



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. H.**  
bytem X  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janerm Matějkou  
sídlem Straky čp.1, 417 01 Zabuřany

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023 č. j. 23999/23/5300-22444-704601,  
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023 č. j. 23999/23/5300-22444-704601, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 10. 2016 č. j. 3151356/16/3215-50522-802635, č. j. 3151756/16/3215-50522-802635 a č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

3151881/16/3215-50522-802635, jimiž byly žalobci doměřeny DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí, 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí r. 2014.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1)Rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 č. C-154/20 *KemWater ProChemie s.r.o.* (dále jen „Kemwater“) působí se zpětnou účinností, takže jeho vynesení způsobuje nezákonnost požadavku daňových orgánů, aby žalobce prokázal přijetí plnění právě od deklarovaného dodavatele. Napadené rozhodnutí je proto v části, v níž žalovaný obhájí závěr, že „žalobce v rámci celého daňového řízení neprokázal přijetí předmětného plnění od společnosti STARK“ (bod 156 napadeného rozhodnutí), irelevantní, což je činí nesrozumitelným.

2)Ve věci existuje důkaz, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH, a to úhrnná hodnota všech plnění přesahující 2 000 000 Kč, což uvedl také krajský soud v rozsudku ze dne 10. 8. 2022 č. j. 22 Af 62/2020-86 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“ – *pozn. soudu*). Úvahy o dělitelnosti plnění soud ve zrušujícím rozsudku označil za prozatím hypotetické. Podle žalobce tak nebyly naplněny důvody k odepření nároku na odpočet.

3)Z rozsudku *Kemwater* nevyplývá, že by měl žalobce povinnost prokázat identitu skutečného dodavatele, ani že nekontaktnost dodavatele zbavuje daňové orgány povinnosti prokazovat daňový podvod. Žalovaný neměl právo vyzývat žalobce k označení jiného dodavatele (viz rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* – bod 35), neboť šlo o zasažení předmětného plnění daňovým podvodem.

4)V další části žaloby žalobce provedl vlastní rozbor rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* (odst. 16 a násl. žaloby). Podle žalobce je mylný předpoklad žalovaného, že daňové orgány se nemohou začít zabývat prokazováním daňového podvodu před tím, než plátce uplatňující nárok na odpočet DPH prokáže splnění sporné podmínky (tj. že dodavatel plnění byl v postavení plátce DPH – *pozn. soudu*), neboť v takovém případě by bod 35 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* zcela pozbýval smyslu. Podle žalobce nelze nalézt žádné rozhodnutí SDEU zapovídající daňovým orgánům provádět šetření daňového podvodu z toho důvodu, že plátce uplatňující nárok na odpočet DPH neprokázal splnění sporné podmínky. I podle ustálené judikatury NSS platí, že dříve, než správce daně začne zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo (rozsudky Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 9 Afs 106/2016, sp. zn. 5 Afs 144/2016 ad.). Judikatura tedy podmiňuje šetření daňového podvodu pouze prokázáním faktické realizace plnění, a nikoliv prokázáním splnění sporné podmínky. V daném případě nebylo faktické provedení předmětných prací správcem daně ani žalovaným zpochybněno. Podle žalobce si lze dotčenou judikaturu SDEU rozumně vyložit pouze následujícím způsobem: plátce uplatňující nárok na odpočet DPH je povinen splnění sporné podmínky prokázat, resp. předložit o tom důkazy (viz rozsudek SDEU ve věci *Kemwater*). Pokud plátce uplatňující nárok na odpočet z plnění spornou podmínku neprokáže, daňové orgány mu musí nárok na odpočet odeprít bez toho, aby mu musely prokázat část na daňovém podvodu. To však neplatí v případě, že jsou naplněny pojmové znaky daňového podvodu (za předpokladu, že je prokázána faktická realizace předmětného plnění). V takovém případě plátce uplatňující

nárok na odpočet nemusí prokazovat spornou podmínku a daňové orgány musejí prokazovat jeho vědomou účast na podvodu. V případě žalobce je přítomno vícero skutkových okolností, které judikatura NSS obvykle vydává za důkazy daňového podvodu. Vedle nepřiznání předmětných plnění deklarovaným dodavatelem je to jeho nekontaktnost a virtuální sídlo. Žalovaný si však rozsudek SDEU ve věci Kemwater vyložil chybně a požadoval po žalobce prokázání sproné podmínky, namísto toho, aby se věnoval prokázání daňového podvodu. Daňové orgány pochybily tím, že zmiňované okolnosti nasvědčující daňovému podvodu interpretovaly jako skutečnosti vyvracející věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem (§ 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“).

5) Žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně tvrdí, že včasné neopatrění svědecké výpovědi jednatele deklarovaného dodavatele cestou mezinárodního dožádání, jakož i nemožnost ověřit předmětné plnění šetřením na straně deklarovaného dodavatele, způsobená jeho nekontaktností, nepředstavují okolnosti, které by žalovaný přičítal k tíži žalobci a ani důkazní pozici žalobce nijak nezhoršily. Toto jsou podle žalobce nepravdivá tvrzení, která žalovaný ničím nedoložil. Obě okolnosti procesní postavení žalobce nepochybně zhoršily. Daňové orgány přitom pochybily, že nevyužily všechny dostupné právní prostředky k opatření svědecké výpovědi jednatele dodavatele. K mezinárodnímu dožádání bylo daňovými orgány přistoupeno až s neospravedlnitelným zpožděním, pro které nebyl rozumný důvod. Žalovaný tím zkrátil žalobcovu právo dle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

6) Žalobce nesouhlasí s tím, že podle žalovaného je žalobcův důkazní návrh na opatření kamerových záznamů z místa provádění předmětných prací, tj. z výrobních prostor společnosti PLAKOR CZECH s.r.o., bezvýznamný (bod 137 napadeného rozhodnutí). Na těchto záznamech mohl být zachycen i jednatel deklarovaného dodavatele, a proto je odmítnutí důkazního návrhu neoprávněné. K vytykánému porušení povinnosti vytvářet auditní stopu (bod 114 napadeného rozhodnutí) žalobce namítl, že absence auditní stopy nezbavuje žalovaného odpovědnosti za řádné vypořádání všech důkazních návrhů žalobce. V této souvislosti poukázal na rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78 a ze dne 21. 7. 2016 č. j. 2 Afs 34/2016-45 a dále na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. I.ÚS 733/01.

7) Žalobce v kontextu závěrů zrušujícího rozsudku krajsího soudu poukázal na vypořádání otázky dělitelnosti předmětných plnění žalovaným v bodě 154 napadeného rozhodnutí a jeho formulaci označil za nesrozumitelnou do té míry, že s těmito závěry nelze vůbec polemizovat. Z okolnosti, že v popsáných případech byly práce fakturovány dvěma fakturami, nelze bez dalšího shledat, že práce provádělo vícero dodavatelů.

8) Žalobce brojí proti závěrům žalovaného učiněným v bodě 122 napadeného rozhodnutí týkajícím se neudělení statutu nespolehlivého plátce DPH deklarovanému dodavatel, kdy žalovaný odmítl uznat existenci souvislosti mezi protiprávním jednáním deklarovaného dodavatele a důkazní nouzí žalobce. Podle NSS stát sám do jisté míry přispívá ke vzniku daňových podvodů, jestliže nepřidělí status nespolehlivého plátce daňovému subjektu, který je nekontaktní, po dobu několika let nepodává daňová přiznání a neodvádí daně (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018 sp. zn. 5 Afs 252/2017). Podle sdělení místně příslušného správce

daně ze dne 5. 8. 2015 deklarovaný dodavatel nepodal daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014 a nepodal přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období r. 2013 a r. 2014. Status nespolehlivého plátce DPH nebyl deklarovanému dodavateli nikdy udělen. Neexistovala přitom žádná zákonná překážka bránící tomu, aby deklarovaný dodavatel byl již v r. 2014 nositelem statutu nespolehlivého plátce.

### 3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

#### -K nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti

Námitka nepřezkoumatelnosti je vyhrazena pro nejzávažnější vady rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Srozumitelností napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval v bodech 147 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalobní námitku označil žalovaný za obecnou (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2010 sp. zn. 4 As 3/2008). V žalobě zcela absentuje konkretizace a precizace tvrzené nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí. Podle žalobce v celém daňovém řízení žalovaný nezákonně požadoval prokázání osoby, která plnění žalobci poskytla, tedy jednu z hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH. To žalovaný odmítá a uvádí, že v doplněném řízení žalobce seznámil se závěry krajského soudu a také se závěry judikatury ve věci Kemwater a s rozložením důkazního břemene. Výzvou k prokázání skutečností v souladu s právně závazným závěrem krajského soudu byl žalobce vyzván k případnému označení jiné osoby v postavení plátce DPH. Postup žalovaného byl v souladu se zákonem i se závazným právním názorem krajského soudu. Žalovaný v posledním doplněném odvolacím řízení seznámil žalobce rovněž s rozdělením formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, přičemž mezi hmotněprávní podmínky zařadil mj. „uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem“. S vývojem judikatury v dané věci by sice bylo přesnější použít termín „uskutečnění plnění osobou v postavení plátce daně“, dle žalovaného však jde pouze o nepřesné vyjádření, které nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

#### -K unesení důkazního břemene

Sama skutečnost, že výše plnění přesáhla částku 2 000 000 Kč, nepostačuje k prokázání nároku na odpočet DPH, zvláště za situace, kdy z rozsudku SDEU ve věci Kemwater vyplývá, že osobě povinné k dani musí být nárok na odpočet daně odepřen v případě, žení není identifikován skutečný dodavatel a pokud nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Žalovaný tak v návaznosti na závěry zrušujícího rozsudku krajského soudu učinil vůči žalobci výzvu k prokázání skutečností a dal mu možnost označit jinou osobu v postavení plátce DPH. Žalobce však setrval na tvrzení, že dodavatelem byla společnost STARK, což správce daně zpochybnil a žalobce tyto relevantní pochybnosti neodstranil a ani neoznačil a neprokázal jiného dodavatele. Z daňového řízení a provedení dokazování nevyplývalo, kdo skutečně dodal žalobci šetřená plnění, aby bylo možné ověřit, že se jednalo o plátce DPH (viz body 107, 112 a 113 napadeného rozhodnutí). Žalobce ostentativně ignoruje své důkazní břemeno a uvádí, že daňové orgány by se měly věnovat šetření daňového podvodu, čímž se snaží zastrít skutečnost, že své důkazní břemeno stran prokázání osoby dodavatele, která by byla plátcem DPH, neunesl. Žalobce si rovněž protiřečí, když jednou uvádí, že nemožnost zjistit skutečnou identitu dodavatele prokazuje, že se jedná o daňový podvod, aby následně uvedl, že obecně vzato tato teze neplatí, protože v jeho případě jsou důležitější okolnosti, které

Shodu s prvopisem potvrzuje

poukazují na daňový podvod, a proto judikatura ve věci Kemwater je na jeho případ nepřiléhavá. S takovým názorem se žalovaný neztotožnil a považuje jej za mimoběžný k projednávanému případu, což vychází i ze závěrů druhého zrušujícího rozsudku krajského soudu (např. bod 27). Žalovaný dále zdůraznil, že otázkou namítaného daňového podvodu se zabýval krajský soud již v předchozím kole soudního přezkumu a vypořádal se s těmito námitkami v bodě 22 (správně bod 23 – *pozn. soudu*) druhého zrušujícího rozsudku. Otázku neudělení statutu nespolehlivého plátce žalovaný posoudil v napadeném rozhodnutí v bodě 122. K rozložení důkazního břemene žalovaný uvedl, že výjimkou z povinnosti žalobce prokázat status plátcovství skutečného (i neznámého) dodavatele je situace, kdy by ze skutkových okolností případu a údajů, které má správce daně k dispozici, s jistotou vyplynulo, že tento skutečný dodavatel postavení plátce DPH nutně měl (viz body 38 a 40 rozsudku SDEU Kemwater). V posuzované věci se žalovaný otázkou dělitelnosti plnění zabýval v bodech 152 – 154 napadeného rozhodnutí. Žalovaný má za to, že on sám správně a v souladu s uloženým závazným právním názorem krajského soudu vyložil judikaturu ve věci Kemwater a umožnil žalobci unést důkazní břemeno v jejím světle, tedy zkoumal otázku uskutečnění plnění osobou v postavení plátce DPH (bod 156 napadeného rozhodnutí) a dospěl k závěru, že výzvou k prokázání skutečností přenesl důkazní břemeno na žalobce, který setrval na svých tvrzeních stran dodání plnění společností STARK. Nedošlo tak k žádnému posunu ve skutkovém stavu oproti předchozímu.

-Ke zhoršení procesního postavení žalobce

Pokud jde o námitku, že daňové orgány včas neopatřily svědeckou výpověď jednatele tvrzeného dodavatele S. P., tento okruh námitek byl žalovanému uplatněn již v předcházejícím kole soudního přezkumu, kdy se žalobce totožně dovolával zhoršení svého procesního postavení. Krajský soud se s nimi vypořádal v bodech 22 a 23 druhého zrušujícího rozsudku. K nekontaktnosti dodavatele žalovaný odkázal na bod 23 téhož rozsudku krajského soudu. K neúspěšné žádosti o mezinárodní výměnu informací se rovněž vyjádřil krajský soud v odkazované části druhého zrušujícího rozsudku. Žalobce uplatnil tyto námitky totožně v odvolání a žalovaný se jimi zabýval v bodech 144 a 145 a také v bodech 76, 86 a 118 napadeného rozhodnutí. Uvedené skutečnosti nebyly žalobci kladeny k tíži, bylo však věcí žalobce, jaké důkazní prostředky zvolí a navrhne. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37, podle kterého nekontaktnost dodavatele procesní pozici daňového subjektu žádným způsobem nezhoršuje, ale ani nevylepší.

-K neprovedení důkazního návrhu žalobce

Námitka, že žalovaný měl provést důkazní návrh žalobce na opatření kamerových záznamů z míst provádění předmětných prací, byla uplatněna již v předchozím kole soudního přezkumu a krajský soud se s ní vypořádal v bodě 21 druhého zrušujícího rozsudku. Žalovaný dále odkázal na body 66 a 137 napadeného rozhodnutí, kde se k tomuto důkazu vyjádřil. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 10. 10. 2023 dále doplnil v návaznosti na judikaturu SDEU (blíže srov. 2 repliky), že pokud by vyšlo najevo, že předmětná plnění ve skutečnosti žalobci dodal náhradní dodavatel, byl by tím de facto odhalen daňový podvod. Žalovaný si proto podle žalobce protiřečí, když se odmítá zabývat

Shodu s prvopisem potvrzuje

daňovým podvodem a na druhé straně spekuluje o tom, že skutečným dodavatelem nemusel být deklarovaný dodavatel vzhledem k dělitelnosti předmětných plnění. Označením náhradního dodavatele by se žalobce doznal k vědomé účasti na daňovém podvodu. Úvahy žalovaného ohledně dělitelnosti plnění zůstávají ničím nepodloženými dohady. Dále žalobce poukázal na vymezení atributů daňového podvodu v judiatuře NSS s tím, že je podle něj nepřípustné, aby daňové orgány šetření daňového podvodu podmiňovaly prokázáním jiných skutkových okolností, než které osvědčují vznik daňové povinnosti z předmětného plnění. Daňové orgány jsou povinny přistoupit k šetření daňového podvodu neprodleně poté, jakmile je ověřena faktická existence předmětného plnění, a přitom z okolností věci vyplývá, že dodavatel plnění byl v době jeho uskutečnění v postavení plátce DPH. Tuto povinnost daňové orgány nesplnily. V žalobcově věci je faktická existence předmětných plnění nepochybná, a přitom z okolností věci vyplývá, že dodavatel plnění byl v postavení plátce DPH. přitom došlo k narušení neutrality DPH a k celé řadě dalších okolností osvědčujících zasažení předmětných plnění daňovým podvodem.

5. V doplnění odůvodnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 22. 3. 2024 žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí odporuje právu Evropské unie, podle kterého plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH nestíhá povinnost prokazovat identitu dodavatele předmětného plnění v případě zasažení tohoto plnění daňovým podvodem (blíže citace rozsudků SDEU na str. 1 a 2 doplnění odůvodnění žaloby). Podle žalobce se daňové orgány v nyní posuzované věci uchylují k argumetnaci kruhem, jestliže tvrdí, že šetřením daňového podvodu se nemohou zabývat z toho důvodu, že plátce vznik nároku na odpočet DPH neprokázal, přičemž zároveň vznik tohoto nároku nebylo možné prokázat právě z toho důvodu, že předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem.
6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platné znění – dále jen „s.ř.s.“).
7. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 28. 5. 2015 a jejím předmětem byla mimo jiné kontrola DPH za 2. až 4. čtvrtletí r. 2014. V průběhu daňové kontroly se správce daně zaměřil na prověřování žalobcem nárokováných odpočtů z plnění, která měla v uvedených zdaňovacích obdobích žalobci poskytnout společnost STARK a jež měla spočívat v provedení prací, dodávce materiálu a zařízení při čištění lakovny pro společnosti PLAKOR. Ve výzvě ze dne 26. 10. 2015 sdělil správce daně žalobci své pochybnosti o správnosti uplatněných odpočtů, které spočívaly v rozporech mezi daňovými doklady a údaji v daňové evidenci žalobce, nedostatečné specifikaci ceny na daňových dokladech, kdy je uvedena pouze celková cena, která není dále rozepsána na cenu za práce, za dodávku materiálu, zařízení a vybavení, dále není uvedeno množství, ani bližší specifikace dodávek, způsob dopravy, způsob jakým byla cena určena a dále, jaké konkrétní práce byly provedeny a kým, není ani zřejmé, kdo faktury za společnost STARK vystavoval. Další pochybnosti se týkaly samotné společnosti STARK, která sídlí na virtuální adrese, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní a za prověřovaná zdaňovací období nepodala daňová přiznání, není známo, zda má zaměstnance, není registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a ani jejího jednatele Stefana Petrova se nepodařilo předvolat. Správci daně navíc vznikla pochybnost, zda žalobce s touto osobou

vůbec jednal, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku se pan P. stal jednatelem společnosti STARK až dne 23. 6. 2014. Nesrovnalosti se týkaly také plateb, když podle evidence měly být úhrady daňových dokladů hrazeny částečně bankovním převodem, žádný bankovní účet společnosti STARK však nebyl zjištěn a z bankovního účtu žalobce byly zjištěny pouze hotovostní výběry, a nikoliv platby na účet společnosti STARK. Podle sdělení žalobce navíc probíhaly platby v hotovosti, přičemž není zřejmé, kdo peněžní prostředky přebíral. Správce daně dále žalobci vytkl, že si neověřil totožnost osoby jednající za daňový subjekt STARK, nepředložil kopie evidence pracovníků této společnosti, nenavštívil její sídlo a nepředložil žádný důkaz o komunikaci s jejím jednatelem. Správce daně v návaznosti na uvedené pochybnosti vyzval žalobce, aby prokázal, že deklarovaná plnění dle přijatých daňových dokladů vystavených společností STARK byla skutečně provedena touto společností, a že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Na základě doplněných tvrzení a důkazních návrhů proběhlo další dokazování, včetně výslechu svědků. Své závěry shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“), v níž konstatoval, že po provedeném dokazování nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně o tom, že práce byly uskutečněny tak, jak je uvedeno na předložených fakturách, konkrétně, že žalobce fakticky přijal zdanitelná plnění od společnosti STARK, čímž žalobce nesplnil jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH uvedenou v § 73 odst. 1 ZDPH. Po skončení daňové kontroly vydal správce daně dne 14. 10. 2016 výše specifikované dodatečné platební výměry, ve kterých žalobci doměřil DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 v návaznosti na neuznání sporných odpočtů a uložil žalobci povinnost zaplatit z doměřených DPH penále. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2017 č. j. 45741/17/5300-22444-710968, kterým byla odvolání zamítnuta. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2019 č. j. 22 Af 1/2018-43 (dále jen „první zrušující rozsudek“) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení proběhlo doplnění odvolacího řízení, kdy se správce daně na základě pokynů žalovaného pokusil doplnit dokazování o výslech svědkyně J. B., který se však nepodařilo provést. Dále si správce daně vyžádal od společnosti PLAKOR daňové doklady, listiny a informace o její spolupráci se subjektem Mgr. K. a společností A-Royal Sevice s.r.o. (dále jen „A-Royal“) v r. 2014. Šetřením bylo zjištěno, že společnost PLAKOR přijala plnění jednak od žalobce a jednak od subjektu Mgr. K. Dále byl proveden výslech Mgr. V. K. jako jednatele společnosti A-Royal a také svědecký výslech téže osoby (Mgr. V. K.) jako fyzické osoby. Mgr. V. K. jako jednatel společnosti A-Royal sdělil, že spolupráce mezi firmami A-Royal a PLAKOR neprobíhala a nenastala ani žádná faktura. Mgr. V. K. jako fyzická osoba ve svědecké výpovědi uvedl, že za něj v obchodních případech jednal pan A., který také zajišťoval spolu s žalobcem předávání prací. Práce byly provedeny zaměstnanci žalobce, který dokládá seznamy osob, jež pracovaly v termínech na příslušných zakázkách, včetně podpisů těchto osob. Veškeré dohody, smlouvy ad. by měl mít žalobce, který zakázku personálně zajišťoval. Svědek pak doplnil svou výpověď písemným podáním ze dne 11. 11. 2019, v němž uvedl mimo jiné, že v souvislosti s využíváním zahraničních pracovníků bylo zmiňováno jméno P., ale jeho činnost nebyla blíže specifikována. Zdůraznil, že pro něj byl obchodním partnerem žalobce. Dokazování bylo dále doplněno žádostí správce daně ze dne 18. 10. 2019 adresovanou bulharské daňové správě, která v odpovědi uvedla, že provedla řadu šetření za účelem identifikace osoby S. P., ale osobní údaje neodpovídají žádné bulharské fyzické osobě. Správce daně dále na návrh žalobce ze dne 20. 11. 2019 vyslechl jako svědky zaměstnance subjektu Mgr. K. R. A. a L. K. a vyžádal podklady u likvidátora společnosti

STARCK. Likvidáto uvedl, že statutární orgán společnosti STARCK byl po dobu likvidace nekontaktní a nepředal likvidátorovi žádné podklady. S výsledky doplněného odvolacího řízení byl žalobce řádně seznámen a následně vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 27. 10. 2020 č. j. 38424/20/5300-22444-710968, kterým odvolání žalobce zamítl. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 8. 2022 č. j. 22 Af 62/2010-86 (druhý zrušující rozsudek) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení správce daně v souladu se závěry krajského soudu vydal výzvu žalobci k prokázání, že mu bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani, která měla postavení plátce. Žalobce ve vyjádření k výzvě namítl, že postup správce daně je nezákonný, neboť výzva neobsahuje vážné pochybnosti. Odůvodnění výzvy podle něj koliduje se závěry rozsudku SDEU Kemwater, podle kterého není nutné, aby byl identifikován skutečný dodavatel, pokud ze skutkových okolností vyplývá, že postavení plátce nutně měl. Žalobce setrval na svém stanovisku, že skutečným dodavatelem byla společnost STARCK. Podle žalobce judikatura nepožaduje, aby prokazoval, zda skutečným dodavatelem byl tento subjekt nebo „náhradní dodavatel“. Podle žalobce krajský soud ve zrušujícím rozsudku nedal žalovanému za pravdu v tom, že žalobce neprokázal, že přijal plnění v udávaném rozsahu, výzva správce daně však závěr o neprokázání rozsahu plnění obsahuje. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

8. U ústního jednání dne 28. 5. 2025 účastníci setrvali na své dosavadní argumentaci. Zástupce žalobce přednesl obsáhlou polemiku s judikaturou NSS v otázce procesních podmínek, za nichž je správce daně povinen přejít na šetření podvodu na DPH s tím, že současná rozhodovací praxe NSS je v rozporu s judikaturou SDEU ve věcech daňových podvodů.
9. K tomu krajský soud konstatuje, že z pozice soudu nižší instance mu nepřisluší se touto polemikou zabývat, když judikatura NSS jako soudu vyšší instance je pro krajský soud závazná.
10. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti nesrozumitelnosti, respektive nezákonnosti napadeného rozhodnutí v části, v níž žalovaný obhajuje závěr, že žalobce neprokázal přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele, a to v návaznosti na rozsudek SDEU Kemwater.
11. Krajský soud uvádí, že žalobci lze přisvědčit v tom, že obecně má nová judikatura dopad na všechny aktuálně probíhající kauzy (tzv. incidentní retrospektiva) – viz rozsudek NSS č. j. 81/2010-80, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2415/2011, ale jeho názor, že v daném případě rozsudek SDEU Kemwater způsobuje nesrozumitelnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí, je myslný, jak bude vysvětleno níže.
12. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že existuje důkaz o postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, a tak nebyly naplněny důvody k odepření nároku na odpočet.
13. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí a zdůrazňuje, že ve druhém zrušujícím rozsudku neuvedl, že ve věci existuje důkaz, že skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH. Jedná se o žalobcovu mylnou interpretaci. Krajský soud v odkazovaném rozsudku uvedl, že dle obsahu správního spisu zdanitelná plnění přijatá žalobcem za měsíce červen – září 2014 překročila rozhodnou hranici 1 000 000 Kč ve smyslu § 6 odst. 1 ZDPH, takže subjekt poskytující zdanitelná plnění se mohl stát plátcem DPH od listopadu 2014 (§ 6 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2 ZDPH) a v takovém případě by se minimálně u zdanitelných plnění uskutečněných v prosinci 2014 již jednalo o plátce DPH (shodně také odst. 29 druhého zrušujícího rozsudku krajského soudu). Z uvedeného lze dovodit teoretickou možnost, že dodavatel mohl být minimálně v prosinci 2014 plátcem DPH, ovšem za předpokladu, že to byl jediný dodavatel deklarovaného plnění. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku rovněž uvedl, že úvahy žalovaného o dělitelnosti plnění jsou zatím pouze hypotetické. V dalším řízení po zrušujícím rozsudku však žalovaný tyto úvahy rozvedl a vtělil do bodů 152 – 156 napadeného rozhodnutí, takže získaly konkrétní obrysy. Žalobce v žalobě proti této argumentaci žalovaného uvedl, že je nesrozumitelná. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí, a naopak úvahu žalovaného v odkazované části napadeného rozhodnutí považuje za srozumitelnou a přezkoumatelnou. Žalovaný tímto způsobem odůvodnil svou pochybnost, že dodavatelem deklarovaného plnění byl pouze jediný subjekt. Uvedenou argumentaci žalovaného je nutno vnímat návazně na body 111 – 112 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný blíže vysvětlil, proč nelze dospět k závěru, že veškeré dodávky zdanitelného plnění učinila totožná osoba. Žalobce v žalobě tyto úvahy žalovaného nijak konkrétně nerozporoval, jeho nesouhlas je veden ve zcela obecné rovině. Ani toto žalobní tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal, neboť v něm chybělo vymezení nezbytného rámce soudního přezkumu, jehož určení je v dispozici žalobce (viz rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008).

14. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný neměl právo vyzývat žalobce k označení jiného dodavatele plnění s ohledem na bod 35 rozsudku SDEU Kemwater, neboť šlo o případ zasažení předmětného plnění daňovým podvodem.
15. Žalobcovo posouzení rozsudku SDEU Kemwater není správné. Žalobce jednostranně vychází z bodu 35 označeného rozsudku, který uvádí, že správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani ověřovala mj. i to, zda je dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, ve vztahu k nimž je uvedený nárok uplatňován, v postavení osoby povinné k dani. Žalobce však zcela opomíjí bod 37 označeného rozsudku, podle kterého, „...v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, **jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro věření, zda je naplněna tato hmotněprávní námitka nároku na odpočet**“ (zvýraznění textu provedeno krajským soudem).
16. Právě tato situace, tj. prokázání postavení dodavatele zdanitelného plnění jako osoby povinné k DPH ve smyslu naplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, je přílehlavá pro důkazní břemeno žalobce, neboť v jeho případě se primárně jednalo o prokázání naplnění této hmotněprávní podmínky, což bylo žalobci řádně vyloženo žalovaným v bodech 108 – 114 napadeného rozhodnutí a také již dříve v předchozím rozhodnutí žalovaného, např. v bodech 50 – 52. Krajský soud v této souvislosti poukazuje na odstavec 26 druhé zrušujícího rozsudku, v němž výslovně uvedl, že žalobní námitky neshledal důvodnými. V odst. 27 pak za rozhodnou pro zrušení tehdy přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného shledal toliko otázku aplikace nové judikatury (rozsudky ve věci Kemwater). Žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí, jakož i předchozím (zrušeném druhým zrušujícím rozsudkem), jednoznačně uvedl, že jelikož žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání faktického uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, bylo bezpředmětné, aby se prvoinstanční správce daně zabýval případnou účastí žalobce na

daňovém podvodu (bod 128 nyní napadeného rozhodnutí). tyto závěry jsou přitom zcela souladné s recentní judikaturou k daňovým podvodům na DPH, včetně té, které se v žalobě dovolává žalobce.

17. V dalším žalobním bodě žalobce přestřel svou vlastní interpretaci rozsudku SDEU ve věci *Kemwater*, popřel, že by daňové orgány zpochybnily faktickou realizaci deklarovaného plnění a zopakoval svůj názor, že daňové orgány byly v daném případě povinny šetřit daňový podvod.
18. Jak krajský soud již uvedl ve vztahu k předchozímu žalobnímu bodu, závěry žalovaného jsou v průběhu celého daňového řízení konzistentní a jeho argumentace postavená na nedostatku podmínek pro šetření daňového podvodu se zcela správně odvíjí od neunesení důkazního břemene žalobcem stran prokázání faktického uskutečnění plnění nikoliv co do jeho rozsahu, ale co do subjektu dodavatele deklarovaného v šetřených dokladech, jež se vázaly ke vzniku nároku na uplatněný odpočet. Krajský soud opětovně odkazuje na bod 128 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal se stále se opakující námitkou žalobce, že daňové orgány měla šetřit daňový podvod. Také toto žalobní tvrzení shledal krajský soud nedůvodným.
19. V další části žaloby žalobce namítl, že daňové orgány nevyužily dostupné právní prostředky k opatření svědecké výpovědi jednatele deklarovaného dodavatele.
20. K této otázce se krajský soud již vyjádřil v prvním i ve druhém zrušujícím rozsudku. V obou případech přisvědčil daňovým orgánům v závěru, že zajistit výslech svědka nebylo v jejich možnostech a námitky žalobce shledal nedůvodnými. Krajský soud proto nemá, co by dále k této problematice uvedl, když ji má za přezkoumanou.
21. V šestém žalobním bodě žalobce vyjádřil nesouhlas s neprovedením důkazu kamerovými záznamy z místa provádění předmětných prací.
22. K důkazu kamerovými záznamy se žalovaný vyjádřil v bodě 137 napadeného rozhodnutí stejným způsobem jako ve svém předchozím (zrušeném) rozhodnutí a krajský soud již v druhém zrušujícím rozsudku (odst. 21) jeho argumentaci plně aproboval. Krajský soud proto má tuto námitku rovněž za závazně posouzenou. Krajský soud nesdílí názor žalobce, že se žalovaný řádně nevypořádal s jím navrženými důkazy, neboť tak učinil (bod 137 napadeného rozhodnutí). Toto žalobní tvrzení je navíc nutno označit za zcela obecné až vágní, neboť žalobce nekonkretizoval, k jakým důkazním návrhům tuto výtku směřuje.
23. V sedmém žalobním bodě žalobce zpochybnil úvahy žalovaného stran dělitelnosti plnění poskytnutých žalobci (body 154 – 156 napadeného rozhodnutí).
24. Krajský soud se k otázce dělitelnosti plnění již vyjádřil ve vypořádání druhého žalobního bodu, na něž plně odkazuje a má tím za vypořádaný i tento žalobní bod.
25. V posledním žalobním bodě žalobce brojil proti neudělení statutu nespolehlivého plátce DPH deklarovanému dodavateli.

26. Krajský soud o této námitce uvádí, že s ohledem na obsah správního spisu a podstatu věci samé ji shledává jako zcela marginální, bez vlivu na neunesení zákonného důkazního břemene žalobce stran prokázání dodavatele plnění, k němuž žalobce vztahuje uplatněný nárok na odpočet DPH. To, že deklarovaný dodavatel plnění nebyl označen za nespolehlivého plátce DPH, ač k tomu byly dány objektivní důvody, nijak neumenšuje žalobcovu důkazní povinnost ve vztahu k jím uplatněnému nároku na odpočet DPH.
27. V replice doručené krajskému soudu dne 10. 10. 2023 žalobce setrval ve své argumentaci, že daňové orgány měly povinnost šetřit daňový podvod, jakož i ve svém tvrzení, že faktická realizace deklarovaných plnění je v jeho případě nepochybná. Oběma okruhy námitek se krajský soud již v tomto rozsudku zabýval a považuje je za vypořádané.
28. V doplnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 22. 3. 2024 žalobce setrval na svém pojetí judikatury SDEU, které krajský soud již výše označil za liché.
29. Jelikož krajský soud neshledal žádný žalobní bod důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamít.
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému v soudní řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 28. května 2025

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu