody vystavil žalobce objednávku a dle této objednávky bylo zboží dodáno a vystavena faktura. Po dodání zboží byla provedena úhrada v hotovosti a byl vystaven doklad o přijetí částky. Správce daně provedl dne 30. 3. 2021 svědeckou výpověď L. M. (viz protokol č. j. 241739/21). Ačkoliv pan M. zastával funkci prokuristy, nevěděl, čím se Catanato zabývalo, kdo vedl účetnictví společnosti, i když to měl být on, kdo vystavoval faktury a přebíral hotovost. Svědek nebyl schopen vysvětlit, proč poptával zboží v němčině, kterou neovládal, takže mu ani nebylo zřejmé, jaké vlastně zboží poptává, ačkoliv mu jej měli dodat čeští dodavatelé, ale na druhou stranu uvedl, že se mělo jednat o zboží z Polska nebo Ukrajiny, kdy svědek nebyl schopen sdělit jméno ani jednoho z dodavatelů. Dle žalobce měly být díly, které odebíral od Catanata atypické a vyráběné na zakázku, a přesto měl svědek shánět dodavatele těchto dílů (forem) přes internet pomocí německých názvů, kterým nerozuměl, kdy svědek nebyl správcí daně schopen v českém jazyce uvést, co vlastně mělo Catanato žalobci dodávat. Tvrzení svědka a žalobce se neshodovalo v tom, jak docházelo k předání daňových dokladů. Žalobce v odvolacím řízení za zdaňovací období červen 2017 ke spolupráci s Catanatem uvedl, že daňové doklady byly zasílány Catanatem emailem, zatímco svědek uvedl, že fakturu spolu se zbožím osobně vozil žalobci, což se jeví značně nepravděpodobné, protože Catanato mělo ve zdaňovacím období květen 2017 žalobci dodat takové množství řeziva a palet, že toto by nebylo možné dopravit běžným automobilem či dodávkou. Svědek rovněž uvedl, že přebíral od žalobce hotovost na základě podpisu pokladních dokladů. Na pokladních dokladech však nefiguruje podpis svědka, nýbrž podpis začíná písmenem K, kdy by přicházelo v úvahu, že tyto podepsal pan K. (jednatel Catanata), který však popřel, že by někdy přebíral hotovost od žalobce a že jej vůbec znal. Svědek dále uvedl, že nedisponuje daňovými doklady, proto se správce daně svědka dotázal, zda si z hlavy pamatuje všechny daňové doklady, které byly obsahem soupisu daňových dokladů, který svědek zaslal do datové schránky správce daně. Po tomto dotazu změnil svědek své původní stanovisko o tom, že zpracoval soupis daňových dokladů, a uvedl, že tento soupis mu byl přinesen žalobcem, a jelikož měl na daňových dokladech poznat svůj podpis, podepsal se pod potvrzení přinesené žalobcem. Správce daně však následně svědkovi sdělil, že podpisy na daňových dokladech nejsou jeho, kdy svědek odvětil: „Tak nevím. Jsou podepsány panem K.“ Navíc se verze žalobce a svědka rozcházejí i v tom, kde mělo dojít k jejich prvnímu setkání. Svědek tedy opakovaně měnil svá tvrzení. Svědek se zjevně pokoušel potvrdit obchodní spolupráci s žalobcem, avšak neměl dostatek informací o obchodních transakcích, a ty které poskytl, se rozcházely s tvrzením žalobce nebo z důkazními prostředky. Jeho svědecká odpověď nejenže neprokázala, že Catanato dodalo žalobci předmětná plnění, ale navíc umocnila pochybnosti o tom, že se obchodní transakce uskutečnily, tak jak tvrdil žalobce.

- žalobce tvrdil, že zboží odebírané od Catanata je vyráběné dle požadavku jeho odběratelů, tudíž se tyto produkty musí vyrábět na míru. Přesto si žalobce na dodání tohoto zboží sehnal společnost, která neměla skutečné sídlo, nijak se neprezentovala na internetu a vznikla teprve v březnu 2017, tj. těsně před zahájením spolupráce. S touto společností žalobce ani neuzavřel smlouvu, ačkoliv se svým odběratelem uzavřel smlouvu o mlčenlivosti a jeví by se logické, že tuto by uzavřel i se svým dodavatelem. Objednávky ani daňové doklady neobsahovaly specifikaci produktů či odkaz na technickou dokumentaci, technická dokumentace nebyla přílohou objednávky. Ačkoliv žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

předložil samostatně 3 technické výkresy frézovaných karet, není možné říci, že tuto technickou dokumentaci měl k dispozici i deklarovaný dodavatel. Žalobce si vybral za svého dodavatele nově založenou a neověřenou společnost, ačkoliv on sám pracoval jako obchodní zástupce v truhlářství svého otce, které se v roce 2017 zabývalo právě výrobou modelů, pryskyřicových a prototypových forem a mj. i vyráběním modelů dle výkresové dokumentace, z dodaných maket, dat, atd. Toto nasvědčuje tomu, že si žalobce zboží vyrobil sám, kdy k tomuto závěru přispívá i skutečnost, že ve smlouvě o mlčenlivosti uzavřené s odběratelem bylo uvedeno, že důvěrné informace budou postoupeny třetí straně pouze, pokud jsou sesterskou společností, a to na základě písemného souhlasu žalobce. Žalobce byl tedy povinen zjišťovat si, zda její dodavatel zajišťoval plnění subdodavately a k tomuto mohl dodavatel přistoupit pouze na základě písemného souhlasu žalobce. To, že se žalobce nezajímal o to, kdo je skutečným výrobcem zboží, přispívá k závěru, že tímto byl právě žalobce, neboť kdyby zboží pro svého odběratele skutečně sháněl dodavately a nezjišťoval si původ zboží, porušil by smlouvu uzavřenou s německým odběratelem a čelil by možnosti, že o tohoto odběratele přijde.

- (snadno fingovanými) příjmovými a výdajovými pokladními doklady žalobce dokládal hotovostní úhrady předmětných přijatých plnění, kdy doklad o samotných finančních tocích nelze bez dalšího aprobovat jako důkaz o faktické realizaci plnění. Navíc na příjmových pokladních dokladech byl podpis pana K., který popřel, že by kdy spolupracoval s žalobcem, tudíž se tyto důkazní prostředky jeví značně nevěrohodné.
 - Catanato nezahrnulo plnění pro žalobce do svých kontrolních hlášení.
53. V bodě 46 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce přes výzvu neoznačil jiného dodavatele plnění než Catanato a že ze spisového materiálu nevyplývá žádný jiný skutečný dodavatel zboží, který by byl plátcem DPH.
54. Žalovaný učinil závěr, že žalobce neprokázal, že přijal předmětná plnění od Catanata nebo jiného plátce DPH, neboť ze spisu nevyplýval žádný jiný možný dodavatel zdanitelných plnění. Z okolností posuzovaného případu s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH, neboť podle § 6 odst. 2 ZDPH je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč, plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve. Žalobce ve zdaňovacím období duben 2017 přijal plnění na 5 daňových dokladech, přičemž žádné z plnění deklarovaných na těchto daňových dokladech nepřesáhlo částku 253 000 Kč v základu daně a dohromady plnění nepřesáhlo částku 708 537 Kč základu daně. Předmět plnění se na jednotlivých daňových dokladech liší (5 druhů forem či automobilových dílů) a není vyloučeno, že tyto formy či náhradní díly mohly být poptávány od více dodavatelů, kteří nemuseli mít postavení plátce DPH. Tato plnění nepřesáhla v součtu v předmětném zdaňovacím období částku 1 milion Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců v základu daně. Podle spisu lze s určitostí říci, že i kdyby plnění uskutečnil jeden dodavatel, není prokázáno, že tento dodavatel byl v předmětném zdaňovacím období duben 2017 plátcem DPH. K přijatému plnění za zdaňovací období srpen 2017 spočívajícímu v pořízení použitého vysokotlakové vstřikovacího stroje, kdy se mělo jednat o doplatek 200 000 Kč stroje pořízeného v červenci 2017 (částka za stroj vykázána v červenci 2017 činila 221 000 Kč), žalovaný uvedl, že žalobce tvrdil, že toto plnění musel s určitostí dodat plátcem DPH, jelikož od Catanata odebíral zboží již od dubna 2017, kdy byla v květnu překročena částka

obratu 1 milion Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Žalovaný nezpochybnil, že žalobce vykazoval přijatá plnění od Catanata již od dubna 2017, avšak tato plnění spočívala v 7 zcela odlišných produktech (formy, automobilové díly, vstřikovací stroj, řezivo) a zboží bylo vykázáno na 22 daňových dokladech, kdy ani jedno z plnění nepřesahovalo částku 1 milion Kč (nejvyšší částka uvedená na daňovém dokladu za květen 2017 činila 401 484 Kč). Vzhledem k dělitelnosti a povaze plnění mohla být plnění dodána více osobami, které nemusely mít s určitostí postavení plátce DPH. Navíc jsou podle žalovaného indicie svědčící o tom, že alespoň část plnění si žalobce vyrobil sám. Žalovaný shrnul, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění za zdaňovací období duben a srpen 2017 v souladu s §§ 72 a 73 ZDPH, neboť neprokázal, že předmětná plnění byla dodána deklarovaným dodavatelem Catanato či jiným konkrétně identifikovaným dodavatelem v postavení plátce DPH či od jiné osoby v postavení plátce DPH (viz body 47 až 49 napadeného rozhodnutí).

55. Pokud jde o právní východiska rozhodných skutečností pro přiznání (odepření) nároku na odpočet daně a nositele důkazního břemene, odkazuje soud na výše uvedené pasáže rozsudku včetně oddílu vztahujícímu se k deklarovanému dodavateli Savstav. Východiska soudního přezkumu jsou totiž u deklarovaného dodavatele Catanato naprosto totožná.
56. Žalobce v žalobě namítl, že daňové orgány dezinterpretovaly výpověď svědka M. v neprospěch žalobce. Žalobce tuto žalobní námitku konkretizoval tak, že „žalovaný tvrdí, že ve výpovědi L. M. jsou nejasnosti v měně úhrad, že část plateb proběhla v korunách, zatím co příjmové doklady jsou v EUR“. Podle žalobce nejasnosti v měně úhrad nevznikly - v květnu 2017 byly faktury hrazené v korunách, ale v dalších obdobích již v EUR (viz body 31 a 32 žaloby).
57. Žalobní námitka nebyla důvodná, neboť žalovaný k téže odvolací námitce v bodě 68 napadeného rozhodnutí uvedl, že dává žalobci za pravdu, že nejasnosti ohledně měny za úhradu plnění nejsou dány a nejasnosti ohledně měny žalobci nejsou kladeny k tíži. Žalobce s tímto vypořádáním své odvolací námitky v žalobě nepolemizoval. Žalobní námitka byla mimoběžná, protože mířila mimo důvody napadeného rozhodnutí – žalobce v žalobě sporoval něco, co žalovaný netvrdil a napadené rozhodnutí tím neodůvodnil.
58. Dále žalobce namítl, že Daňové orgány měly přihlédnout při posouzení, zda byl dodavatel zboží v postavení plátce daně, k dalším 12 po sobě jdoucím měsíčním zdaňovacím obdobím, přitom jen plnění za měsíc květen 2017 podmínku nutnosti plátcovství DPH na straně neidentifikovaného dodavatele splňovalo. Podle žalobce měly daňové orgány s jistotou z okolností případu (objem a cena přijatého zboží) dovodit, že roční obrat neidentifikovaného dodavatele dosáhl 1 mil. Kč, tedy hodnoty, kdy dodavatel zjevně musel být plátcem daně. K překročení limitu došlo již dne 8. 5. 2017. Catanato se tak stalo plátcem DPH dne 1. 5. 2014, jeho registrace byla zveřejněna dne 5. 6. 2014 a následně dodalo žalobci druhově shodné zboží za dobu duben 2017 až srpen 2017 v hodnotě celkem 2 808 551 Kč bez DPH (bez řeziva a palet). Není proto podle žalobce důvod pochybovat o tom, že žalobci toto plnění bylo poskytnuto osobou, která byla plátcem DPH. Je nutno zohlednit souvislé dodávání druhově shodných zdanitelných plnění i za období následující po dubnu 2017 jako časovou a věcnou souvislost daných plnění (viz body 33 až 38 žaloby).
59. Námitky žalobce nejsou důvodné. Námitky žalobce se soustředily na skutkový případ neidentifikovaného dodavatele zboží, které měl daňový subjekt přijmout dle daňových dokladů. Soud připomíná, že v takovém případě jsou judikurní závěry jednak

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jednoznačné a jednak poměrně jednoduché: Podle rozsudku Kemwater platí pravidlo (které žalobce sám cituje v bodě 34 žaloby), že nárok na odpočet daně je dán výlučně v případě, že z obsahu daňového spisu s jistotou vyplývá, že dodavatel zboží neznámé identity měl (musel mít) v době dodání zboží postavení plátce daně.

60. Soud aprobuje závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, že neznámý skutečný dodavatel zboží uvedeného v předmětných daňových dokladech za duben a srpen 2017 nutně nemusel být plátcem daně. Úvaha žalovaného byla srozumitelná a logická: Předmětem daňových dokladů byly různé předměty (movité věci). Je-li aplikována kategorie neznámého, neidentifikovaného, dodavatele, nelze v žádném případě vycházet bez dalšího z toho, že zboží dodal daňovému subjektu jediný dodavatel. Daňový spis nemohl být podkladem pro zjištění (jistotu), že soubor všech daňovými doklady žalobci fakturovaných movitých věcí dodal jediný dodavatel. Již jen závěr, že zboží *mohlo* být žalobci dodáno více dodavateli, vylučuje závěr, že zboží s jistotou bylo dodáno jediným dodavatelem. Daňový spis umožňuje učinit závěr, že zboží mohlo být žalobci dodáno více dodavateli. Žalobce v žalobě tento závěr nezpochybňuje a nenabízí žádnou argumentaci tento závěr vyvracející. Soud zdůrazňuje, že při hodnocení, zda byl neznámý dodavatel nutně plátcem daně, již daňové orgány nepřihlížejí k tvrzením daňového subjektu, kdo (jaký konkrétní dodavatelský subjekt) zboží daňovému subjektu dodal. Třetí krok algoritmu posouzení nároku na odpočet daně (zda musel být neznámý dodavatel plátcem daně) totiž předpokládá, že v prvním kroku algoritmu nebylo prokázáno, že plnění poskytl dodavatel deklarovaný v daňovém dokladu, a v druhém kroku algoritmu nebylo prokázáno, že plnění poskytl dodavatel identifikovaný daňovým subjektem v daňovém řízení (odlišný od dodavatele deklarovaného v daňovém dokladu). Jinak řečeno, v třetím kroku algoritmu (případ neznámého dodavatele) daňové orgány nemohou vycházet při posouzení, zda podle údajů daňového spisu musel být dodavatel plátcem daně, z identity dodavatele jak dle daňového dokladu, tak případně následně tvrzené daňovým subjektem v daňovém řízení. To ostatně odpovídá rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, který v žalobě cituje žalobce – skutkové okolnosti podložené spisovým materiálem, které odůvodňují závěr o postavení dodavatele jako plátce daně, spočívají *v objemu a ceně přijatého zboží*, nikoli v identitě dodavatele. Pokud dodávka sama o sobě zakládá závěr, že ten, kdo ji dodal (jediný subjekt), musel být plátcem daně, je třetí krok algoritmu naplněn a nárok na odpočet nemůže být odepřen. Soud tedy aprobuje závěr žalovaného, že „vzhledem k dělitelnosti a povaze plnění mohla být plnění dodána více osobami, které nemusely mít s určitostí postavení plátce DPH“, kdy tento závěr postačí k vyloučení nároku na odpočet daně.
61. Vzhledem k tomu nemohl soud přisvědčit námitce žalobce, že daňové orgány měly přihlídnout při posouzení, zda byl dodavatel zboží v postavení plátce daně, k dalším 12 po sobě jdoucím měsíčním zdaňovacím obdobím, přitom jen plnění za měsíc květen 2017 podmínku nutnosti plátcovství DPH na straně neidentifikovaného dodavatele splňovalo. Žalovaný totiž vysvětlil, že skutkové okolnosti případu dle daňového spisu neodůvodňují jistotu, že předmětné zboží dodal žalobci jediný subjekt. Nadto, žalovaný též vysvětlil, že subjekt se stane plátcem daně *následně po* překročení stanoveného obrátu *v předcházejícím* relevantním období. Tudíž argumentace žalobce, že daňové orgány měly přihlížet při posouzení plátcovství daně k okolnostem *po* předmětem dodání zboží, není opodstatněná. Soud aprobuje vypořádání této odvolací námítky žalovaným v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že „odvolatel v odvolání provádí propočty, z nichž vyvozuje, že mu předmětná plnění musela dodat osoba v postavení plátce DPH, kdy je však třeba

upozornit, že odvolatel vychází z toho, že mu zboží bylo dodáno jednou osobou, a to společností Catanato, což však bylo správcem daně dostatečně zpochybněno.“ Soud konstatuje, že daňové orgány proto nemohly tak, jak žalobce tvrdí v žalobě, s jistotou z okolností případu (objem a cena přijatého zboží) dovodit, že roční obrat neidentifikovaného dodavatele dosáhl 1 mil. Kč, tedy hodnoty, kdy dodavatel zjevně musel být plátcem daně. Jelikož subjekt dodavatele nebyl identifikován (žalobce v žalobě sám argumentuje neidentifikovaným dodavatelem), jsou tvrzení žalobce v žalobě o obrazech Catanata, okamžiku registrace Catanata k dani a objemu plnění, které mělo právě Catanato žalobci dodat, irelevantní.

62. Žalobní námitka, že žalovaný neprokázal své zjištění, že zboží pořízené od Catanata si žalobce vyrobil sám, neodpovídá odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný odůvodnil závěr, že plnění fakturovaná žalobci Catanatem *mohla být* žalobci dodána různými subjekty, aniž by musely mít postavení plátce daně (nikoli jen jediným subjektem), tím, že plnění bylo dělitelné (7 zcela odlišných produktů), bylo vykázáno na 22 daňových dokladech a ani jedno z plnění nepřesahovalo částku 1 milion Kč. Žalovaný k tomu dodal: „Navíc jsou zde indicie svědčící o tom, že alespoň část plnění si odvolatel vyrobil sám.“ Žalovaný tedy dospěl k závěru, že zboží mohl odebrat žalobce od různých subjektů, kdy opatrnou formulací nevyločil ani variantu, že si část zboží mohl vyrobit žalobce sám. Žalovaný tedy neučinil závěr, že si žalobce část zboží vyrobil, tudíž nebyl ani povinen ho prokazovat. Jak soud zdůraznil, již jen závěr, že plnění fakturovaná žalobci Catanatem *mohla být* žalobci dodána různými subjekty bez postavení plátců, vylučuje závěr potřebný pro přiznání nároku na odpočet, že žalobci s jistotou *musel* dodat zboží subjekt v postavení plátce daně.
63. Dále žalobce namítl, že správce daně dostatečně nezpochybnil, že by plnění bylo poskytnuto od jednoho dodavatele, tvrzením, že se položky liší. Především je nutno uvést, že daňové orgány neměly povinnost zpochybnit, že plnění poskytl jediný dodavatel. Jejich úkolem bylo posoudit, zda je obsah daňového spisu podkladem pro závěr, že zboží žalobci určitě dodal dodavatel v postavení plátce daně. Žalovaný vysvětlil, že tento závěr nelze učinit, protože zboží mohlo žalobci dodat více dodavatelů nikoli v postavení plátce daně. V podstatě jedinou možností žalobce, jak tento závěr zvrátit by byla argumentace osvědčující, že daňový spis (jaká jeho konkrétní součást, jaká listina atp.) osvědčovala, že mu předmětné zboží musel dodat plátce daně. Tak žalobce ale nepostupoval a svou argumentaci soustředil do své obchodní spolupráce s Catanatem, což míjelo předmět rozhodného zjištění. Žalovaný přesvědčivě odůvodnil, že plnění fakturovaná žalobci Catanatem *mohla být* žalobci dodána různými subjekty, aniž by musely mít postavení plátce daně, tím, že plnění bylo dělitelné (7 zcela odlišných produktů), bylo vykázáno na 22 daňových dokladech a ani jedno z plnění nepřesahovalo částku 1 milion Kč. Žalobce toto ve své argumentaci pomíjí a vymezuje se výlučně k tomu, že byly dodávány různé movité věci – byly-li však dodávány jednotlivé věci, je zřejmé, že je mohli dodat různí dodavatelé.
64. Pokud žalobce v žalobě argumentoval tím, že přijetí plnění od Catanata prokázal listinnými důkazy, nemohla se jeho tvrzení vztahovat k argumentaci neidentifikovaného dodavatele, jak bylo výše vyloženo. Pokud tím žalobce mířil k tomu, že prokázal, že plnění od Catanata obdržel, akcentuje soud, že žalobce v žalobě nezpochybnil souhrn skutečností zakládající důvodné pochybnosti o Catanatu jako skutečném dodavateli (viz bod 60 rozsudku), kdy tak žalobce tížilo důkazní břemeno o prokázání skutečného dodavatele, které nebylo lze, jak bylo výše vyloženo u případu Savstav, unést listinnými důkazy, které

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňové orgány důvodně zpochybnily. Navíc žalobce ani listinné důkazy nijak nekonkretizoval.

65. Soud shrnuje, že daňové orgány přesvědčivě odůvodnily závěr o důvodných a vážných pochybnostech o přijetí deklarovaného plnění žalobcem od Catanata (viz skutkové okolnosti popsané v bodě 52 tohoto rozsudku) a tím přešlo důkazní břemeno na žalobce. Žalobce neprokázal, že by předmětné plnění skutečně přijal od Catanata nebo jiného konkrétního plátce daně. Z obsahu daňového spisu nebylo lze uzavřít, že předmětné zboží dodal žalobci neidentifikovaný subjekt, který byl s jistotou v obou posuzovaných zdaňovacích obdobích plátcem daně.
66. Ani třetí žalobní bod nebyl důvodný.

Plnění deklarovaného dodavatele Waline

67. Správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce písemností č. j. 1903559/21 ze dne 13. 12. 2021 k prokázání přijetí plnění fakturovaných daňovými doklady č. 17-00152 a 17-00155 v celkové hodnotě základu daně ve výši ve výši 209 280 Kč za zdaňovací období srpen 2017 od deklarovaného dodavatele Waline, jelikož správci daně vznikly pochybnosti ohledně toho, zda byla žalobcem plnění přijata od deklarovaného dodavatele. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet podle §§ 72 a § 73 ZDPH a detekoval podvod na DPH, o kterém žalobce měl a mohl vědět. Žalovaný závěru správce daně nepřisvědčil a učinil jiný závěr, že hmotněprávní podmínky nebyly splněny, konkrétně nebylo prokázáno, že žalobce plnění přijal od Waline či jiné osoby v postavení plátce DPH, o čemž žalobce vyrozuměl dne 23. 10. 2023 seznámením č. j. 35845/23, v němž odůvodnil své pochybnosti ohledně splnění výše zmíněné hmotněprávní podmínky. Na to žalobce nereagoval.
68. Žalovaný konstatoval, že celková hodnota základu daně činila 209 280 Kč a předmětem plnění bylo podle daňových dokladů 5 kusů zjednodušené formy, 128 kusů Lenkraden geschaumt Nr. 7 a 192 kusů Nr. 9. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobce předložil kromě daňového dokladu objednávky, dodací listy, příjmové pokladní doklady, faktury vystavené, „vizitku“, úřední záznam a důkazní prostředky vztahující se k dodání zboží pro odběratele R. M. (čestné prohlášení, fotografie volantů; viz bod 51 napadeného rozhodnutí).
69. V bodech 52 až 55 napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně, srozumitelně a přezkoumatelně odůvodnil závěr o existenci vážných a důvodných pochybností o přijetí plnění žalobcem, deklarovaného daňovými doklady, od Waline. Tyto pochybnosti byly osvědčeny následujícími skutečnostmi:
- Waline nevykázala ve svém kontrolním hlášení ani daňovém přiznání uskutečnění plnění pro žalobce
 - žalobce tvrdil, že navázal spolupráci s Waline poté, co mu ji představil J. M.. S ním žalobce původně spolupracoval jako s osobou jednající za společnost GAHARU s.r.o., s níž žalobce ukončil spolupráci pro její nespolehlivost v dodávkách zboží. Žalobce tedy navázal obchodní spolupráci s Waline na doporučení osoby, která v jednání za GAHARU s. r. o. neposkytovala spolehlivé služby.
 - žalobce nejprve nebyl schopen uvést, s kým za Waline skutečně jednal, a osobu, která mu měla dovést zboží modrým transitem, označoval za Bulhara, v reakci na výzvu správce daně však žalobce tvrdil, že s jednatelem Waline měl jednat osobně i emailem (žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nebyl schopen žádnou emailovou komunikací s touto společností předložit), kdy mu pan M. měl při této příležitosti předložit „vizitku“ (modrý kousek papíru se názvem společnosti, jménem S. M., emailovou adresou a adresou sídla společnosti neodpovídající formátu vizitky). Přitom podle obchodního rejstříku byla Waline rozhodnutím jediného společníka Waline J. H. ze dne 24. 6. 2016, který byl rovněž do tohoto dne jednatelem Waline, převedena na S. M., bydlištěm Rumunsko, Sat. Dragugesti (com. Helegiu), Jud. Bacau, kterého pan H. rovněž jmenoval jednatelem společnosti. Po změně jednatele nebyla do obchodního rejstříku vložena žádná listina (např. účetní závěrka, podpisové vzory nového jednatele, atd.). Od Policie ČR bylo zjištěno, že pan S. M. nikdy legálně nezdržoval na území ČR, tj. neměl zde nikdy povolen pobyt, a že dle rumunské databáze občanů žádná osoba se jménem S. M., bydlištěm Rumunsko, Sat. Dragugesti (com. Helegiu), Jud. Bacau neexistuje. Žalobce tedy nikdy nemohl jednat s jednatelem společnosti Waline, jelikož tato osoba neexistuje.

- žalobce tvrdil, že zboží odebírané od Waline je vyráběné dle požadavku jejích odběratelů, tudíž se tyto produkty musí vyrábět na míru. Přesto si žalobce na dodání tohoto zboží sehnal společnost, která neměla skutečné sídlo, nezveřejňovala účetní závěrky, nijak se neprezentovala na internetu a jejím jednatelem byla osoba rumunské národnosti, která byla do pozice jednatele dosazena jednostranně bývalým jednatelem Waline. Žalobce s Waline ani neuzavřel smlouvu, ačkoliv se svým odběratelem uzavřel smlouvu o mlčenlivosti a jevílo by se logické, že tuto by uzavřel i se svým dodavatelem. Objednávky ani daňové doklady neobsahovaly specifikaci produktů či odkaz na technickou dokumentaci, technická dokumentace nebyla přílohou objednávek, přičemž ani není zřejmé, jak se objednávky do sféry Waline dostaly, když žalobce nedisponuje žádnými emaily s touto společností.
- žalobce si vybral za svého dodavatele neověřenou společnost, ačkoliv on sám pracoval jako obchodní zástupce v truhlářství svého otce, které se v roce 2017 zabývalo právě výrobou modelů, pryskyřicových a prototypových forem a mj. i vyráběním modelů dle výkresové dokumentace, z dodaných maket, dat, atd. Toto nasvědčuje tomu, že si žalobce zboží vyrobil sám, kdy k tomuto závěru přispívá i skutečnost, že ve smlouvě o mlčenlivosti uzavřené s odběratelem bylo uvedeno, že důvěrné informace budou postoupeny třetí straně pouze, pokud jsou sesterskou společností, a to na základě písemného souhlasu žalobce. Žalobce byl tedy povinen zjišťovat si, zda její dodavatel zajišťoval plnění subdodavately a k tomuto mohl dodavatel přistoupit pouze na základě písemného souhlasu žalobce. To, že se žalobce nezajímal o to, kdo je skutečným výrobcem zboží, přispívá k závěru, že tímto byl právě žalobce, neboť kdyby zboží žalobce pro svého odběratele skutečně sháněl dodavately a nezjišťoval si původ zboží, porušil by smlouvu uzavřenou s německým odběratelem a čelil by možnosti, že o tohoto odběratele přijde.
- žalobce tvrdil, že dopravu zboží zajišťoval Waline, aniž by z předložených důkazních prostředků bylo zřejmé, o jaké konkrétní vozidlo se mělo jednat, kdy žalobce pouze tvrdil, že se jednalo o modrý tranzit, a není zřejmé, že by bylo dodáno přepravní společností, a tudíž není možné přepravu nijak ověřit.
- plnění mělo být hrazeno hotově a není zřejmé, kdo měl hotovost přebírat, kdy podpis nejen na příjmových pokladních dokladech, ale rovněž na daňových dokladech a dodacích listech, nelze přiřadit k podpisu žádné konkrétní osoby, kdy odvolatel sám nebyl schopen osobu cizí národnosti označovanou jako Bulhar konkrétně identifikovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

70. Z popsaných skutečností žalovaný dovodil, že byly zjištěny vážné a důvodné pochybnosti, že zboží žalobce dodal deklarovaný dodavatel Waline, přičemž ze spisového materiálu nevyplýval žádný jiný skutečný dodavatel zboží, který by byl plátcem DPH. Žalobce jiného konkrétního skutečného dodavatele plnění neoznačil, neboť nereagoval na seznámení ze dne 23. 10. 2023 (viz bod 56 napadeného rozhodnutí).
71. Žalovaný učinil závěr, že žalobce neprokázal, že přijal předmětné plnění od Waline, ani neprokázal, že by plnění přijal od jiného plátce DPH. Z okolností posuzovaného případu s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH. Podle § 6 odst. 2 ZDPH je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč, plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve. Žalobce ve zdaňovacím období přijal plnění na dvou daňových dokladech, přičemž ani jedno z plnění nepřesáhlo 130 240 Kč v základu daně a dohromady částku 209 280 Kč. Tato plnění nepřesáhla v předmětném zdaňovacím období částku 1 milion Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců v základu daně. Vzhledem k dělitelnosti a povaze plnění, mohla být plnění dodána více osobami, které nemusely mít s určitostí postavení plátce DPH. Navíc jsou zde indicie svědčící o tom, že alespoň část plnění si odvolatel vyrobil sám. Z podkladů dostupných ve spisovém materiálu lze s určitostí říci, že i kdyby plnění uskutečnil jeden dodavatel, není prokázáno, že tento dodavatel byl v předmětném zdaňovacím období plátcem DPH. Žalobce tak neprokázal, že plnění bylo dodáno deklarovaným dodavatelem Waline či jiným konkrétně identifikovaným dodavatelem v postavení plátce DPH či od jiné osoby v postavení plátce DPH (viz body 57 a 58 napadeného rozhodnutí).
72. Pokud jde o právní východiska rozhodných skutečností pro přiznání (odepření) nároku na odpočet daně a nositele důkazního břemene, odkazuje soud na výše uvedené pasáže rozsudku včetně oddílů vztahujících se k deklarovaným dodavatelům Savstav a Catanato. Východiska soudního přezkumu jsou totiž u deklarovaného dodavatele Waline naprosto totožná.
73. Žalobce v bodech 42 až 44 žaloby namítl, že žalovaný na rozdíl od správce daně neargumentoval podvodem na dani, nýbrž nesplněním formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet daně. Podle žalobce šlo o nepředvídatelný a nepřezkoumatelný, tudíž nepřípustný, zvrát v posouzení daňových orgánů.
74. Námitka nebyla důvodná.
75. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu musí odvolací orgán, provádí-li v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit 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.
76. Z uvedených zákonných ustanovení je zřejmé, že žalovaný byl nepochybně oprávněn skutkový stav zjištěný správcem daně posoudit odlišně od správce daně, a to i v neprospěch daňového subjektu. Jen je odvolací orgán povinen s touto změnou posouzení daňový subjekt seznámit a umožnit mu vyjádření a důkazní návrhy. Žalovaný takto seznámením

ze dne 23. 10. 2023 postupoval, kdy žalobce na upozornění a poučení žalovaného nijak nereagoval.

77. Soud již výše vyložil, že doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího daňového řízení nelze považovat za nepřipustné. Řízení proběhlo ve dvou stupních, kdy řízení a rozhodnutí správce daně přezkoumával k odvolání žalobce žalovaný. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že každý závěr jedné instance musí být akceptován vyšší instancí. Řízení před žalovaným mohlo napravit a odstranit případně existující vady řízení a rozhodnutí správce daně.
78. Lze uzavřít, že právní posouzení žalovaného představovalo, slovy žalobce, zvrát, nicméně takový zvrát daňový řád připouští. Nešlo o zvrát překvapivý, neboť žalobce byl žalovaným o změně informován seznámením ze dne 23. 10. 2023. Nešlo ani o zvrát nepřezkoumatelný, protože žalovaný změnu právního posouzení v seznámení ze dne 23. 10. 2023 řádně odůvodnil konkrétními zjištěnými skutečnostmi, z nichž je zřejmé, proč a k jakým závěrům žalovaný dospěl. Žalobce v žalobě nevysvětlil, proč by mělo být seznámení neurčité, nesrozumitelné nebo neodůvodněné (bez ohledu na správnost odůvodnění), kdy na soudu nebylo, aby takové vady přezkoumatelnosti za žalobce vyhledával. Zvláště za situace, kdy žalobce v žalobě seznámení ze dne 23. 10. 2023 zamlčel.
79. Ve vztahu k tvrzení žalobce v bodech 46 a 47 žaloby uvádí soud, že nároky na obsahové vymezení žalobních bodů se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku z 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, kde popsal, že § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a právní argumentaci, přičemž výrazem *konkrétní* je myšleno ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované. Ke skutkovým tvrzením blíže vysvětlil, že nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností, nýbrž musí se jednat o zcela jasně individualizovaný, a tedy od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen pro vytyčení mezí, v nichž se soud může a má v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného, aby mohl v souladu se zásadou rovnosti účastníků řízení náležitě využít možnosti procesní obrany. Konečně k tomu rozšířený senát uvedl, že „žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2023, č. j. 1 As 272/2022–64, bod 18).
80. Žalobce uvedl v žalobě, že argumentace žalovaného uvedená v bodě 53 napadeného rozhodnutí je čistou fabulací ze strany žalovaného, která nemůže být podkladem pro rozhodnutí o povinnosti žalobce doplatit doměřenou daň (viz bod 46 žaloby). Takové tvrzení soud nepovažoval za žalobní námitku pro jeho neurčitost: žalobce neoznačil ani konkrétní právní či skutkový závěr žalovaného, který je podle něj nezákonný, ani neuvedl konkrétní důvod, proč by takový závěr měl být nezákonný.
81. Žalobce uvedl v žalobě, že daňový spis „ve vztahu k období srpen 2017 obsahuje tvrzení a důkazy v dostatečném rozsahu, kterými je prokázáno splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro odpočet daně tak, jak to potvrdil ostatně správce daně. Zároveň žalobce trvá na tom, že nebyl účasten podvodu na DPH. Žalobce namítá, že žalovanému se nepodařilo důvěryhodným způsobem zpochybnit tvrzení žalovaného a naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH.“ (viz bod 47 žaloby).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

I tato žalobní tvrzení soud nepovažoval za žalobní námitku pro jejich neurčitost. Žalobce zde sice sporuje závěr o nenaplnění podmínek pro odpočet daně, avšak neuvádí žádné konkrétní důvody tento závěr vyvracející: za takové důvody nelze považovat obecný žalobní odkaz na obsah daňového spisu. Věta v žalobě, že se *žalovanému nepodařilo důvěryhodným způsobem zpochybnit tvrzení žalovaného a naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH*, nedává smysl. Mínil-li tím žalobce to, že se žalovanému nepodařilo důvěryhodným způsobem zpochybnit tvrzení žalobce (nikoli žalovaného) o (nikoli a) *naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH*, pak soud uvádí, že jde o naprosto obecné tvrzení, které konkrétně nebrojí proti konkrétním důvodům závěru žalovaného o nenaplnění podmínek pro odpočet daně. Nesouhlas žalobce se závěrem o daňovém podvodu mívá důvody napadeného rozhodnutí - žalovaný k žádnému takovému závěru nedospěl a napadené rozhodnutí daňovým podvodem neodůvodnil.

82. V bodě 45 žaloby žalobce namítl, že nemohl zjistit neexistenci v obchodním rejstříku zapsaného jednatele Waline a rozlišit Bulhara od Rumuna. Pokud neexistenci takové osoby nezjistil veřejný rejstřík, nemohl ji zjistit žalobce. Žalobce trval na tom, že osoba, s níž jednal, byla skutečně osobou oprávněnou zastupovat Waline.
83. Námitky nebyly důvodné. Zaprvé, nikdo netvrdil, že v době obchodu s Waline měl žalobce o identitě jednatele Waline informace, které měla k dispozici policie a které v daňovém řízení získaly daňové orgány. Žalovaný však tvrdil a prokázal, že osoba zapsaná v obchodním rejstříku jako jednatel Waline neexistuje, přičemž žalobce toto zjištění v žalobě nesporel. Z neexistence osoby učinil žalovaný poměrně logický závěr, že s touto neexistující osobou nemohl žalobce jednat. Ani tento závěr žalobce v žalobě nesporel. Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že jednal s určitou osobou, o níž se domníval (měl a mohl domnívat), že je jednatelem Waline, své tvrzení nijak neodůvodnil – proč při jednání s touto osobou měl za to, že jde o jednatele Waline.
84. Poněkud nesrozumitelné je v tomto kontextu tvrzení žalobce, že trvá na tom, že osoba, s níž jednal, byla *skutečně* osobou oprávněnou zastupovat Waline. Mínil-li tím žalobce jednatele, pak soud postrádá odůvodněné tvrzení vyvracející zjištění žalovaného, že jednatel neexistuje. Mínil-li tím žalobce jinou fyzickou osobu, která měla Waline zastupovat nikoli jako statutární orgán (například zmocněnec, zaměstnanec apod.), jde o natolik obecné tvrzení, že nemůže jít o žalobní námitku.
85. Za žalobní námitku soud nepovažoval ani obecné tvrzení, že žalobce není schopen rozlišit osobu bulharské národnosti od osoby rumunské národnosti. Žalobce totiž toto své obecné tvrzení nepropojil s žádným závěrem žalovaného, který by toto tvrzení mělo zpochybňovat. Mínil-li tím žalobce to, že člověk, jehož považoval za Bulhara, byl ve skutečnosti Rumun, nevysvětlil konkrétně, proč by to mělo činit závěry žalovaného nezákonnými.
86. Soud shrnuje, že daňové orgány přesvědčivě odůvodnily závěr o důvodných a vážných pochybnostech o přijetí deklarovaného plnění žalobcem od Waline (viz skutkové okolnosti popsání v bodě 69 tohoto rozsudku) a tím přešlo důkazní břemeno na žalobce. Žalobce neprokázal, že by předmětné plnění skutečně přijal od Waline nebo jiného konkrétního plátce daně. Z obsahu daňového spisu nebylo lze uzavřít, že předmětné zboží dodal žalobci neidentifikovaný subjekt, který byl určité v posuzovaném zdaňovacím období plátcem daně.

87. Ani čtvrtý žalobní bod tedy nebyl důvodný.
88. Soud neshledal žádný z žalobcem uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

89. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS), a navíc se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení vzdal ve vyjádření k žalobě. Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 9. ledna 2025

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu