



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13515/23/5300-22443-712892

takto:

- I. Žaloba se v rozsahu, v němž rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13515/23/5300-22443-712892, potvrzuje dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1254645/17/2604-50522-501205 a č. j. 1254656/17/2604-50522-501205, zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1254162/17/2604-50522-501205, č. j. 1254185/17/2604-50522-501205, č. j. 1254199/17/2604-50522-501205, č. j. 1254205/17/2604-50522-501205, č. j. 1254210/17/2604-50522-501205, č. j. 1254567/17/2604-50522-501205, č. j. 1254572/17/2604-50522-501205, č. j. 1254578/17/2604-50522-501205, č. j. 1254582/17/2604-50522-501205, č. j. 1254645/17/2604-50522-501205 a č. j. 1254656/17/2604-50522-501205. Těmito prvostupňovými rozhodnutími správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2014 (v souhrnu 233 290 Kč) a uložil k úhradě penále z doměřených částek.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 29. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014. V těchto obdobích žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pořízení zboží od dodavatelů Major Corporation s.r.o. a D.V.A., s.r.o. Tito dodavatelé nereagovali na výzvy správce daně k poskytnutí důkazních prostředků za účelem ověření žalobcem tvrzených skutečností. Výzvou ze dne 21. 12. 2016 správce daně vyzval žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností a oprávněnosti uplatněného odpočtu, žalobce však skutečnost, že přijal předmětná zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů, neprokázal.
3. Pochybnosti správce daně vzešly z toho, že dodavatel D.V.A. podal daňové tvrzení naposled na 4. čtvrtletí roku 2013 a nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění, je nekontaktní a nehradí si své povinnosti. Dodavatel Major Corporation za předmětná zdaňovací období nepodal žádná daňová tvrzení k DPH, je nekontaktní, písemnosti jsou doručovány uplynutím lhůty a nehradí své povinnosti. Při ověřování, zda měli dodavatelé zaměstnance, bylo zjištěno, že dodavatel D.V.A. nebyl registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a vyúčtování k těmto daním nepodává. Podpis uvedený na daňových dokladech tohoto dodavatele neodpovídá podpisu na čestném prohlášení jednatele zveřejněném v obchodním rejstříku. Společnost Major Corporation za předmětná období nepodávala vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, nepodala ani přiznání k dani z příjmů právnických osob. Společnost SAPARIA a.s., jakožto majitel obchodního centra, kde mělo k pořízení zboží od předmětných dodavatelů dojít, společnosti D.V.A. a Major Corporation nezná, není a nikdy s nimi nebyl v nájemním vztahu, na jehož základě by tito dodavatelé mohli užívat prostory v areálu X.
4. Žalobce uváděl, že u obou dodavatelů probíhal nákup zboží v centru velkoobchodu v X, ul. X, kde si žalobce zboží osobně vybral, převzal, na místě mu byl vystaven daňový doklad, který hotově uhradil a zboží osobně odvezl, k čemuž předložil knihu jízd. Při předání zboží byly údajně přítomny pověřené osoby dodavatelů, jejichž jména nemohl zjistit. Dle žalovaného svědci X a Xuvedli, že se účastnili nákupů zboží žalobcem v objektu SAPA, totožnost dodavatelů však nepotvrdili. Z předložených ratingů dodavatelů žalobce vyplynulo, že ČOI u nich opakovaně prováděla kontroly, avšak na jiných adresách nežli v areálu SAPA. Předložený videozáznam ze dne 17. 5. 2017 pouze prokazuje, že zboží, které

nese označení dodavatelů žalobce jako dovozců, nikoli prodejců, je nabízeno na prodejních plochách tržnice SAPA v roce 2017. Předložená kniha jízd ani výpisy z internetového bankovníctví nemohou prokázat přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Na základě uvedeného žalovaný uvedl, že správce daně prokázal existenci pochybností, které žalobci vyjevil. Tím přenesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, tedy deklarovanými dodavateli jako plátcí daně, zpět na žalobce. Ten však své důkazní břemeno neunesl.

5. Žalovaný dále uvedl, že ve věci již jednou rozhodoval rozhodnutím ze dne 25. 9. 2019, č. j. 28848/19/5300-22443-607102. Toto rozhodnutí bylo nicméně zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2022, č. j. 59 Af 57/2019-55. Soud dal žalovanému ve výše nastíněných otázkách zapravdu, nicméně neshledal prostor pro zamítnutí žaloby s ohledem na judikatorní změnu, kterou přinesl rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20. Věc byla proto žalovanému vrácena s tím, že je třeba se nad rámec dosavadních zjištění a závěrů zabývat otázkou, zda doposud neidentifikovaní dodavatelé žalobce měli nutně postavení plátce DPH.
6. Odvolací řízení bylo následně doplněno zejména v tom směru, že byla identifikována společnost TIGO LPL s.r.o. (dříve Amadeo Gold s.r.o.), jakožto subjekt, který v období únor 2014 až prosinec 2014 vykonával prodejní činnost v prodejně, kde měl žalobce dle jím předloženého videozáznamu provést nákupy zboží, k nimž se vztahuje jím uplatněný nárok na odpočet DPH. Jednatel této společnosti X potvrdil provozování prodejny a uvedl, že společnosti D.V.A. a Major Corporation nezná, resp. si na ně nepamatuje. V návaznosti na to pak žalobce změnil svá dosavadní tvrzení tak, že předmětná plnění nepřijal od dodavatelů D.V.A. a Major Corporation, nýbrž od společnosti TIGO LPL. Jeho nárok na odpočet by tedy měl být uznán minimálně za období listopad 2014 až prosinec 2014, neboť zmíněná společnost se v říjnu 2014 stala plátcem DPH.
7. Žalovaný k novému tvrzení žalobce uvedl, že žalobce sice označil společnost TIGO LPL jako skutečného dodavatele, ale ke svému tvrzení nedoložil žádné důkazní prostředky. Žalobce neprokázal, že zboží bylo pořízeno právě na této prodejně, kterou v předmětné době provozovala společnost TIGO LPL. Videozáznam pořízený v roce 2017 neprokazuje, že odvolatel předmětná plnění pořídil právě na této prodejně, ohledně níž bylo dokazování činěno na žádost žalobce, avšak přijetí plnění od plátce DPH se neprokázalo. Skutečnost, že obchodní korporace TIGO LPL byla ode dne 17. 10. 2014 registrovaná jako plátce DPH, sama o sobě neznamená, že daňovému subjektu bude uznán odpočet daně. Z výkazu zisku a ztráty společnosti TIGO LPL ke dni 31. 12. 2014 vyplynulo, že tržby uvedené společnosti, která vznikla dne 31. 1. 2014, za prodej zboží byly vykázány ve výši 1 000 000 Kč. Přijatá zdanitelná plnění vyčíslená na fakturách přijatých od obchodní korporace Major Corporation za období únor 2014 až prosinec 2014 činila v souhrnu částku 1 110 886 Kč. Je tedy zřejmé, že obchodní korporace TIGO LPL nemohla být oním skutečným dodavatelem odvolatele. Tržby za prodej zboží nebyly vykázány ani v takové výši, aby mohly zahrnout nákupy odvolatele, nehledě ke skutečnosti, že v prodejně během roku 2014 zcela jistě nakupovali i jiní zákazníci. Rovněž ze získaných faktur vydaných společností TIGO LPL za rok 2014 bylo ověřeno, že žalobce nebyl v uvedeném roce jejím odběratelem.
8. Dle žalovaného žalobce rovněž požadoval, aby správce daně zjistil, který subjekt provozoval předmětnou prodejnu v období od listopadu 2013 do ledna 2014. To se však netýká zdaňovacích období řešených napadeným rozhodnutím, neboť o části odvolání týkající se

období listopad 2013 až leden 2014 vydal žalovaný samostatné rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že ani po doplnění odvolacího řízení žalobce neprokázal, že přijal předmětná plnění od plátce DPH. Žalobce zde setrval v rovině tvrzení. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, nelze uznat nárok na odpočet jen proto, že líčení skutkových okolností ze strany daňového subjektu se jeví jako možné nebo třeba i docela pravděpodobné. Dle žalovaného není běžnou obchodní praktikou neznat svého dodavatele a zjišťovat jej až v rámci daňového řízení. Žalobce tedy zjevně nezachoval náležitou míru obezřetnosti. Ze skutečnosti, že správce daně prováděl dokazování ve vztahu k této prodejně, neplyne, že se tvrzené obchody na této prodejně uskutečňovaly. Správce daně pouze ověřoval tvrzení odvolatele, které se ukázalo jako nevěrohodné.

9. K dalším odvolacím námitkám žalovaný doplnil, že jestliže správce daně shodná plnění uznal jako náklad dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze automaticky uzavřít, že je dán žalobcům nárok na odpočet DPH. Obě daně jsou vystavěny na rozdílných principech. Žalobcem zmiňovaná judikatura je nepřipadná. V daném případě nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, bylo by předčasné zabývat se zjišťováním účasti žalobce na daňovém podvodu. K odkazu na to, že GFŘ se nákupem mobilních telefonů stalo účastníkem karuselového podvodu, žalovaný vysvětlil okolnosti případu a uvedl, že GFŘ neuplatnilo nárok na odpočet DPH, a k podvodu tak nemohlo dojít. Žalovaný dodal, že lhůta pro stanovení daně doposud neuplynula.

II. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení uvedl, že ani žalovaný nezpochybnil faktické uskutečnění předmětných plnění. Zpochybnována naopak byla identita skutečného dodavatele zboží. V odvolacím řízení po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného bylo provedeným dokazováním zjištěno, že danou prodejnu měla od února 2014 v užívání společnost TIGO LPL s.r.o. (dříve Amadeo Gold s.r.o.). Jednatel uvedené společnosti v rámci své svědecké výpovědi potvrdil, že v příslušné prodejně, jež byla identifikována dle předložené fotografie, vykonávala prodejní činnost pouze společnost TIGO LPL, přičemž veškeré zde nabízené zboží patřilo společnosti TIGO LPL. Doplnění dokazování v odvolacím řízení tedy přineslo zjištění, že skutečným dodavatelem (prodejcem) předmětného zboží, které daňový subjekt v dané prodejně nakupoval, musela být minimálně v období od 1. 4. 2014, od kdy zde působil vyslechnutý jednatel společnosti TIGO LPL, společnost TIGO LPL (tehdy Amadeo Gold s.r.o.), neboť toto zboží nabízené v prodejně bylo v jejím vlastnictví.
11. Žalobce má za to, že ve světle judikatury *Kemwater ProChemie* bylo nutno dále vycházet z této zjištěné skutečnosti. V řízení bylo zjištěno, že společnost TIGO LPL (Amadeo Gold) se stala plátcem DPH v říjnu 2014. V takovém případě nelze dle zmiňované judikatury upřít žalobci nárok na odpočet daně z příslušných nákupů minimálně za zdaňovací období listopad a prosinec 2014. Žalovaný vydal odvolací rozhodnutí, které je s uvedeným výsledkem doplněného řízení v rozporu, když nezohledňuje prokázanou skutečnost týkající se zjištěného skutečného dodavatele zboží a jeho postavení jako plátce DPH. Tvrzení žalobce ohledně skutečného dodavatele, kterým musela být společnost TIGO LPL, se opírá o provedené dokazování. Z něj vyplynulo, že v rámci konkrétní prodejny, kde šetřené nákupy daňového subjektu probíhaly, bylo v roce 2014 nabízeno a prodáváno zboží patřící pouze a výhradně společnosti Amadeo Gold s.r.o. Z toho je zřejmé, že tato společnost musela být v postavení skutečného dodavatele daného zboží, které zde žalobce nakupoval, přestože

z žalobci neznámého důvodu na dokladech vystavených v této prodejně figurovaly subjekty Major Corporation s.r.o. a D.V.A. s.r.o.

12. Pokud se žalovaný v odvolacím rozhodnutí odvolává na doklady vystavené společností Amadeo Gold, které byly zajištěny v rámci odvolacího řízení, je zřejmé, že tyto doklady nemohou mít v dané věci vypovídací hodnotu. Žalobce nikdy netvrdil, že by přijal daňové doklady od společnosti Amadeo Gold. Naopak, v dané prodejně provozované uvedenou společností obdržel daňové doklady vydané pod firmou Major Corporation s.r.o. a D.V.A. s.r.o. Závěry ve věci *Kemwater ProChemie* přílehuavě na tuto situaci konstatují, že faktický stav zde má přednost před stavem formálním. Vykazované obraty a vystavené doklady společnosti Amadeo Gold nemohou být upřednostňovaným důkazním prostředkem, když je ze svědecké výpovědi jednatele této společnosti patrné, že vystavené doklady zjevně neodpovídaly plně rozsahu zboží, které bylo v rámci dané prodejny prodáváno.
13. Žalobce respektuje upřesňující zjištění správce daně, že společnost Amadeo Gold vzhledem ke svým obrátům nebyla v postavení plátce DPH v období před svojí dobrovolnou registrací v říjnu 2014. V tomto směru žalobce akceptoval, že na základě výsledků dokazování mu nebude uznán nárok na odpočet daně za období únor až říjen 2014. Trvá však na tom, že žalovaný pochybil, když mu neuznal jeho nárok na odpočet daně ani za období listopad a prosinec 2014.
14. Žalobce dále namítá, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když své odvolací rozhodnutí postavil na zcela nových a překvapivých důvodech, resp. pochybnostech, které daňové orgány po celou dobu předchozího řízení žádným způsobem nevyjádřily. Naopak, ve vztahu ke skutkovým okolnostem pořízení zboží neměly žádnou pochybnost. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí uvedl zcela nový důvod pro vyloučení nároku žalobce na odpočet DPH, a to pochybnost o tom, zda předmětné zboží bylo skutečně pořízeno v konkrétní prodejně. Od zahájení daňové kontroly až do vydání napadeného rozhodnutí přitom daňové orgány v tomto směru žádnou pochybnost neměly, o čemž svědčí mj. předchozí šetření správce daně týkající se dané prodejny v průběhu odvolacího řízení, obsah původního odvolacího rozhodnutí žalovaného a obsah jeho přípisu ze dne 24. 2. 2023, ve kterých v tomto směru není žádná takováto pochybnost vyjádřena. Žalovaný tuto pochybnost vyjádřil až v konečném odvolacím rozhodnutí, tedy v okamžiku, kdy se k ní již žalobce nemohl nijak vyjádřit, navrhnout k ní doplnění dokazování apod. Žalobce byl tímto postupem zkrácen na svých procesních právech v intenzitě, která má za následek nezákonnost vydaného odvolacího rozhodnutí.
15. Uvedený překvapivý závěr žalovaného je v rozporu nejen s dřívějšími závěry a s dřívějším postupem správce daně, nýbrž i se souběžným rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13510/23/5300-22443-712892, ve věci DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014. V něm žalovaný vyjádřil názor, že šetření správce daně ohledně provozovatele konkrétní prodejny bylo zcela relevantní, dokonce že správce daně pochybil, když stejné šetření jako za období únor až prosinec 2014 neprovedl také k dřívějšímu období. Pokud by skutečně platila pochybnost týkající se konkrétní prodejny, uvedená výtka k postupu správce daně v souvislosti s neprovedeným výsledkem dřívějšího provozovatele této prodejny by nedávala smysl. Z postupu správce daně v řízení žalobce nemohl dovodit, že by se jednalo o skutečnost, která by nebyla nepochybná.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že povinnost provést v odvolacím řízení seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 daňového řádu je dána pouze pokud je doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, nebo se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž je založeno rozhodnutí správce daně, bude-li tento výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. Žalovaný seznámil žalobce písemností ze dne 24. 2. 2023, č. j. 7311/23/5300-22443-712892, se zjištěnými skutečnostmi, které vyplynuly z doplnění odvolacího řízení. Žalobce se mýlí, vychází-li z toho, že žalovaný je povinen jej seznámit s výsledky odvolacího řízení ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání. K dalšímu dokazování po vydání předmětného seznámení nedošlo, právní názor správních orgánů se nezměnil, když žalobce neprokázal oprávněnost odpočtu daně. Procesní práva žalobce byla zachována, neboť měl možnost se k závěrům žalovaného a k doplnění dokazování v obnoveném odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku vyjádřit. Rovněž na výzvu správce daně k prokázání skutečností v odvolacím řízení odpověděl čtyřmi reakcemi.
17. Žalobce ke svému tvrzení, že skutečným dodavatelem je společnost TIGO LPL, nedoložil důkazní prostředky, přičemž zjištění správce daně zpochybnila, že by tato společnost mohla být skutečným dodavatelem žalobce. Pro žalobce tedy nemohlo být překvapivé vydání rozhodnutí v jeho neprospěch. V daňovém řízení nebylo zpochybněno, že žalobce pořizoval své zboží v areálu tržnice SAPA. Tvrzení týkající se konkrétní prodejny, kde měl žalobce nakoupit zboží, se vztahuje k videozáznamu z roku 2017. Dokazování ve znovuoobnoveném odvolacím řízení stran konkrétní prodejny bylo činěno pouze na žádost žalobce, který požadoval ověřit, který subjekt prodejnu provozoval a komu patřilo zboží nabízené v prodejně. Žalobcovo tvrzení o konkrétní prodejně bylo výchozí v návaznosti na to, že bylo nutné se zaměřit na konkrétní prodejnu z důvodu velkého množství nájemníků daných prostor v areálu SAPY. Původně totiž správce daně svůj požadavek na prověření směřoval na všechny nájemce obchodního centra. Další šetření byla směřována na tuto prodejnu s ohledem na tvrzení žalobce, přičemž jeho tvrzení o dodavateli plnění nebyla prokázána. Naopak žalovaný přinesl dostatek důkazů o tom, že skutečným dodavatelem plnění nemohla být společnost TIGO LPL, a to z důvodu výše zdanitelných plnění vykázaných touto společností, výše obratu, tržeb a dále ze zaslaných vydaných faktur bylo ověřeno, že žalobce nebyl v roce 2014 jejím odběratelem.
18. Se skutečnostmi, že společnost TIGO LPL nemohla být skutečným dodavatelem plnění byl žalobce obeznámen seznámením ze dne 24. 2. 2023. Žalobce byl současně zpraven o tom, že neposkytl důkazy, že jím označená společnost TIGO LPL je skutečným dodavatelem. Tvrzení žalobce, že v daňovém řízení byla identifikována konkrétní prodejna, kde měly obchody probíhat, je nepodložené. Nic na tom nemění skutečnost, že k tomuto tvrzení žalobce bylo prováděno další šetření ve snaze ozřejmit dodavatele plnění. Reakce žalobce na seznámení ze dne 20. 3. 2023 neobsahovala nové skutečnosti ani důkazní návrhy, se kterými by bylo nutné žalobce seznamovat.
19. Žalobce začal tvrdit, že skutečným dodavatelem byla společnost TIGO LPL, až po zjištění správce daně, že prodejnu v řešené době provozovala právě tato společnost. Žádné důkazní prostředky ve vztahu k této společnosti však žalobce do daňového řízení nepřinesl. Naopak žalovaný tuto společnost jako možného dodavatele – plátce DPH relevantně zpochybnil. Žalovaný považuje tvrzení žalobce za účelové též z toho důvodu, že není běžné, že by podnikatel neznal svého dodavatele a zjišťoval ho v rámci daňového řízení. Zjištěné skutečnosti se vztahují k prodejně v užívání společnosti TIGO LPL, přičemž z daňového

řízení vyplynulo pouze to, že žalobce nakupoval zboží v areálu SAPA. Společnost TIGO LPL nedosahovala tržeb ani v takové výši, že by pokryly nákupy žalobce. Na jí předložených daňových dokladech žalobce vůbec nefiguroval.

20. Rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13510/23/5300-22443-712892, byly zrušeny dodatečné platební výměry za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014 z toho důvodu, že správce daně řádně nevyslechl žalobcem navrhovaného svědka, proto nebylo možné uzavřít, že žalobce neunesl stran prokázání hmotněprávních podmínek své důkazní břemeno. Nejde o to, že by v daňovém řízení za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014 byla brána jako nesporná skutečnost, kde obchody probíhaly, tedy konkrétní prodejna, ale že šetření se ubíralo směrem k prodejně, kterou žalobce označil. Tvrzení žalobce ohledně prodejny se však ukázalo být minimálně jako zavádějící a provázanost s dodavatelem plnění žalobce dovedl pouze na základě šetření správce daně. Sám ke zjištění skutkového stavu v obnoveném odvolacím řízení nijak nepřispěl. Šetření správce daně probíhala na prodejně, která mohla být místem, kde žalobce zboží nakupoval. Není však pravdou, že správce daně zjistil, že v této konkrétní prodejně předmětné obchodní transakce žalobce s neznámým dodavatelem probíhaly.
21. V daňovém řízení tížilo důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně žalobce. Správce daně výzvou v odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku přenesl důkazní břemeno na žalobce, když vznesl důvodné pochybnosti o tom, kdo byl skutečným dodavatelem plnění. Žalobce teprve v návaznosti na zjištění správce daně začal tvrdit, že skutečným dodavatelem musela být společnost TIGO LPL, a to minimálně za období listopad a prosinec 2014. Toto tvrzení však nebylo prokázáno, resp. bylo relevantně zpochybněno. Žalovaný současně nedisponoval informacemi o tom, který případně jiný plátc DPH by uvedená plnění dodal.

IV. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

22. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 29. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014. Výzvou ze dne 21. 12. 2016 byl žalobce vyzván, aby prokázal přijetí zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na správcem daně označených dokladech, na nichž je jako dodavatel označena společnost D.V.A., s.r.o. nebo Major Corporation s.r.o., a aby objasnil okolnosti těchto obchodních případů. Žalobce v reakci na výzvu popsal osobní výběr a nákup zboží v centru velkoobchodu v Praze, ul. Libušská 319/126. Zboží bylo placeno v hotovosti a žalobce jej osobně odvázel, což dokládal výpisy z účtů, na nichž byly patrné výběry z bankomatů, a knihou jízd. Zástupce dodavatelů, s nimiž jednal, žalobce nezná. Dne 5. 5. 2017 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Popsal, že dodavatelé žalobce nereagovali na jim zasláné výzvy k poskytnutí důkazních prostředků, sídlí na stejné adrese jako desítky dalších subjektů, majitel obchodního centra, kde došlo k předmětným obchodům, není s dodavatelem v žádném smluvním vztahu opravňujícím je užívat obchodních prostor, nebylo prokázáno, že dodavatelé mají osoby pověřené k vystavování faktur, dodavatelé nevykazují uskutečněná zdanitelná plnění a neplní své daňové povinnosti, jsou nekontaktní.
23. Žalobce reagoval předložením ratingu svých dodavatelů, videozáznamu z obchodního centra SAPA a článků ohledně nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím, navrhl výslech svědků Ladislava Vacka a Zdeňka Průši. Měl za to, že jím předložené důkazní

prostředky prokazují uskutečnění zdanitelných plnění dle daňových dokladů. Správce daně svědky vyslechl, konstatoval však, že jejich výpovědi ani další žalobcem předložené důkazní prostředky nepřispěly ke zjištění, od jakého dodavatele žalobce pořídil předmětná plnění. V reakci na další žalobcovy vyjádření správce daně zejména upozornil na rozdíl mezi DPH a daní z příjmů, zdůraznil důkazní břemeno žalobce a přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 9. 2017, která tvoří odůvodnění čtrnácti dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014, které k odvolání žalobce potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2019, č. j. 28848/19/5300-22443-607102.

24. Posledně označené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2022, č. j. 59 Af 57/2019-55. Soud sice aproboval dosavadní závěry žalovaného, poukázal nicméně na judikatorní změnu, kterou přinesl tehdy čerstvý rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20. Věc byla žalovanému vrácena s tím, že je třeba se zabývat otázkou, zda doposud neidentifikovaní dodavatelé žalobce měli nutně postavení plátce DPH. Dále se řízení odvíjelo tak, jak naznačil žalovaný v odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí. Výzvou k prokázání skutečností byl žalobce vyzván k prokázání, že deklarovaná plnění přijal od dodavatelů D.V.A. a Major Corporation, nebo od jiných jím označených dodavatelů v postavení plátce DPH. Na základě reakce žalobce správce daně, po němž žalovaný žádal doplnění odvolacího řízení, pátral u majitele areálu SAPA po deklarovaných dodavatelích žalobce. Takto byla identifikována společnost TIGO LPL (Amadeo Gold), jež v řešených zdaňovacích obdobích provozovala prodejnu, kde se, jak naznačoval žalobcem předložený videozáznam, měly uskutečnit řešené obchodní transakce. Tehdejší jednatel společnosti TIGO LPL Cong Chung Duong jako svědek vypověděl, že za jeho působení v roce 2014 provozovala prodejnu výhradně tato společnost, jíž také patřilo veškeré zde nabízené zboží.
25. V návaznosti na to žalobce změnil svá dosavadní tvrzení a uvedl, že jeho dodavatelem byla tehdejší společnost Amadeo Gold, neboť z dokazování vyplynulo, že právě tato společnost provozovala prodejnu a vlastnila zboží na prodejně, kde došlo k řešeným nákupům. V rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení žalovaný konstatoval, že žalobce sice označil uvedenou společnost jako svého dodavatele, k tomuto tvrzení však nepředložil žádné důkazní prostředky. Žalovaný mj. poukázal na výši obratu tehdejší společnosti Amadeo Gold a skutečnost, že z jejích účetních dokladů neplyne, že by byl žalobce jejím odběratelem. Dodal, že uvedená společnost se stala plátcem DPH dne 17. 10. 2014 a dříve neměla povinnost být jako plátce registrována. Žalobce sdělil, že v návaznosti na provedené dokazování akceptuje neuznání nároku na odpočet daně za období únor až říjen 2014, nicméně má mu být přiznán odpočet daně za listopad a prosinec 2014. Dne 21. 4. 2023 vydal žalovaný jak výše označené napadené rozhodnutí, tak paralelní rozhodnutí, jímž zrušil dodatečné platební výměry správce daně za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014 a řízení v tomto rozsahu zastavil. Učinil tak z důvodu, že přes uplatněný důkazní návrh žalobce nebyla vyslechnuta osoba, která měla v tomto období provozovat prodejnu, kde se měly uskutečnit obchodní transakce žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních

bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

27. Zdejší soud o podané žalobě proti shora označenému rozhodnutí žalovaného již jednou rozhodoval. Rozsudkem ze dne 18. 4. 2024, č. j. 59 Af 10/2023-90, rozhodl výrokem I. tak, že napadené rozhodnutí žalovaného v rozsahu, v němž potvrzuje dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1254645/17/2604-50522-501205 a č. j. 1254656/17/2604-50522-501205, tedy dodatečné platební výměry za listopad 2014 a prosinec 2014, zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Výrokem II. označeného rozsudku zdejší soud zamítl žalobu ve zbylém rozsahu, tedy ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor 2014 až říjen 2014, a výrokem III. tehdejšího rozsudku soud rozhodl o náhradě nákladů řízení.
28. Zmíněný rozsudek zdejšího soudu byl však následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2025, č. j. 6 Afs 99/2024-52, částečně zrušen, a to v rozsahu jeho výroků I. a III. Nynější situace je proto taková, že o větší části předmětu řízení (zdaňovací období únor 2014 až říjen 2014) je již pravomocně rozhodnuto výrokem II. předchozího rozsudku zdejšího soudu z dubna 2024. Zbývá proto posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž přezkoumalo dva dodatečné platební výměry správce daně za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014, a znovu rozhodnout o náhradě nákladů soudního řízení správního.
29. Nejvyšší správní soud v označeném částečně zrušujícím rozsudku nedal za pravdu krajskému soudu, který shledal procesní pochybení žalovaného v otázce řádného seznámení žalobce se závěry plynoucími z dokazování provedeného v doplněném odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že: *„...povinností žalobce bylo v své řadě tvrdit a prokázat, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH. K tomuto postupu byl žalobce jasně instruován ve výzvě ze dne 9. 6. 2022. Bylo proto na žalobci, aby pro uznání nároku na odpočet DPH této výzvě dostal a označil za dodavatele subjekty v postavení plátce DPH. Jestliže tak nejprve po určitou dobu vůbec nečinil a až následně bez dalších důkazů tvrdil, že dodavatelem zdanitelných plnění byla společnost Amadeo Gold, bylo pro naplnění požadavků § 115 odst. 2 daňového řádu dostačující, že stěžovatel v seznámení ze dne 24. 2. 2023 předestřel žalobci důvody, pro které považuje jeho tvrzení za nedostatečná. Nejvyšší správní soud je tak oproti krajskému soudu toho názoru, že žalobci byl před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí sdělen dosavadní náhled stěžovatele na zjištění a závěry plynoucí z doplněného dokazování. ... jestliže žalobce předložil videozáznam, který měl prokazovat dodání zboží plátcem DPH na prodejně zachycené v tomto záznamu, správce daně postupoval správně, pokud zjišťoval informace týkající se provozu této prodejny. Tohoto procesního postupu ostatně využil sám žalobce, který po zjištění, že v prodejně obchodovala společnost Amadeo Gold, tuto společnost označil za svého dodavatele jakožto plátce DPH. Nejvyšší správní soud opakuje, že podstatou dalšího řízení (po vrácení věci krajským soudem) byla zjištění ohledně dodavatele žalobce a jeho postavení coby plátce DPH.*

Odkazuje-li krajský soud na skutečnost, že v průběhu předchozího řízení byli vyslyšáni svědci, kteří žalobce na nákupech doprovázeli s tím, že tehdejší výsledky nebyly zaměřeny na identifikaci konkrétní prodejny, i zde platí, že identifikace konkrétní prodejny, v níž mělo dojít k dodání zboží, nebyla pro další průběh a výsledek odvolacího řízení, jakož i rozhodnutí stěžovatele stěžejní. Žalobci ostatně nic nebránilo označit svědky na podporu svých tvrzení, že zdanitelná plnění skutečně přijal od společnosti Amadeo Gold. Nic takového ovšem žalobce neučinil. Takto mohl žalobce postupovat též po obdržení seznámení ze dne 24. 2. 2023, v němž byl jednoznačně informován, že jeho tvrzení o dodání zboží od společnosti Amadeo Gold coby plátce DPH

nepovažuje stěžovatel za dostatečná. Na výše uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že stěžovatel zrušil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014, neboť správce daně nevyslechl osoby provozující v tomto období ve videozáznamu zachycenou prodejnu. Nejvyšší správní soud již výše konstatoval, že dokazování ohledně provozovatele této prodejny bylo namístě, neboť nebylo možno vyloučit, že právě provozovatel zachycené prodejny byl skutečným dodavatelem žalobce a měl postavení plátce DPH. Zrušení dodatečných platebních výměrů pro tato zdaňovací období proto bylo opodstatněné...

Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatel postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a řádně seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a nově provedenými důkazy, včetně jejich hodnocení. Zároveň žalobci umožnil, aby se k provedeným zjištěním a náhledu stěžovatele na ně vyjádřil. Skutečnosti týkající se místa prodeje vyřčené v napadeném rozhodnutí nebyly pro posouzení podstaty věci, tj. zda žalobce přijal zdanitelná plnění od plátce DPH, stěžejní, a proto nelze považovat za vadu mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, že stěžovatel žalobci nesdělil před vydáním odvolacího rozhodnutí své pochybnosti, zda zboží vůbec bylo pořízeno na prodejně zachycené v žalobcem předloženém videozáznamu.“

30. Krajský soud respektuje uvedené závěry Nejvyššího správního soudu, jimiž je vázán, a odkazuje na ně. Citovaným textem je vypořádána žalobní námitka, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, postupoval tedy vůči žalobci překvapivě a navíc rozporně se svým předchozím postupem v daňovém řízení i souběžném daňovém řízení týkajícím se zdaňovacích období listopad 2013 až leden 2014. Nejvyšší správní soud již vysvětlil, že tomu tak není.
31. V takovém případě zbývá posoudit, zda se žalobci v pokračujícím odvolacím řízení (po prvotním zrušujícím rozsudku zdejšího soudu z května 2022) podařilo v návaznosti na judikaturu *Kemwater ProChemie* prokázat, že jeho skutečným dodavatelem ve zdaňovacích obdobích listopad 2014 a prosinec 2014 byla společnost Amadeo Gold (později TIGO LPL), kterou za dodavatele označil. Již v předchozím částečně zrušeném rozsudku z dubna 2024 zdejší soud konstatoval, že z podkladů opatřených v daňovém řízení neplyne uskutečnění předmětných obchodů právě na jediné prodejně, k níž směřovalo nové tvrzení žalobce ohledně dodavatele Amadeo Gold. Nedošlo-li k procesnímu pochybení žalovaného, což zkonstatoval Nejvyšší správní soud, nemá krajský soud žalovanému co vytknout, pokud jde o zákonnost posouzení otázky prokázání skutečného dodavatele žalobce.
32. Jak již naznačil Nejvyšší správní soud, dokazování ve vztahu k jediné konkrétní prodejně proběhlo proto, že žalobce na tuto prodejnu poukazoval. Žalobce však neoznačil ani nepředložil žádný podklad, jímž by bylo prokázáno uskutečnění nákupů právě na prodejně provozované společností Amadeo Gold. Za takové situace nelze uzavřít, jak to činí žalobce, že jeho skutečným dodavatelem jistě musela být společnost Amadeo Gold. Žalobcovy obchody se v listopadu a prosinci 2014 dle výsledků zjišťování skutkového stavu mohly uskutečnit i na jiných prodejnách v tržnici SAPA, tedy ve vztahu s nejrůznějšími dodavateli, kteří v tržnici působili. Žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání identity skutečného dodavatele, který byl plátcem DPH, toto břemeno neunesl.
33. Žalobní argumentace stála na pilíři, že je prokázáno provozování konkrétní prodejny v řešeném období společností Amadeo Gold, která byla plátcem DPH, a že v daňovém řízení bylo dle žalobce zjištěno, popřípadě bylo v podstatě nesporné, že předmětné nákupy žalobce byly uskutečněny na této konkrétní prodejně. Tento druhý závěr však vzhledem

k uvedenému neobstojí. Pokud žalovaný mj. poukazoval na to, jaký obrat měla společnost Amadeo Gold v roce 2014, či že na jejích daňových dokladech se žalobce jako obchodní partner nevyskytuje, jde o podpůrný argument, jímž měla být zpochybněna existence obchodního vztahu žalobce s touto společností. Nejpodstatnější však je, že je to žalobce, kdo setrval prakticky v rovině tvrzení, pokud jde o existenci obchodního vztahu s uvedenou společností, a že je vzhledem k uvedenému plně představitelné, že žalobcovým dodavatelem mohl být zcela jiný subjekt než Amadeo Gold. Za takové situace nebylo možno uznat žalobcův nárok na odpočet DPH vztažený ke zdaňovacím obdobím listopad 2014 a prosinec 2014.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Vzhledem k uvedenému soud neshledal důvodnost žaloby proti napadenému rozhodnutí ani v rozsahu, v němž se týká zdaňovacích období listopad 2014 a prosinec 2014. Protože pouze v tomto rozsahu zbývalo o žalobě věcně rozhodnout, učinil tak soud výrokem I. tohoto rozsudku, jímž podanou žalobu v takovéto části zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. za souhlasu obou účastníků řízení.
35. O nákladech celého řízení, včetně řízení o kasační stížnosti, bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
36. V řízení měl plný úspěch žalovaný, který ve výsledku dosáhl plného zamítnutí žaloby, a to výrokem II. předchozího rozsudku zdejšího soudu z dubna 2024 ve spojení s výrokem I. tohoto rozsudku. Protože úspěšnému žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti, do níž lze zahrnout hájení svých rozhodnutí před soudem, nevznikly, soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejbližze 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 28. dubna 2025

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu