



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **Bc. F. N., nar. X,**  
bytem X,  
*zastoupen Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem,*  
*se sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno,*

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2021, č. j. 22504/21/5300-22441-708274,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2021, č. j. 22504/21/5300-22441-708274, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

*Předmět řízení*

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2021, č. j. 22504/21/5300-

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

22441-708274 (dále jen: „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti celkem dvanácti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ze dne 3. 2. 2020, jimiž byla žalobci doměřena DPH a stanoveno penále za zdaňovací období leden 2016, únor 2016, březen 2016, duben 2016, květen 2016, červen 2016, červenec 2016, srpen 2016, září 2016, říjen 2016, listopad 2016 a prosinec 2016 vydaných Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále jen: „*správce daně I. stupně*“).

2. Věcně se jedná o to, že u žalobce, jenž ve zdaňovacím období roku 2016 uvedl jako svou hlavní ekonomickou činnost poskytování jiných stravovacích služeb jinde neuvedených, byla dne 8. 11. 2017 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden-prosinec 2016 v omezeném rozsahu týkajícím se veškerých přijatých zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období. V rámci daňové kontroly byla zpochybněna důvodnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen: „*DPH*“) na vstupu z přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů STK TRADE COMPANY s.r.o. (dále jen: „*STK TRADE*“) a S.Amanti s.r.o. v likvidaci (dále jen: „*S.Amanti*“) za služby spočívající v roznášení a úklidu placených nápojů v kavárně a jídelně. Na základě daňové kontroly dospěl správce daně I. stupně k závěru, že žalobce neprokázal u přijatých plnění od dodavatele STK TRADE (za zdaňovací období leden – duben 2016; dle daňových dokladů 3/16, 22/16, 26/16, 54/16 s předmětem plnění: „Fakturujeme vám dle smlouvy o poskytování služeb na hotelu Pawlik za měsíc...“;) a S.Amanti (za zdaňovací období květen až prosinec 2016; dle daňových dokladů 63/16, 94/16, 157/16, 213/16, 269/16, 302/16, 402/16, 500/16 s předmětem plnění: „Fakturujeme vám dle smlouvy o poskytování služeb na hotelu Pawlik za měsíc...“), a to celkem ve výši základu daně 994 400 Kč a daně ve výši 208 824 Kč, splnění podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen: „*ZoDPH*“) pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Ve zkratce správní orgán I. stupně uzavřel, že žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů STK TRADE a S.Amanti tak, jak je na daňových dokladech deklarováno a v předmětném rozsahu. S tímto závěrem se v žalobou napadeném rozhodnutí po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení ztotožnil i žalovaný. Proto žalobcová odvolání proti platebním výměrům zamítl a tyto napadené výměry svým rozhodnutím potvrdil.

#### *Obsah žaloby*

3. Žalobce ve své žalobě nejprve shrnul průběh daňového řízení a konstatoval závěry správních orgánů. Na tuto pasáž následně navázal svými námitkami. V nich především uvedl, že žalovaný nevyvrátil žalobcovy důkazy a nikterak neprokázal, že plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti nebyla realizována. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, a uvedl, že o fyzické existenci dodavatelů není pochyb, stejně jako není pochyb o tom, že pro žalobce vystavili daňové doklady. Nevěří nesrovnalostem v daňových dokladech, o které správní orgány opírají své důvodné pochybnosti. Pokud by si daňové doklady v kontrolních hlášeních žalobce, STK TRADE a S.Amanti vzájemně neodpovídaly, musel by totiž příslušný správce daně už v roce 2016 vydat výzvu dle § 101g odst. 2 ZoDPH.
4. Žalovaný věc nesprávně vyhodnotil, když měl za to, že žalobce neprokázal přijetí plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti. Důkazní břemeno přitom tížilo žalovaného, a nedošlo k jeho přenesení na žalobce, jelikož žalovaný nevyvrátil žalobcem tvrzené

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

doklady. Žalobce za plnění zaplatil konkrétním subjektům, a ti plnění přijali prostřednictvím V. R., jak bylo uvedeno i během jeho svědecké výpovědi dne 9. 1. 2019. K žalobcovým úhradám měl správce daně přihlídnout, shodně tak uvádí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79.

5. Žalovaný přesto, že žalobci nebyly uznány nároky na odpočet DPH na vstupu, stanovil daňovou povinnost dokazováním. Žalobci byl odepřen nárok na odpočet DPH na vstupu, přestože žalobcem pořízená plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti použil pro uskutečňování ekonomické činnosti svého odběratele, Františkovy Lázně AQUAFORUM, a. s. (dále jen: „AQUAFORUM“). Uskutečněná zdanitelná plnění pro tohoto odběratele přitom z daní na výstupu žalobci ponechal, jakoby žalobce k jejich uskutečnění používal vzduch. Shodnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, a došel k závěru, že pokud stěžovatel nedoloží, v jakém rozsahu byly předmětné práce provedeny a kolik za ně zaplatil, nelze s přihlídnutím k dalším zjištěním vytýkat správci daně I. stupně, že použil k doměření daně pomůcky dle § 98 daňového řádu. Žalobce dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2020-50, dle něž pokud stát prostřednictvím daní část majetku daňovému subjektu odebere, musí zohlednit relevantní výdaje na jeho pořízení a ze dne 24. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, dle kterého byla-li zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, dlužno daň stanovit podle pomůcek. Tak tomu mělo být i v projednávaném případě, neboť žalobce se dostal do situace, kdy doklady jím předložené nepostačují nárokům žalovaného pro stanovení daně dle dokazování. Proto měla být daň stanovena dle pomůcek. Na přijatá zdanitelná plnění nelze zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. V případě, že žalobcem předložené doklady žalovaný neosvědčil za důkazy k prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu z pořízených plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti, znamená to, že zde nastala situace implikující nutnost stanovení daně podle pomůcek, protože žalobcovo účetnictví je z větší části zpochybněno, tzn. je zpochybněna jeho vypovídací schopnost účetnictví jako celku, zároveň žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu doložení oprávněnosti nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatých plnění.
  6. Skutečnost, že společnosti STK TRADE a S.Amanti pro nekontaktnost nepotvrdily dodání plnění, ještě neznamená vyloučení nároku na odpočet DPH na vstupu, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31, dle něž je mylný předpoklad správce daně, že je povinností daňového subjektu prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toho plnění uskutečnila právě osoba, uvedená jako poskytovatel tohoto plnění v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.
  7. Žalobce za plnění platil prostřednictvím pana R. konkrétním subjektům, společností STK TRADE a S.Amanti; není tedy pochyb ani o jejich fyzické existenci, ani o tom, že tito dodavatelé dané platby od žalobce přijali. Žalovaný proto vychází z nesprávné úvahy, že je povinností žalobce prokázat nejen realizaci plnění, ale i to, že plnění dodala právě ta osoba, která je jako dodavatel uvedena na předložených dokladech. Žalovaný vůbec nepřihlédl ke skutečnosti, že kdyby žalobce nepořídil plnění od společností STK TRADE a S.Amanti, nemohl by docílit odvodu DPH na výstupu z plnění pro odběratele AQUAFORUM. Žalovaný došel k mylnému závěru, když za podstatné považoval, že žalobce neprokázal poskytnutí plnění fakturujícími subjekty STK TRADE a S.Amanti.
  8. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs
- Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

58/2017-78 (Stavitelství Melichar), jenž konstatuje, že z hlediska DPH je rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní daňové povinnosti, tyto závěry korespondují s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „ESD“). V případě, kdy není možné určit subjekt, který zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující odpočet na DPH věděla nebo musela vědět. Žalobce v návaznosti na tento rozsudek Nejvyššího správního soudu konstatuje, že v jeho případě není popřeno, že by sporná plnění vůbec pořídil, ani není prokázáno, že by věděl nebo musel vědět o daňovém podvodu, a proto mu měl být nárok na odpočet DPH uznán. Oporou je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, ve kterém je uvedeno, že pro uznání odpočtu DPH na vstupu je dostačující předložení daňového dokladu.

9. Samotné neprokázání dodavatelů STK TRADE a S.Amanti, o které žalovaný opřel neuznání nároku na odpočet k odepření nároku na odpočet nepostačuje, což plyne z rozsudku ESD ve věci sp. zn. C-277/14 PPUH Stehcamp a z usnesení ESD ve věci sp. zn. C-446/15 Signum Alfa Sped Kft. Navíc, i když není možno určit, zda dodavatelé STK TRADE a S.Amanti poskytli žalobci deklarovaná plnění, ani tak nelze žalobci odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu.
10. Nekontaktnost společností STK TRADE a S.Amanti v době vydání napadeného rozhodnutí neznamena, že byla dána i v roce 2016. Totéž platí o sídle na virtuální adrese, z čehož nelze dovozovat nic o tom, zda se obchody uskutečnily nebo ne. K tomu žalobce odkázal na rozsudek ESD sp. zn. C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., dle něž skutečnost, že deklarovaný dodavatel plnění nedodal, protože k tomu neměl potřebné lidské či materiální zdroje, nestačí k závěru, že k samotnému plnění nedošlo.
11. K prokázání nároku na odpočet DPH postačí předložit samotný daňový doklad; není povinností žalobce prokazovat i to, že mu plnění dodaly právě společnosti STK TRADE a S.Amanti. K tomu žalobce poukazuje na usnesení ESD sp. zn. C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. I kdyby žalovaný prokázal nesoulad daňového dokladu s realitou, k odepření nároku na odpočet DPH by musel prokázat účast žalobce na daňovém podvodu.
12. Žalobce má za to, že se žalovaný mylí, pokud požaduje, aby prokázal, že plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění a že měl prokázat přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti. Naopak, žalobce měl prokázat jen faktickou existenci plnění, ale už ne to, že mu je dodaly právě zmíněné společnosti. Faktickou existenci plnění žalobce prokázal.
13. Pochybnosti žalovaného o plných mocích pana V. R. jsou důsledkem nedostatečně vedeného dokazování. Pokud byl tento svědek slyšen dne 9. 1. 2019 a je nyní přičítáno žalobci k tíži, že svědek neuvedl bližší informace k plným mocem k jednání za STK TRADE a S.Amanti ani tyto plné moci nepředložil, je nutno přihlídnout k tomu, že na ně ani nebyl tázán. V. R. nebyl tázán ani ohledně jednání pana A. N. na základě plné moci za STK TRADE i skutečnosti, že pan A. N. byl dne 16. 8. 2016 odvolán z funkce jednatele, dne 8. 9. 2016 byl jmenován do funkce druhého jednatele a jednatelství mu bylo ukončeno dne 23. 3. 2017. Ani toto tvrzení nemůže správce daně I. stupně přičítat k tíži to, že je svědek R. nesdělil, když na ně nebyl tázán.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

14. Navíc z výsledku svědka PhDr. L. ze dne 10. 9. 2019 vyplynulo, že společnost AQUAFORUM poskytovaly služby společnosti STK TRADE a S.Amanti, kontaktní osobou byl pan V. R.. Svědek L. tak dosvědčil poskytování služeb těmito společnostmi. Nedává smysl, proč žalovaný nezpochybňuje poskytnutí služeb žalobcem pro společnost AQUAFORUM, ale zpochybňuje přijetí služeb žalobcem od STK TRADE a S.Amanti. Je nerozhodné, zda byli zaměstnanci STK TRADE a S.Amanti ubytováni u V. R. z důvodu dodání vadných dokladů svědkem R., to není nepořádek žalobce (navíc svědkyně H. ubytování pracovníků dodavatelů potvrdila ve svém výsledku ze dne 25. 2. 2021). Svědkyně H. také popsala spolupráci žalobce s dodavateli.
15. Žalobcem nakupované služby od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti spočívaly v zajišťování kompletního servisu hostů kavárny a zajišťování kompletního servisu placených nápojů pro hosty restaurace. Žalobcem poskytované služby pro společnost AQUAFORUM spočívaly v zajišťování kompletního servisu hostů kavárny a zajišťování kompletního servisu placených nápojů pro hosty restaurace. Za poskytování těchto služeb fakturoval společnosti AQUAFORUM žalobce 30 000 Kč měsíčně, 60 % z marže a 20 Kč za každou poukázku vybranou od hostů restaurace a kavárny. Zvýšení počtu členů personálu bylo zdůvodněno stížnostmi hostů na pomalost obsluhy. Reklamacce hostů potvrdila svědkyně H..
16. Pan R. přebíral od žalobce hotovost, což potvrzoval doklady; tuto hotovost následně předal jednatelům společnosti STK TRADE a S.Amanti. Pochybnosti ohledně jeho podpisů na výdajových dokladech a protokolu o jeho výsledku, stejně jako pochybnosti o podpisech J. S., jednatele společnosti STK TRADE, které má žalovaný, jsou logické, ale žalobce se k nim nemůže vyjádřit, nijak s ním nesouvisí a týkají se jednání pana R.. Opakovaný výslech pana R. k odstranění těchto pochybností správní orgány odmítly provést. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen: „*daňový řád*“), když setrval na svých pochybnostech, ale odmítl provést důkazy, které by je mohly rozptýlit. Úsudek o odlišných podpisech si nemůže činit žalovaný sám, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 Afs 188/2016-30, dle něž ani soudům nepřisluší spekulovat, zda podpis uvedený na dodejce je či není podobný podpisům adresáta na jiných dodejkách obsažených ve správním spise. Tentýž závěr pak lze vztáhnout i na správní orgány.
17. Konečně žalobce namítl, že správcem daně I. stupně nebyl dodržen § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého musí být daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. U žalobce tak ihned neměla být zahájena daňová kontrola.
18. O doměření daně nemusí panovat jistota, postačí existence informace, že by tomu tak mělo být, viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. V projednávaném případě mohl správce daně I. stupně předpokládat, že DPH bude doměřena, a výzvu k podání dodatečného přiznání k DPH tedy měl vydat a neměla být u žalobce zahájena daňová kontrola.
19. Správce daně I. stupně měl dostatečné informace k tomu, že DPH má být doměřena. Před zahájením daňové kontroly měl k dispozici doklady z místního šetření a z kladených otázek při zahájení daňové kontroly lze usuzovat, že o nutnosti doměření DPH musel vědět.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*Vyjádření žalovaného*

20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě stručně zrekapituloval průběh daňového řízení a obsah žaloby. K otázce unesení důkazního břemene žalobcem uvedl, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zpochybnil důkazní prostředky předložené žalobcem a že své závěry neopírá pouze o pochybnosti o deklarovaných dodavatelích, jak tvrdí žalobce. Z bodů 35-37 a 60 napadeného rozhodnutí vyplývá, že nekonstantnost dodavatelů pouze prohloubila již existující pochybnosti správce daně o uskutečněných zdanitelných plněních. Pochybnosti se týkaly především neschopnosti žalobce sdělit a prokázat konkrétní skutečnosti o průběhu předmětných obchodních transakcí.
21. Žalobce sice předložil daňové doklady, kterými chtěl unést své prvotní důkazní břemeno, avšak na jejich základě vznikly správci daně I. stupně pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě ze dne 4. 7. 2018 pod č. j. 724712/18/2405-60563-404714. Pochybnosti vzbudilo zejména provedení úhrad v hotovosti, ačkoliv bylo uvedeno, že budou hrazeny na účet či identické nečitelné podpisy na přijatých daňových dokladech od obou dodavatelských společností, u nichž se dalo pochybovat o jejich pravosti, nebo např. navýšení počtu pracovníků pro obsluhu. Následně správce daně I. stupně provedl další dokazování, které ještě více prohloubilo jeho pochybnosti, a tak vydal dne 17. 10. 2019 další výzvu k prokázání skutečností (č. j. 915940/19/2403-60561-404816). Dokazování bylo uzavřeno s tím, že žalobce ani přes výzvy správce daně I. stupně neprokázal nárok na odpočet daně.
22. Správce daně I. stupně přenesl v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu a rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu důkazní břemeno na žalobce vydáním uvedených výzev. Ve výzvách kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ohledně zdanitelných plnění od dodavatelů žalobce a také z čeho jeho pochybnosti pramení. Žalovaný zdůraznil, že správce daně je za účelem unesení důkazního břemene povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Nárok na odpočet neprokázaly ani svědecké výpovědi, které správce daně I. stupně vyhodnotil jako neprůkazné.
23. K nezákonnému odepření nároku na DPH uvedl žalovaný, že se neztotožňuje s tvrzením, že daň měla být žalobci stanovena podle pomůcek. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, jelikož správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daní. Ke stanovení daně podle pomůcek lze přistoupit až v případě nesplnění některé z povinností při dokazování daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedení dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním dle § 98 daňového řádu. V této věci však nebyl dán zákonný důvod pro přechod na pomůcky při stanovení daně, jelikož daň bylo možné stanovit na základě dokazování.
24. Vzájemně se nevylučuje skutečnost, že správce daně I. stupně neuznal uskutečněná zdanitelná plnění na vstupu, i když ponechal žalobci uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu. Žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu, z hlediska DPH tak nebyly prokázány zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, za této situace stanoví správce daně daň dokazováním. Toto však nemusí souviset s DPH přiznanou na výstupu. Nárok na odpočet DPH vzniká splněním podmínek uvedených v § 72 a 73 ZoDPH, pokud tyto podmínky daňový subjekt nenaplní, resp. pokud na základě daňové kontroly správce daně odepře nárok na odpočet DPH u některého z deklarovaných plnění, neznamená to automaticky, že DPH nelze stanovit dokazováním. Neprokázání nároku na odpočet u jednotlivého plnění neznamená,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že veškerá tvrzení a doklady předložené při podání daňového tvrzení jsou zpochybněny.

25. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že není potřeba prokázat a není podstatné, kdo uskutečnil předmětné zdanitelné plnění. Při odpočtu DPH je důležité zjistit řetězec plátců DPH, aby bylo známo, kdo jej státu odvede. Je podstatné prokázat, komu bylo plněno, jakým plněním a v jaké výši má být daň přiznána. Pro správné fungování systému DPH musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, aby u ní mohlo být ověřeno přiznání a odvedení této daně, případně aby po ní mohlo být její odvedení vymáháno. Je zcela zásadní, aby správce daně měl možnost prověřovat, zda plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění v deklarováném rozsahu. Bez těchto zjištění nevzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně, a to bez ohledu na esenciální povahu výdajů.
26. K citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (stavitelství Melichar), žalovaný uvedl, že tyto námítky žalobce uplatnil již v rámci odvolacího řízení a byly podrobně vypořádány v napadeném rozhodnutí, na něž odkazuje.
27. K judikatuře ESD ve věci sp. zn. C-610/19 Vikingo Fővállalkozó žalovaný uvedl, že si je vědom, že podmínka prokázání, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladu, byla předložena k rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (viz sp. zn. 1 Afs 334/2017), jež v této věci položil předběžné otázky k ESD (viz věc sp. zn. C-154/20). Tyto doposud ESD nebyly zodpovězeny. Žalovanému je známo recentní usnesení ESD ve věci sp. zn. C-610/19 Vikingo Fővállalkozó, v němž ESD uvedl, že v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena. Dle žalovaného se však posuzovaný případ od případu Vikingo Fővállalkozó liší, jelikož správci daně I. stupně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale i o rozsahu zdanitelného plnění, jako i jeho využití k ekonomické činnosti. V takovém případě nelze uvedené závěry aplikovat. Pokud žalobce neodstraní pochybnosti o výše uvedeném, nezůstává než nárok na odpočet daně odepřít. Rozlišení situací reflektuje i tuzemská judikatura. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018 – 43, dle něž nejsou přílehlavé odkazy na judikaturu ESD v situaci, kdy není při nároku na odpočet DPH prokázána osoba dodavatele i výše skutečně uhrazené ceny za deklarované plnění. K obdobnému závěru došel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019 – 43 a dále i Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018 – 124 a ze dne 22. 7. 2020, č. j. 31 Af 40/2018 -05.
28. Žalovaný má za to, že správce daně I. stupně postupoval správně a případná argumentace usnesením sp. zn. C-610/19 Vikingo Fővállalkozó či věci vedenou pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 není v posuzovaném případě relevantní.
29. K odepření nároku na odpočet u předmětných plnění došlo primárně z důvodu, že žalobce nebyl schopen prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění, neodstraní pochybnosti správce daně I. stupně, které byly vyjádřeny ve výzvě k prokázání skutečností, které se týkaly především sdělení a prokázání konkrétní skutečnosti o průběhu a předmětu obchodních transakcí.
30. Nebyl dán důvod ke stanovení daně podle pomůcek, jelikož daň bylo možné stanovit dokazováním. Žalovaný uzavřel, že judikatura citovaná žalobcem se z velké části týkala

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

skutkově odlišných případů.

31. Žalovaný ve vztahu k námitce týkající se hodnocení svědeckých výpovědí odkázal na body 32-34 napadeného rozhodnutí a dále na doplnění svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení pod body 42-45.
32. Při hodnocení předložených důkazů postupoval žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž důkazy hodnotil jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně I. stupně i žalovaný prověřovali všechny podstatné okolnosti ke správnému zjištění a stanovení daně, jak vyplývá ze správního spisu.
33. Opakovanou výpověď svědka V. R. žalovaný neprovedl s odkazem na nálezný Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, jelikož výpověď nedisponovala vypovídací potencí. Žalovaný dodal, že svědek V. R. měl při výpovědi možnost vyjádřit se k dané věci za přítomnosti žalobce a jeho zástupce, žalobce dostal možnost pokládat doplňující a další otázky. Nicméně v žalobě žalobce považuje provedené svědecké výpovědi za paušálně žalovaným nesprávně vyhodnocené.
34. K žalobcem namítané judikatuře týkající se pravosti podpisů na veřejné listině resp. na poštovní doručence žalovaný uvedl, že toto rozhodnutí je k danému případu nepřiléhavé. Doručenka je svou podstatou veřejná listina, dle občanského práva je jí jako takové přiznána presumpce správnosti, proto nepřísluší správnímu orgánu zkoumat pravost podpisu. V případě podpisů úředně neověřených plných mocí se jedná z podstaty věci o listinu, které není přiznána presumpce správnosti, pokud není opatřena ověřovací doložkou některého ověřovacího orgánu.
35. K námitce nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že ji žalobce uplatňuje zcela nově až v žalobě, přičemž měl možnost ji vznést již v daňovém řízení. Žalovaný má za to, že v daném případě nebyly naplněny předpoklady pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V posuzovaném případě měl správce daně I. stupně k dispozici pouze obecné indicie, které obdržel od žalobce při místním šetření konaném dne 31. 8. 2017. Při místním šetření předložil žalobce pouze přehledy evidence příjmů a výdajů, přehled o majetku a závazcích, přehled vyúčtování mezd za měsíce 1-12 roku 2016 a pouze dva doklady o úhradě za poskytování služeb, zejména tedy podklady předkládané k daňovému přiznání k dani z příjmů nikoliv kompletní účetní doklady. Smlouvy o poskytování služeb žalobce předložil správci daně I. stupně až po provedení místního šetření.
36. Tyto předložené podklady neposkytovaly správci daně dostatek informací a podrobné podklady pro to, aby si mohl učinit závěr o tom, že je zde důvodný předpoklad doměření daně z přidané hodnoty a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. V daném případě bylo potřeba provést rozsáhlé dokazování, a proto byla správcem daně I. stupně zahájena daňová kontrola.
37. Žalovaný si je vědom určité „přednosti“ postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu před samotným zahájením daňové kontroly, nelze ji však vnímat absolutně. V projednávané věci byl dán důvodný předpoklad doměření daně, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 – 56, dle kterého nelze učinit závěr, že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dodatečného daňového tvrzení.

*Jednání ve věci*

38. Soud v projednávané věci uskutečnil dne 25. 5. 2022 jednání. Toho se zúčastnil žalobce, jeho zástupce a pověřená zaměstnankyně žalovaného. Zástupce žalobce konstatoval, že sporné je dodání služeb od dvou dodavatelů. Dokazování bylo vedeno tak, zda plnění dodali dodavatelé, kteří byli uvedeni na daňových dokladech. V návaznosti na rozsudek ESD ze dne 9. 12. 2021 ve věci sp. zn. C-154/20, *Kemwater ProChemie*, nyní Nejvyšší správní soud uzavřel, že dokazování je nutno vést v tom směru, jaká osoba plnění dodala. V projednávané věci byl chvíli zkoumán rozsah, vedle toho otázka, kdo plnění poskytl. V tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-39, v němž se kasační soud zabýval otázkou, jak přistoupit k řešení situace, kdy existují pochybnosti jak o rozsahu plnění, tak o dodavatelích: nutno řešit, co bylo nosným důvodem pro odepření nároku na odpočet. Sám se domnívá, že v projednávané věci to byly osoby dodavatelů, ačkoliv byl zkoumán i rozsah. Žalovaný neměl zkoumat jen deklarované osoby dodavatelů, ale např. i svědka R., který vystupoval za dodavatele, zda vlastně tím dodavatelem nebyl on sám. To se mělo v daňovém řízení dokazovat. Tím spíše, když byly zjištěny potíže s plnými mocemi pro svědka R.
39. Pověřená zaměstnankyně žalovaného konstatovala toliko to, že se žalovaný s uplatněnými námitkami vypořádal v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, na která odkázala. Správce daně se rozhodně zabýval rozsahem zdanitelného plnění a ani závěry ESD v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci sp. zn. C-154/20, *Kemwater ProChemie*, neznamenají automatické rušení rozsudků krajských soudů a napadených rozhodnutí žalovaného ve věcech nároků na odpočet DPH.

*Posouzení věci*

40. Ve vztahu k žalobnímu bodu, ve kterém žalobce namítl nezákonnost postupu správních orgánů ve vztahu k jejich povinnosti plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož: „*Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“, konstatuje soud následující. Citovaným ustanovením zakotvená povinnost byla vyložena již v řadě rozhodnutí správních soudů. Klíčovou pozici mezi nimi přitom zaujímá nepochybně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Ve výroku II. svého usnesení rozšířený senát konstatoval: „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.*“ O tomto závěru přitom není mezi účastníky řízení v nyní soudem projednávané věci sporu, což plyne ze žaloby a z vyjádření k žalobě. Spor však mezi nimi vyvstává, pokud jde o otázku, zda v této věci byly poznatky správce daně I. stupně takové povahy, že již založily jeho povinnost učinit vůči žalobci výzvu předpokládanou ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu nebo nikoli.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Jde tu tedy o to, zda správce daně I. stupně měl či měl mít důvodný předpoklad o tom, že žalobci by měla být DPH doměřena, jinými slovy o intenzitu důvodného předpokladu. Rozšířený senát v odůvodnění svého shora uvedeného rozhodnutí konstatoval, že jeho závěry vycházejí ze zákonem upravené hierarchie postupů správce daně mající svůj původ ovšem již v ústavních kautelách nabádajících k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci, jež je třeba při výkladu daňového řádu respektovat. V odstavci 60 svého usnesení pak rozšířený senát k možnosti zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy daňovému subjektu podle § 145 odst. 2 daňového řádu konstatoval: „*Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.*“

41. Povaha a rozsah této výjimky byl předmětem několika následujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, kasační soud vyšel z názorů publikovaných v odborné literatuře, a uvedl: „*výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).*“
42. V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 [...] není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.*“
43. V projednávané věci žalobce tvrdí, že před zahájením daňové kontroly vůči němu měl správce daně I. stupně postupovat v intencích § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť měl či mohl dosáhnout důvodného předpokladu o nutnosti doměření DPH. To žalobce dovozuje jednak z toho, že před zahájením daňové kontroly již měl správce daně I. stupně k dispozici doklady z místního šetření, jednak z formulace otázek kladených mu při zahájení daňové kontroly. Tvrzení žalobce oponuje žalovaný s tím, že v tomto případě měl správce daně I. stupně před zahájením daňové kontroly k dispozici jen obecné indicie, které obdržel při místním šetření konaném dne 31. 8. 2017 a jež správci daně I. stupně neposkytovaly dostatek informací a podrobné podklady pro to, aby si mohl učinit závěr o tom, že je zde důvodný předpoklad doměření daně. Naopak, v projednávané věci bylo nutné provést rozsáhlé dokazování. Důvodný předpoklad doměření daně zde tedy dán nebyl.
44. Ze správního spisu soud zjistil, že do něj byl úředním záznamem ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1003094/19/2403-60561-404816, protokol o místním šetření ze dne 31. 8. 2017, č. j. 806460/17/2403-60561-404816, o místním šetření uskutečněném v rámci jiného daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

řízení vedeného se žalobcem. Toto místní šetření bylo realizováno v rámci vyhledávací činnosti správce daně za účelem prověření ekonomické činnosti žalobce. Podstatné pro projednávanou věc je, že v jeho rámci byly správci daně I. stupně poskytnuty žalobcem doklady, z nichž správce daně I. stupně vycházel při rozhodování o zahájení daňové kontroly v projednávané věci. Znalost těchto dokumentů správcem daně I. stupně vyplývá z časové souvislosti věci a byla ostatně přiznána i ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce sám pak v žalobě netvrdil, že by správce daně ve vztahu k němu před zahájením daňové kontroly snad disponoval i jinými doklady, z nichž by popřípadě mohl usuzovat na to, že bude v jeho případě dán důvodný předpoklad doměření daně (naopak, sám uvádí, že správce daně I. stupně „měl [před zahájením daňové kontroly, pozn. soudu] od žalobce k dispozici doklady z místního šetření“). V rámci posuzování jeho postupu optikou ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu tedy jde o to, zda tyto dokumenty poskytovaly správci daně dostatečnou oporu pro konstatování, že hypotéza citovaného ustanovení byla naplněna, tedy že byl dán důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně

45. Soud také zjistil, že správci daně I. stupně byly předložena vyúčtování mezd za leden 2016 až prosinec 2016, evidence příjmů a výdajů za období 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016, přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích taktéž za období 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016, smlouva o poskytování služeb uzavřená dne 1. 11. 2015 mezi žalobcem a společností STK TRADE a smlouva o poskytování služeb uzavřená dne 1. 4. 2016 mezi žalobcem a společností S.Amanti. Z těchto listin tedy mohl správce daně I. stupně nepochybně uzavřít, že v uvedeném období probíhala určitá obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností STK TRADE, resp. S.Amanti, že žalobce má vlastní zaměstnance a že žalobce eviduje určité příjmy a výdaje zachycené v předložených dokumentech. Obsah těchto dokumentů však podle přesvědčení soudu nelze hodnotit tak, že by dával důvodný předpoklad doměření daně ve smyslu shora citované judikatury. Jak ostatně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (str. 13 a násl.), obsah těchto listin mohl při nejlepším vést k závěru, že je na místě věnovat otázkám spojeným s deklarovaným plněním od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti a jejich rozsahu další pozornost, tj. podrobit je dalšímu zkoumání a prověřování v rámci širěji zaměřeného dokazování. Jinak řečeno obsah těchto listin mohl ve správci daně vyvolat pochybnosti, které následně vedly k zahájení daňové kontroly, ale nikoli důvodný předpoklad o doměření daně.
46. Soud proto uzavírá, že správce daně I. stupně neporušil povinnost plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť v projednávané věci nedošlo k naplnění hypotézy tohoto ustanovení, protože zde v době, kdy byla zahájena daňová kontrola, tj. dne 8. 11. 2017 nebyl dán důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně. Na tomto závěru pak nic nemění ani žalobcův poukaz na otázky, které mu byly správcem daně I. stupně kladeny při samotném zahájení daňové kontroly. Žalobce do žaloby překopíroval celkem 8 otázek, které mu byly správcem daně I. stupně při zahájení daňové kontroly položeny s tím, že by takto konkrétní dotazy správce daně nemohl klást, neměl-li by již tehdy informace o tom, že DPH mu bude doměřena. Soud však s tímto hodnocením daných otázek nesouhlasí; žádná z těchto otázek podle jeho názoru nenasvědčuje tomu, že by správce daně I. stupně musel při jejich formulaci vycházet z důvodného předpokladu o tom, že DPH bude žalobci doměřena.
47. V dalším žalobním bodu namítl žalobce, že správci daně v projednávané věci pochybili, když nestanovily daň podle pomůcek. Toto své přesvědčení opírá žalobce o pochybnosti, které v něm vyvolává fakt, že mu nebyly uznány nároky na odpočet DPH na vstupu, a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

přesto byla daň stanovena dokazováním. Žalobce ale pořízená plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti použil pro uskutečňování ekonomické činnosti pro svého odběratele AQUAFORUM. Dále žalobce namítl, že správci daně mu neuznali nárok na odpočet DPH na vstupu, ale uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu ponechali, přestože k uskutečnění zdanitelných plnění musel použít plnění, kde nárok na odpočet správci daně neuznali.

48. Podle žalovaného nebyly pro přechod na pomůcky splněny zákonné důvody.
49. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu: „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“
50. Stanovení daně podle pomůcek je alternativním a zákonem nepreferovaným způsobem stanovení daně, který připadá v úvahu tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním. K tomu, aby mohl správce daně stanovit daň podle pomůcek, je zapotřebí z hlediska shora citovaného ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu splnění tří podmínek: 1) daňový subjekt (žalobce) nesplnil některou ze svých zákonných povinností, 2) v důsledku tohoto nesplnění určité zákonné povinnosti žalobce nelze stanovit daň dokazováním, 3) daň lze dostatečně spolehlivě stanovit podle pomůcek. Pokud žalobce v projednávané věci tvrdí, že pokud mu správce daně neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu, znamená to, že měla být daň stanovena podle pomůcek, jedná se o tvrzení nepravdivé. Judikatura správních soudů již opakovaně vyslovila, že splnění podmínky sub 2) nemůže být založeno každým dílčím nedostatkem v důkazech (např. evidencích daňového subjektu), ale že tyto nedostatky musí dosahovat poměrně významných rozměrů, a to takových, které vyloučí možnost stanovit daň dokazováním. Tak kupř. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2012, č. j. 7 Afs 87/2011-135, dovedil kasační soud, že půjde-li o účetnictví, musí být správcem daně zpochybněna jeho podstatná část, přičemž toto účetnictví jako celek nepodává věrohodný obraz o hospodaření daňového subjektu a je nevěrohodné. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, upozornil, že nelze vycházet z mechanicky stanovené hranice „míry zpochybnění“ účetnictví (a tedy i jiných evidencí daňového subjektu) pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, ale nutné je vycházet vždy z okolností každého jednotlivého případu: „Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“
51. Nic takového ovšem v projednávané věci nenastalo a ani žalobce v podstatě netvrdí, že by nastalo. DPH tedy mohla být stanovena dokazováním; na tom nic nemění, že správce daně I. stupně i žalovaný uzavřeli, že žalobce neprokázal svůj nárok na konkrétní daňový odpočet. Jen sama tato skutečnost nemůže přechod na pomůcky při celkovém stanovení daně odůvodnit. Nárok na odpočet DPH je konkrétním nárokem, který má svůj původ a podmínky v § 72 a § 73 ZoDPH: splnění či nesplnění stanovených podmínek však ještě vůbec neznamená nutnost stanovení celé daně podle pomůcek. Tyto dva právní instituty

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nejsou v tomto směru provázány. V zásadě sice nelze vyloučit situaci, kdy dojde k tomu, že nárok na určitý původně uplatněný odpočet DPH nebude možno přiznat kvůli nedostatkům v důkazních prostředcích předložených daňovým subjektem a současně nebude ani možno stanovit daň dokazováním, ale důvodem těchto skutečností bude závažný nedostatek v důkazech předložených daňovým subjektem, který způsobil vedle neprůkaznosti uplatněného nároku na odpočet DPH také i nutnost přejít při stanovení daně na pomůcky. Kauzalita však nevede ve směru „není prokázán nárok na odpočet DPH, je nutno stanovit daň podle pomůcek.“

52. Ze shora uvedených důvodů soud považuje za nepřiléhavý žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72. Jak bylo uvedeno výše, v každém konkrétním případě je nutno podmínky přechodu na pomůcky při stanovení daně odvíjet od jedinečné situace panující v tom kterém řízení. Proto jen z toho, že v jednom případě byly tyto podmínky splněny tehdy, když daňový subjekt nedoložil rozsah provedení určitých prací, kolik za ně zaplatil, přičemž nedisponoval ani evidencí a jeho dodavatelé byli nekontaktní, nelze automaticky dovozovat, že v jiném případě jsou tyto podmínky splněny také.
53. Současně soud nesouhlasí s námitkou žalobce, podle níž je nelogický postup správce daně, který neuzná nárok na odpočet DPH na vstupu, přestože je žalobce musel používat pro uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. I v tomto směru je totiž nutno poukázat na to, že odpočet DPH má své zákonné podmínky stanovené v § 72 a § 73 ZoDPH a žalobce je, pokud jde o předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů STK TRADE a S.Amanti nesplnil. Za takových okolností nebylo možno nárok na odpočet DPH přiznat. To ovšem neznamená, že by správce daně presumoval, že žalobce k uskutečnění zdanitelných plnění používal vzduch. Ostatně, správce daně nikdy nezpochybnil, že žalobce provozuje ekonomickou činnost spočívající v hostinské činnosti a že má své vlastní zaměstnance, když přihlédl k vyúčtování mezd za měsíce leden až prosinec 2016, jež mu bylo poskytnuto při místním šetření dne 31. 8. 2017. Věc tedy nestojí tak, že by v žalobcově případě existovala jen možnost, že zdanitelné plnění pro AQUAFORUM bylo realizováno činností externích pracovníků, a již proto neobstojí žalobcova námitka „zdanitelným plněním ze vzduchu“.
54. Dále se soud zabýval námitkami žalobce, které by v jejich souhrnu bylo možno označit za žalobní bod nesprávně zjištěného skutkového stavu, resp. nesprávně provedeného dokazování. Jelikož s tímto žalobním bodem úzce souvisí i právní hodnocení věci, které žalobce rovněž napadá, bude podle názoru soudu vhodné oba tyto žalobní body pojednat společně; ostatně, ani žaloba mezi nimi neodlišuje a příslušné námitky se jejím obsahem prolínají ve vzájemné souvislosti.
55. Právní úprava odpočtu DPH je soustředěna do § 72 a § 73 ZoDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZoDPH: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“ Dle § 72 odst. 3 ZoDPH: „Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.“ Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZoDPH: „Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“ Podle § 73 odst. 5 ZoDPH: „Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.“ Předepsané náležitosti daňového dokladu jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

upraveny v § 29 ZoDPH, jehož obsah není v této souvislosti nutno v textu tohoto rozsudku citovat.

56. Jelikož daňové řízení je vybudováno na zásadě, podle níž je to daňový subjekt, kdo je povinen daň přiznat, tj. tvrdit rozhodné skutečnosti a tyto i prokazovat (k tomu srov. § 92 odst. 3 daňového řádu), pak i v případě uplatnění nároku na odpočet DPH lze uzavřít, že je primárně záležitostí daňového subjektu, který takový nárok uplatňuje, aby jednak tvrdil skutečnosti pro jeho přiznání rozhodné a aby tyto skutečnosti také náležitě prokazoval. Rozsah těchto skutečností, resp. jejich konkrétní okruh se odvíjí od shora citované právní úpravy nároku na odpočet DPH. Těmito skutečnostmi jsou (v obecném slova smyslu): 1) tvrzení, že daňový subjekt konkrétní zdanitelné plnění přijal, 2) že toto zdanitelné plnění následně použil ve své ekonomické činnosti vymezené v § 72 odst. 1 písm. a) – f) ZoDPH.
57. Právní úprava uplatňování nároku na odpočet DPH přitom vychází z jasné preference dokladovosti, neboť dle § 73 odst. 1 písm. a) ZoDPH je prvotní podmínkou daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet DPH mít daňový doklad. Neznamená to však, že pokud daňový subjekt daňovým dokladem nedisponuje, nemůže již jen proto svůj nárok na odpočet DPH uplatnit; podle § 73 odst. 5 ZoDPH v takovém případě může svůj nárok prokázat jinak.
58. V projednávané věci byla žalobou nastolena otázka, zda naopak platí, že předložení daňového dokladu automaticky znamená, že je nárok na odpočet DPH řádně uplatněn. Touto otázkou se pochopitelně musel soud zabývat v rámci vypořádání předmětné žalobní argumentace nejdříve, neboť pokud by tomu tak bylo, vyloučilo by předložení bezvadných daňových dokladů možnost správce daně uplatnit své pochybnosti. Přitom v projednávané věci to byly právě pochybnosti správce daně I. stupně nejprve o rozsahu deklarovaného poskytnutého plnění od žalobcových dodavatelů, společností STK TRADE a S.Amanti, posléze prohloubené natolik, že správce daně I. stupně vyslovil pochybnosti rovněž o tom, zda daná plnění vůbec byla poskytnuta těmito dodavateli. Žalobce však s odkazem na usnesení ESD ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19, Vikingo Fővállalkozó, konstatuje, že podmínky nároku na odpočet DPH jsou dány již při předložení (jakéhokoli) daňového dokladu. Naopak žalovaný poukazuje na dlouhodobou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle níž je daňový doklad toliko dokladem, jehož obsah lze zpochybnit. Nárok na odpočet daně má totiž podle žalovaným uváděné judikatury základ nikoli v samotném daňovém dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Z toho plyne, že zpochybní-li správce daně uskutečnění tohoto zdanitelného plnění, popřípadě některé jeho aspekty deklarované v daňovém dokladu, ztrácí takový daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v citovaném § 73 odst. 1 ZoDPH, a splnění předpokladů pro nárok na odpočet DPH je nutno prokazovat jiným způsobem v intencích shora rovněž citovaného § 73 odst. 5 ZoDPH.
59. Soud dospěl k závěru, že žalobcova interpretace usnesení ESD ve věci Vikingo Fővállalkozó je nesprávná. Z tohoto usnesení totiž neplyne, že by ESD konstatoval, že nárok na odpočet DPH je automaticky dán předložením daňového dokladu. Oproti tomu, co žalobce uvedl v žalobě, totiž že ESD konstatoval, že nárok na odpočet DPH je dán již předložením daňového dokladu, totiž ESD uvedl i to, že nárok na DPH nesmí být uplatněn vedle podvodu ani zneužívajícím způsobem. Jedná se tu tedy o dvě skutkové podstaty výjimek: podvod a zneužívající uplatnění nároku na DPH. Kromě toho je nutno poukázat na to, že v citovaném usnesení se ESD zabýval předběžnou otázkou položenou Metropolitním správním a pracovním soudem v Budapešti (Fővárosi Közigazgatási és

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Munkaügyi Bíróság), zda musí být směrnice 2006/112 ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedené zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, zatřetí dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a začtvrté u některých předchozích plnění, která byla součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. V projednávané věci však byl žalobci nárok na odpočet DPH odepřen z jiných skutkově-právních důvodů. Závěry ESD tedy v projednávané věci nelze použít v tom smyslu, že by předložení daňových dokladů žalobcem znamenalo, že je nárok na odpočet DPH dán, leda by bylo žalobci dokázáno, že se účastnil podvodu na DPH (což vskutku prokázáno nebylo, avšak nebylo to ani správními orgány tvrzeno).

60. Soud tedy dospěl k závěru, že i ve světle závěrů usnesení ESD ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19, Vikingo Fővállalkozó, existuje procesní prostor pro správce daně, aby předložený daňový doklad zpochybnil. Zda tak v projednávané věci učinil v celém rozsahu řádně ve světle nejnovější judikatury ESD a Nejvyššího správního soudu, bude rozvedeno níže. Již nyní je však třeba konstatovat, že není plnou pravdou, co žalobce uvedl v žalobě, totiž že „žalovaný odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu opřel o neprokázání dodavatelů STK TRADE COMPANY s.r.o. a S.Amanti s.r.o.“, neboť odepření nároku o DPH se vedle neprokázání dodavatelů opíralo i o neprokázání rozsahu deklarovaného plnění.
61. Z chronologie daňového řízení uskutečněného v projednávané věci je navíc zřejmé, že správce daně nabyl nejprve právě pochybnosti co do rozsahu na daňových dokladech deklarovaných plnění ze strany dodavatelů STK TRADE a S.Amanti, a teprve v rámci provádění důkazů, které žalobce předložil za účelem prokázání tohoto rozsahu, resp. vyvrácení pochybností správce daně sdělených v rámci výzvy ze dne 4. 7. 2018, č. j. 724712/18/2405-60563-404714, nabyl pochybnosti týkající se i deklarovaných dodavatelů. Právě v této výzvě sdělil správce daně I. stupně žalobci (kromě jiných) své pochybnosti ve vztahu k plněním deklarovaně dodaným společnostmi STK TRADE a S.Amanti, které primárně zpochybňují, zda deklarovaná plnění společností STK TRADE a S.Amanti uskutečnila, popř. zda se uskutečnila v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech (v průběhu daňového řízení pak správce daně I. stupně vydal ještě jednu výzvu k odstranění pochybností, a to dne 17. 10. 2019, č. j. 915940/19/2403-60561-404816, která navázala na dokazování provedené po výzvě ze dne 4. 7. 2018). V reakci na tuto výzvu žalobce navrhl provedení důkazů, jež však pochybnosti správce daně I. stupně nejenže nerozptýlilo, ale vedlo jej k pochybnostem novým. Zejména jde o výslech svědka V. R., který žalobce navrhl ve svém vyjádření k citované výzvě ze dne 23. 10. 2018 k prokázání tvrzených důvodů, proč byly fakturované ceny za deklarovaná plnění určeny jinak než předpokládaly smlouvy se společnostmi STK TRADE a S.Amanti (dle těchto smluv měla být cena za plnění určena v zásadě součinem odpracovaných hodin poskytnutých zaměstnanců a částky 120 Kč, ale fakticky byly ceny účtovány jinak, konkrétně paušálem), respektive k prokázání důvodů, proč byl v průběhu smluvní spolupráce podstatně navýšen počet zaměstnanců realizujících deklarovaně dodané služby. Právě zmíněnými výzvami

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správce daně na žalobce řádně a v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl ohledně specifikovaných tvrzení zpět důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

62. Soud jen pro pořádek a přehlednost tohoto rozsudku konstatuje, že pokud jde o výzvu ze dne 4. 7. 2018, bylo jí žalobci uloženo (mezi jinými, správce daně v ní identifikoval celkem pět skutkových okruhů pochybností, k nimž žalobce vyzval k prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH) ve vztahu k odpočtu DPH u přijatých služeb, aby prokázal: a) zda uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění evidovaného na základě daňového dokladu č. 213/2016 dle § 73 odst. 1 písm. a) ZoDPH, když k tomuto plnění nepředložil daňový doklad, b) zda se přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti uskutečnila, případně zda se uskutečnila v deklarovaném rozsahu, a c) zda se přijaté zdanitelné plnění, o které jde pod písm. a), pokud žalobce předloží daňový doklad, uskutečnilo, resp. zda se uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Výzvou ze dne 17. 10. 2019 pak správce daně vyzval žalobce k prokázání, že a) nároky na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění uplatnil skutečně z plnění realizovaného společnostmi STK TRADE a S.Amanti a že v případě pana R. jednal s osobou oprávněnou tyto společnosti zastupovat a b) že plnění od společností STK TRADE a S.Amanti jím bylo zapláceno a že k úhradě došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
63. Žalobce vytýká žalovanému, že vůči němu dovozuje negativní právní následky z toho, že tento svědek neuvedl bližší informace k plné moci, jež ho opravňovala jednat za společnost STK TRADE, ani k tomu, že jednatel společnosti S.Amanti, pan A. N., byl dne 16. 8. 2016 odvolán z funkce jednatele, dne 8. 9. 2016 byl do této funkce znovu jmenován a jednatelství mu bylo ukončeno dne 23. 3. 2017, a že nepředložil plné moci, když to po něm správce daně I. stupně nechtěl, ani to, že neuvedl rozsah, ve kterém mu byly plné moci uděleny. Dle žalobce se tu jedná o odbyté dokazování, pro které měl žalovaný připustit opakovaný výslech svědka R..
64. Věc je však poněkud složitější, než by se ze žaloby jevilo. Výslech svědka V. R. uskutečnil správce daně I. stupně dne 9. 1. 2019. Tento svědek je pro projednávanou věc velmi důležitou osobou, neboť žalobce tvrdil, že jeho prostřednictvím platil za dodaná plnění společností STK TRADE a S.Amanti. Z protokolu o výsledku tohoto svědka se totiž podává, že správce daně I. stupně svědkovi položil mj. tento dotaz: „*Když Vás zástupce daňového subjektu navrhl jako svědka, označil Vás jako zástupce této [STK TRADE, pozn. soudu] společnosti. Sdělte, o jaký druh zastupování se jedná, popřípadě zda máte plnou moc k zastupování této společnosti i před finančními úřady.*“ Na tuto otázku svědek R. odpověděl: „*Měl jsem plnou moc k zastupování této firmy před všemi úřady včetně finančního úřadu, plnou moc mi dosud nikdo nevyověděl.*“ Není tedy pravda, že by svědek nebyl na své zastupování společnosti STK TRADE, resp. na právní důvod a rozsah zástupčího oprávnění správcem daně I. stupně tážán. Navíc z citované odpovědi svědka vyplývá, že ten vůbec nezmínil, že by byl oprávněn společnost STK TRADE zastupovat i v obchodních vztazích, když se výslovně zmínil toliko o plné moci zmocňující jej zastupovat uvedenou společnost před všemi úřady včetně finančního. Nedosti na tom, neboť správce daně I. stupně zjistil, že citovaná společnost nikdy u orgánů finanční správy žádnou plnou moc pro její zastupování svědkem R. nezaregistrovala.
65. Správce daně I. stupně svědkovi R. položil obdobný dotaz i ve vztahu ke společnosti S.Amanti. Dotaz zněl: „*Když Vás zástupce daňového subjektu navrhl jako svědka, označil Vás jako zástupce této [S.Amanti, pozn. soudu] společnosti. Sdělte, o jaký druh zastupování se jedná,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

popřípadě zda máte plnou moc k zastupování této společnosti i před finančními úřady.“ Na tuto otázku svědek R. odpověděl: „Mám plnou moc na jednání před úřady, nebyla mi dosud vypovězena.“ Ovšem ani společnost S.Amanti nikdy u orgánů finanční správy žádnou plnou moc pro V. R. nezaregistrovala. Pokud pak na další dotaz správce daně I. stupně, zda se v případě společnosti S.Amanti jednalo o plnou moc generální, odpověděl svědek, že ano, je z kontextu věci skutečně evidentní, že se má jednat o generální plnou moc pro zastupování uvedené společnosti před všemi úřady. Podle názoru soudu nelze z ničeho dovozovat, že by svědek sděloval, že disponoval plnou mocí pro zastupování kterékoli ze zmíněných společností i v obchodních vztazích. Postrádalo by proto logiku, kdyby se správce daně I. stupně na to svědka specificky ptal; takovou otázku by naopak bylo možno považovat za návodnou. Ostatně, své právo klást svědkovi otázky využil i žalobce v zastoupení svým daňovým poradcem a ani on nepoložil otázku týkající se plných mocí svědka snad zmocňujících k zastupování jmenovaných společností i v obchodních vztazích, přestože sám svědek *expressis verbis* spontánně hovořil toliko o plných mocích zmocňujících jej k zastupování těchto společností před všemi úřady.

66. Je pak třeba podotknout, že správce daně I. stupně se obrátil i na společnosti STK TRADE a S.Amanti výzvami ze dne 17. 12. 2019, č. j. 1022728/19/2403-60561-404816 (ve vztahu k STK TRADE), resp. č. j. 1022748/19/2403-60561-404816 (ve vztahu k S.Amanti), aby mu předložili listiny opravňující svědka R. k jejich zastupování. Ani jedna z výzev však k poskytnutí těchto listin nevedla.
67. Je také nutno konstatovat, že správce daně I. stupně po svědku R. předložení plných mocí zmocňujících jej k zastupování společnosti STK TRADE a S.Amanti vyzval. Stalo se tak výzvou ze dne 8. 11. 2019, č. j. 956734/19/2403-60561-404816. Není tedy pravdou tvrzení uvedené v žalobě, že k tomu správce daně svědka R. nevyzval. Svědek rovněž na výzvu správce daně I. stupně odpověděl, když předložil kopii plné moci vydané společností S.Amanti, resp. panem A. N. dne 19. 10. 2016, přičemž uvedl, že plnou moc vydanou společností STK TRADE již nedisponuje. Správce daně však na základě konkrétních skutečností uzavřel, že ani tato listina jeho pochybnosti o oprávněnosti pana R. k zastupování obou společností nerozptýlila; to je zcela srozumitelné, pokud jde o zastupování společnosti STK TRADE, neboť ve vztahu k ní svědek nepředložil žádnou plnou moc a ani tato společnost správce daně I. stupně žádnou plnou moc ani přes výzvu nepředložila. Komplikovanější byla situace ohledně zastupování společnosti S.Amanti: i zde však správce daně I. stupně dospěl k přezkoumatelným a podle názoru soudu i věcně správným závěrům. Svědek předložil dne 10. 12. 2019 správce daně I. stupně kopii plné moci, kterou zmocnitel, A. N. označený coby jednatel společnosti S.Amanti, zmocňuje V. R. coby zmocněnce, aby jednatele společnosti zastupoval v rozsahu (citace včetně chyb, pozn. soudu): „*Jednání s odběrateli, podpisu smluv apod., při provádění fakturace, provádění transakcí na bankovním účtu, k provádění změn ve smlouvě o vedení účtu, k podání žádosti o vystavení platební karty a k dalším úkonům spojeným s vedením bankovního účtu, k jednání s orgány státní správy (FÚ, úřad práce, ČSSZ, apod.) a s dalšími organizacemi (zdrav. Pojišťovnami, pojišťovnami, peněžními ústavy apod.), přijímání úhrad vystavených faktur a provádění úhrad přijatých faktur, přijímání a propouštění zaměstnanců a dalším činnostem spojeným s funkcí jednatele.*“ Plná moc je datována dnem 19. 10. 2016, podepsána panem A. N. a V. R.. Podpis pana A. N. je ověřen Mgr. Adélou Gabányiovou, notářkou v Karlových Varech. Je věcně správný poznatek správce daně, že svědek R. však musel společnost S.Amanti zastupovat již dříve; smlouva o poskytování služeb mezi S.Amanti a žalobcem byla uzavřena dne 1. 4. 2016, a proto i platby za dodané služby zřejmě musel svědek R.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

přijímat dříve než 19. 10. 2016. Pochybnosti totiž správce daně vyslovil i ve vztahu k plné moci pro V. R., kterou mu posléze poskytl sám žalobce dne 12. 12. 2019 včetně neověřené plné moci datované dnem 24. 3. 2016, kterou společnost S.Amanti zastoupená jednatelem A. N. zmocňuje V. R. „*k zastupování ke všem jednáním a ke všem úkonům v obchodních záležitostech*“: tyto pochybnosti jsou shrnuty na stranách 36–38, zprávy o daňové kontrole, respektive str. 15 napadeného rozhodnutí, přičemž soud nepovažuje za nutné je zde přepisovat, neboť žalobce tyto pochybnosti samotné nerozporuje. Žalobce uvádí toliko, že jsou pochopitelné (sic!), nicméně vyjádřit se k nim nemůže, neboť mu nejsou známy, protože se jedná o okolnosti týkající se pana R.. Soud pouze konstatuje, že se s pochybnostmi vyjádřenými správními orgány obou stupňů ztotožňuje. Žalobce však v této souvislosti sporuje postup žalovaného, který nerefletoval na jeho návrh znovu V. R. ke sporným skutečnostem vyslechnout, v tom spatřuje rozpor jeho postupu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

68. V této souvislosti soud nicméně předesílá, že věc nestojí zcela tak, jak žalobce tvrdí. Důkazní návrh slyšením V. R., který byl správcem I. stupně realizován a vzbudil ve správci daně další pochybnosti, místo aby pochybnosti týkající se rozsahu poskytnutého plnění rozptýlil, byl žalobcem navržen v rámci jeho reakce na výzvu správce daně ze dne ze dne 4. 7. 2018, č. j. 724712/18/2405-60563-404714 vydanou ve smyslu § 92 odst. 3, 4 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Dle § 92 odst. 4 daňového řádu pak: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“ Touto výzvou tedy správce daně I. stupně zpochybnil žalobcovu původní tvrzení a důkazy, jinými slovy tedy na žalobce přenesl ohledně ve výzvě specifikovaných tvrzení (viz výše) důkazní břemeno. Za takové situace to byl žalobce, kdo byl povinen opět svá tvrzení prokazovat prostřednictvím nových důkazních návrhů a kdo tedy ohledně nich nesl důkazní břemeno. Přitom platí, že kdo nese důkazní břemeno, k toho tíží je nutno přičítat stav *non liquet*, tj. procesní situaci, ve které určité tvrzení zůstane neprokázáno. Nelze proto přihlídnout k žalobcovým tvrzením, že se k určitým závěrům správce daně ohledně pochybností týkajících se předložených plných mocí nemůže vyjádřit, když jde o okolnosti týkající se chování pana R., jakoby se tím žalobce zprošťoval důsledků pro unesení důkazního břemena, které ho tíží. Je tomu tak právě proto, že jde o okolnosti, které zpochybňují skutkovou verzi reality, kterou žalobce tvrdil. Svého důkazního břemene se přitom nemůže zprostit tím, že určité jednání bylo věcí jiné osoby. Takový stav znamená, že žalobcovy důkazy jsou nepřesvědčivé a jeho tvrzení zůstala neprokázaná. Je také důležité připomenout, že pochybnosti, které vyvolala výpověď svědka R., se zdaleka netýkaly jen plných mocí, k tomu viz blíže strana 11-12 napadeného rozhodnutí. Ani tuto část odůvodnění napadeného rozhodnutí soud nepovažuje za nutné na tomto místě rekapitulovat, neboť žalobce tyto pochybnosti (resp. skutečnosti, z nichž vycházejí) v žalobě nespornuje.
69. Pokud pak jde o provedení opakovaného výsledku svědka R., žalovaný své negativní stanovisko dostatečně zdůvodnil na straně 20 napadeného rozhodnutí. Konstatoval přitom, že opakované provedení této svědecké výpovědi nebude provedeno, neboť nedisponuje vypovídací potencií. Žalobce s důvody, které žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, nepolemizuje, pouze uvádí, že opakovaným výsledkem mohla být vysvětlena otázka jeho lišících se podpisů (myšleno na výdajových podkladních dokladech a na protokolu o výsledku svědka, pozn. soudu), neboť úsudek o různosti podpisů si nemůže činit žalovaný, Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

příčemž odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 Afs 188/2016-30. Soud konstatuje, že ani tento poukaz nemůže založit důvodnost provedení opakovaného výslechu svědka R. v projednávané věci. Je tomu tak proto, že závěry Nejvyššího správního soudu, na které odkazuje žalobce, se týkají zpochybnění podpisu na poštovní doručence. Ta je přitom považována za tzv. veřejnou listinu, která je nadána presumpcí správnosti. Na to Nejvyšší správní soud v žalobcem citované pasáži ostatně výslovně poukazuje, když uvádí, že doručenka coby veřejná listina osvědčuje správnost údajů v ní uvedených, tedy že adresát zásilku převzal. Právě proto nemůže správce daně zpochybňovat pravost podpisu na doručence na základě svého laického náhledu na věc při porovnání daného podpisu s podpisy téže osoby na jiných listinách. Zcela v logice věci pak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavírá, že *„zkoumání pravosti podpisu na doručence nesouvisí s otázkou jejího řádného vyplnění, ale může být až důsledkem zpochybnění pravdivosti a správnosti údajů na ní uvedených (...).“* V projednávané věci ovšem žalobce napadá srovnání podpisů svědka R. na výdajových pokladních dokladech a na protokolu o výslechu svědka. Pokladní doklady přitom za veřejnou listinu považovat nelze: nepožívají proto ani presumpce správnosti. Je navíc rozdíl mezi tím, pokud správní orgán konstatuje, že určitý podpis není pravý, a tím, když konstatuje viditelný rozdíl mezi podpisem, kterým se svědek podepsal pod listinu přímo před ním, a podpisem na výdajových pokladních dokladech předložených žalobcem.

70. Pochybnosti o tom, že V. R. skutečně v průběhu obchodních transakcí mezi žalobcem a společnostmi STK TRADE a S.Amanti vystupoval v té pozici, kterou tvrdí žalobce, navíc nejsou založeny toliko na zpochybnění podoby Rampova podpisu na pokladních dokladech, ale i na výsledcích další vyhledávací činnosti správce daně. Konkrétně správce daně I. stupně prověřil výpisy z účtů uvedených společností a zjistil, že společnost STK TRADE nekladala peněžní prostředky, které jí měly být vyplaceny v hotovosti žalobcem skrze V. R. (ačkoliv uzavřená smlouva o spolupráci mezi žalobcem a STK TRADE stejně jako s S.Amanti předpokládala výhradě bezhotovostní úhrady, což je další pochybnosti vzbuzující fakt) na svůj bankovní účet, ve stejné době přijímala bezhotovostní platby pouze od jiných korporací a přijaté prostředky byly následně většinou vybrány v hotovosti panem A. N., případně použity k úhradám platební kartou. Navíc nebylo zjištěno, že by z tohoto účtu byli vypláceni zaměstnanci poskytnutí k výkonu práce žalobci. Poněkud jinou situaci zjistil správce daně I. stupně ohledně společnosti S.Amanti, ale na hodnocení věci to nic nezměnilo. Správce daně I. stupně totiž zjistil, že společnost S.Amanti v rozhodné době sice na svém účtu hotovostní vklady eviduje, první vklad byl však uskutečněn až dne 14. 9. 2016, přestože spolupráce s žalobcem počala již v dubnu 2016 a k první úhradě ze strany žalobce mělo dle uzavřené smlouvy o spolupráci dojít nejpozději v květnu. Nadto správce daně I. stupně prověřil i finanční toky žalobce, aby zjistil, zda vůbec měl v pokladně dost finančních prostředků k úhradě deklarovaných plnění, přičemž závěr byl negativní (blíže viz str. 31-33 zprávy o daňové kontrole).
71. Je tedy třeba uzavřít, o tom, jakým způsobem skutečně probíhala spolupráce mezi žalobcem, V. R. a společnostmi STK TRADE a S.Amanti, panují významné pochybnosti, které se skutečně nezakládají toliko na porovnání podoby podpisů V. R. na pokladních dokladech a protokolu o jeho svědecké výpovědi. Tyto pochybnosti se přitom týkají jak osob deklarovaných dodavatelů, tj. STK TRADE a S.Amanti, tak rozsahu deklarovaného plnění.
72. Rozsah deklarovaného plnění byl navíc zpochybněn i skrze významný nárůst počtu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pracovníků, kteří byli vyčleněni na práce, jež tvořily podstatu plnění žalobce vůči jeho odběrateli, společnosti AQUAFORUM, a jež byly žalobci částečně (pokud jde o externí spolupracovníky) dodány na základě smluv o spolupráci uzavřených mezi ním a společnostmi STK TRADE a S.Amanti. Ze zjištění, která učinil a ve zprávě o daňové kontrole shrnul správce daně I. stupně, vyplývá, že žalobce na tyto činnosti využíval jednak vlastních zaměstnanců, jednak externích pracovníků. Pokud jde o počet vlastních zaměstnanců žalobce, v roce 2015 (květen až prosinec) jich na tyto činnosti pro odběratele AQUAFORUM bylo využito 6 až 8, externí pracovníci byli využiti až v listopadu a prosinci 2015 v počtu tří, přičemž odpracovali v obou měsících 416,5 hodin. V roce 2016 počet vlastních zaměstnanců žalobce vyčleněných na výkon služeb pro AQUAFORUM osciloval mezi 10 až 12 (2 až 5 pracovalo na zkrácený úvazek), počet externích pracovníků však postupně vyrostl ze 3 v lednu až červenci přes 4 v srpnu, 5 v září, 6 v říjnu a listopadu na 8 v prosinci. Významným způsobem se zvyšoval i počet jimi odpracovaných hodin. Deklarovaný počet odpracovaných hodin externími pracovníky se po dobu poskytování služeb žalobcem společnosti AQUAFORUM zvýšil z počátečních 416,5 hodin na 1 620 hodin, tedy o téměř 300 %. Průměrný počet hodin odpracovaných za 1 kalendářní den v jednotlivých měsících roku 2016 všemi pracovníky (vlastními zaměstnanci žalobce i externími pracovníky) vykonávajícími poskytování služeb pro AQUAFORUM se v roce 2016 zvýšil z 44,3 v květnu na 90,1 v prosinci, tj. o více než 100 %. Správce daně I. stupně tyto hodnoty přepočítal pro lepší ilustraci na fiktivní tzv. osobosměny po 12 hodinách, přičemž zjistil, že nejnižší hodnota byla dosažena opět v květnu, kdy bylo odpracováno 3,7 těchto fiktivních osobosměn denně, nejvyšší hodnota pak byla dosažena v prosinci, a to 7,5 fiktivních osobosměn denně.

73. Logickým závěrem vyplývajícím z těchto zjištění tedy je, že v průběhu kontrolovaného období došlo u žalobce ke zcela zásadnímu zvýšení počtu použitých pracovníků (jak vlastních zaměstnanců, tak externích pracovníků) na poskytování služeb pro AQUAFORUM, který neodpovídá nárůstu uskutečněných zdanitelných plnění získaných od relativně stejného počtu zákazníků (k tomu viz blíže zpráva o daňové kontrole str. 13-16).
74. Žalobce k těmto skutečnostem správci daně I. stupně dne 23. 10. 2018 sdělil, že musel mít dopředu nasmlouvané pracovníky STK TRADE a S.Amanti a musel je zaplatit, i když by třeba stáli na místě, protože to je pro něj lepší varianta, než že se kvůli počtu hostů nebude stíhat. Protože počet hostů nelze předem odhadnout a ani nelze podle aktuální situace nasmlouvat pracovníky od společností STK TRADE a S.Amanti, ti se museli nasmlouvat dopředu. I tyto skutečnosti měly být prokázány svědeckou výpovědí V. R., která ovšem byla nevěrohodná pro vzájemné rozpory v odpovědích na otázky správce daně a daňového subjektu, které navíc byly označeny jako návodné. Svědek R. působil nevěrohodně i z dalších důvodů, např. proto, že tvrdil, že pro společnosti STK TRADE a S.Amanti působil bezplatně, jeho odměnou mělo být ubytování jím zprostředkovaných externích pracovníků (pro žalobce) v jím provozovaném penzionu. Správce daně však zjistil, že těmto osobám, které ovšem tvořily převážnou většinu jím ubytovaných hostů, poskytoval ubytování za podnákladové ceny. Tyto závěry správce daně I. stupně i žalovaného jsou ovšem zcela přesvědčivé a žalobci se je v žalobě vyvrátit či alespoň zpochybnit nepodařilo. Nejde tu totiž o to, co v žalobě žalobce tvrdí, totiž že by správce daně I. stupně tvrdil, že V. R. externí pracovníky neubytoval: jde však o zpochybnění věrohodnosti jeho výpovědi, a to mj. i na základě podloženého závěru správce daně, že tvrzený mechanismus odměny V. R., který za samotné zprostředkování přímo odměňován nebyl, ale zprostředkování

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pracovníci měli využívat ubytování v jím provozovaném penzionu, nedával dle jím samotným předložené evidence ekonomický smysl. Není však v této souvislosti nutné opakovat všechny detaily zjištění správního orgánu I. stupně, neboť co do dalších aspektů žalobce závěr o nevěrohodnosti svědka R. v žalobě nezpochybnuje. Podobně jako výše ovšem soud nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že jde o nepořádek v dokumentech svědka R., které by neměly jít k jeho tíži. Ony totiž k tíži žalobci přímo nejdu, pouze zpochybňují přesvědčivost žalobcem navrženého důkazu, což už je ovšem součástí důkazního břemene, jak o něm již byla řeč shora, a toho se žalobce nemůže zbavit toliko poukazem na to, že důvody, pro které určitý důkaz nebyl shledán přesvědčivým, nejsou způsobeny jím samým.

75. Současně soud nepřehlédl, že v žalobě uvedl žalobce, že významné navýšení počtu pracovníků v obsluze restaurace bylo způsobeno tím, že docházelo k reklamám, což měla potvrdit svědkyně H.. Jedná se tedy o poněkud jiné vysvětlení, než které žalobce poskytl správci daně dne 23. 10. 2018, přičemž je složitě vysvětlitelné, proč s odstupem více než tři let podává konkrétnější vysvětlení, než jaké podal správci daně dříve a tedy i časově blíže roku 2016. Pokud pak jde o tvrzené reklamace hostů, podle názoru soudu nelze z fragmentu výpovědi svědkyně H., který je obsažen v žalobě, existenci takových stížností dovodit. Svědkyně pouze uvedla, že viděla žalobce a pana R. jednat „o odvedené práci a její kvalitě, řešili případné reklamace té práce.“ Tu se tedy zjevně jedná o reklamace společnosti AQUAFORUM vůči žalobci; není tu žádná zmínka o tom, že by jednotliví hosté reklamovali potíže při obslužení. Již vůbec pak z této výpovědi není možno dovodit, že by reklamace byly takového rázu a četnosti, že by z nich musela vyplynout potřeba navýšit počty obslužného personálu tak významným způsobem, který zachytil správce daně.
76. Prokázat rozsah plnění se pak žalobci nepodařilo ani prostřednictvím následného výsledku svědka PhDr. L., kontaktní osoby společnosti AQUAFORUM a jejího generálního ředitele, tedy odběratele žalobcových služeb, jenž dle žalobce přebíral a kontroloval roznášení a sklízění placených nápojů v kavárně a jídelně žalobcem a viděl jak zaměstnance žalobce, tak i pracovníky od dodavatelů STK TRADE a S.Amanti. Výslech dr. L. se uskutečnil dne 10. 9. 2019. Žalobce v žalobě k výsledkům tohoto výsledku konstatuje, že se mu jimi podařilo prokázat poskytování služeb společnostmi STK TRADE a S.Amanti společnosti AQUAFORUM, a to stejnými lidmi jako u žalobce, kontaktní osobou byl V. R.. Je pravdou, že svědek L. uvedl, že mu je spolupráce mezi STK TRADE a S.Amanti, žalobcem a AQUAFORUM známa, že ji využívali. Současně však tento svědek nejprve uvedl, že dodané služby využívali pouze na baru, teprve po poněkud návodné otázce žalobcova zástupce, který citoval obsah uzavřené smlouvy o spolupráci, svědek uvedl, že spolupráce probíhala dle smlouvy. Jednotlivé pracovníky v servisu sice vídal, ale současně konstatoval, že měli jednotné oblečení s dalšími zaměstnanci společnosti AQUAFORUM. Je proto opodstatněný závěr správce daně I. stupně i žalovaného, že není jasné, podle čeho dokázal svědek jednotlivé zaměstnance odlišit, zvláště když ve své výpovědi uvedl, že nezná jmenovitě a konkrétně ani zaměstnance společnosti AQUAFORUM, ani zaměstnance žalobce, ani dodané externí pracovníky.
77. Stejný závěr je pak nutno učinit i ve vztahu k výsledku svědkyně H.. Ten se uskutečnil dne 25. 2. 2021, tedy až v rámci odvolacího řízení. Tato svědkyně byla v roce 2016 zaměstnankyní společnosti AQUAFORUM na pozici manažerky restaurace. Vypověděla, že znala V. R., i společnosti STK TRADE a S.Amanti. Dle její výpovědi STK TRADE

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dodávala agenturní zaměstnance jak pro AQUAFORUM, tak pro žalobce. Svědkyně také konstatovala, že STK TRADE i S.Amanti dodávaly služby pro AQUAFORUM po celý rok 2016, až na přelomu let 2016 a 2017 došlo ke změně dodavatele pouze na S.Amanti. Konkrétní obsah smluvních vztahů mezi společnostmi AQUAFORUM, STK TRADE a S.Amanti jí znám nebyl, neznala okolnosti kalkulace cen ani úhrady. Vypověděla rozporně o docházce externích zaměstnanců, jejichž přítomnost na pracovišti potvrdila, ale nejprve uvedla, že jejich docházku vedl pan R., následně však naopak, že veškerou docházku vedla ona a předávala ji žalobci. Ohledně výkazů za červenec až prosinec 2016 nebyla schopna uvést, kdo podepsal výkazy docházky za vedoucího, kdy to bylo, ani nevěděla a neviděla, že by je podepsali jednotliví zaměstnanci. Podle názoru soudu se lze ztotožnit s hodnocením této svědecké výpovědi jako nekonkrétní, jak učinil v napadeném rozhodnutí žalovaný.

78. Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že dodání plnění od společností STK TRADE a S.Amanti, jež dodání plnění pro nekontaktnost nepotvrdily, ještě neznámá vyloučení nároku na odpočet, lze s tímto konstatováním souhlasit. V projednávané věci nicméně nebyl nárok na odpočet DPH žalobci uznán pro nekontaktnost těchto společností, ale z celého souhrnu skutkových zjištění, která uplatněná deklarovaná zdanitelná plnění zpochybňovala primárně co do jeho rozsahu a sekundárně pak zpochybňovala i vůbec realizaci těchto plnění danými společnostmi. Jejich nekontaktnost byla správními orgány konstatována coby dokreslení celkové situace a zdůvodnění, proč se nepodařilo od těchto společností získat od nich žádané důkazní prostředky (např. plné moci pro V. R.). Žalobce tu tedy polemizuje s něčím, co správní orgány netvrdí.
79. Závěrečnou námitku týkající se zjištěného skutkového stavu, resp. pochybností správce daně ohledně společností STK TRADE a S.Amanti tvoří jen konstatování žalobce, že k nim nemá co říct, protože mu nejsou známy. Soud žalobcem vypočtené pochybnosti správce daně nebude proto nijak vypořádávat, protože žalobce s nimi fakticky nepolemizuje. Proto soud pouze dodává, že tyto pochybnosti jsou zachyceny spolu se svým zdůvodněním ve zprávě o daňové kontrole a znovu i v napadeném rozhodnutí, a žalobce tedy měl možnost se vůči nim skutkově vymezit.
80. Na základě zjištěného skutkového stavu, který se žalobci nepodařilo svými námitkami zpochybnit, uzavřely správní orgány obou stupňů, že žalobce neprokázal 1) že deklarované plnění mu dodaly společnosti STK TRADE a S.Amanti a 2) že ono plnění se uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Žalobce tyto závěry sporuje s ohledem na recentní judikaturu ESD a Nejvyššího správního soudu, když zmiňuje především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. h. 4 Afs 58/2017-78 ve věci Stavitelství Melichar. Z tohoto rozsudku žalobce obsáhle cituje, nicméně klíčovou pasáží je názor v tomto rozsudku uvedený, podle něhož nelze odepřít daňovému subjektu odpočet DPH v situaci, kdy není možno určit subjekt, který mu prokazatelně poskytl zdanitelné plnění, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla nebo musela vědět. Již na tomto místě je možno konstatovat, že po skutkové stránce se věc řešená v citovaném rozsudku ve věci Stavitelství Melichar od nyní projednávané věci poněkud lišila, protože v ní správce daně nerozporoval rozsah poskytnutého plnění, ale způsobilost deklarovaných dodavatelů tato plnění v daném rozsahu poskytnout. Jinými slovy, pochybnosti byly ohledně dodavatelů, nikoli ohledně rozsahu plnění. V nyní řešené věci však správní orgány rozporují jak rozsah plnění (ten navíc prioritně), tak i osoby dodavatelů. Není tedy možné

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

závěry obsažené v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu mechanicky přejímat i na projednávanou věc.

81. Zdaleka nejpodstatnější pro projednávanou věc však je, na co žalobce v žalobě rovněž správně poukazuje, a to výsledky řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. V době podání žaloby nebylo ještě rozhodnutí v této věci známo, ale v době vyhlášení tohoto rozsudku je již situace jiná. V dané věci byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena právě proti rozsudku ve věci Stavitelství Melichar otázka: „Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?“. Rozšířený senát se v této věci obrátil na ESD s předběžnými otázkami: 1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu? ESD na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepráno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, konstatoval: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odeprání nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl. (...) Dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH. Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Jak například vyplývá z části rozsudku sp. zn. 9 Afs 181/2014 citované v bodě [12], většinová judikatura doposud trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto. Rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*Rozsudek Stavitelství Melichar pak šel výrazně odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Jak vyplývá z citace uvedené v bodě [13], čtvrtý senát nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, za podstatnou pro posouzení věci. Došel totiž k závěru, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě, že by byl shledáván podvod na DPH. SDEU však jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Je tak zřejmé, že rozsudkem SDEU Kemwater ProChemie byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek Stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbyvajících judikatura).“*

82. Z těchto závěrů je zřejmé, že argumentace rozsudkem ve věci Stavitelství Melichar je nyní již obsoletní, na druhé straně však nemohou obstát taková rozhodnutí správce daně, která odpírají nárok na odpočet DPH toliko s tím odůvodněním, že není prokázána osoba dodavatele zdanitelného plnění, pokud nebylo daňovému subjektu umožněno argumentovat tak, že byt' je tento dodavatel neznámý (resp. jiný než označený na daňovém dokladu), nutně musel být v postavení plátce DPH. To ostatně vyplývá z následné praxe Nejvyššího správního soudu, pro jejíž ilustraci lze zmínit jeho rozsudek ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35 (na řízení v této věci také žalobce v žalobě poukazoval, byt' tehdy toliko v souvislosti s v něm vydaným usnesením o přerušování řízení). V citovaném rozsudku zrušil Nejvyšší správní soud nejen kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124, ale i rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9272/18/5300-21443-702551, a to právě s odkazem na zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v zásadě s tím, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH.
83. S ohledem na to je pochopitelné, že soud se musel zabývat otázkou, jaké závěry z této nejnovější judikatury plynou pro projednávanou věc. Dospěl přitom k přesvědčení, že vskutku dopadají na závěry, ke kterým v ní došly správní orgány, takže napadené rozhodnutí ve světle této nové judikatury ještě neobstojí, resp. že je namístě poskytnout žalobci procesní prostor pro doplnění tvrzení a důkazů v intencích nejnovější judikatury, byt' současně je třeba uvést, že s ohledem na skutková zjištění učiněná v dosavadním průběhu řízení (která nejsou ani v důsledku judikaturního vývoje nijak dotčena), jsou vyhlídky žalobce na unesení jeho důkazního břemena pro prokázání nároku na odpočet DPH poměrně složité.
84. Především je nutno uvést, že žalovaný má nepochybně pravdu přinejmenším potud, že na rozdíl od věci rozhodované rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v odkazované věci, byla v nyní projednávané věci správcem daně zpochybněna nejen osoba dodavatele zdanitelných plnění (STK TRADE a S.Amanti), ale i její rozsah, ba dokonce, jak již soud ostatně shora dovodil, primárně byl zpochybněn právě rozsah zdanitelného plnění a až teprve následně osoby dodavatelů. Soud proto musel nejprve odpovědět na otázku, zda není namístě se od závěrů rozšířeného senátu odlišit s odkazem na jinou skutkovou a právní situaci panující v projednávané věci, a jeho závěry tak neaplikovat. Samotná skutečnost, že v projednávané věci je zpochybněn i rozsah zdanitelného plnění, však s ohledem na shora rekapitulovaná dílčí zjištění správce daně nemůže podle přesvědčení soudu odůvodnit neaplikování závěrů rozšířeného senátu, neboť závěry o neprokázání rozsahu zdanitelného plnění jsou v nyní projednávané věci s pochybnostmi o osobách dodavatelů natolik úzce provázány, že je nelze od sebe mechanicky oddělit a uzavřít, že by napadené rozhodnutí obstálo kupříkladu jen pro pochybnosti správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

týkajících se právě rozsahu poskytnutého plnění (s tím, že by naopak závěry správních orgánů vycházející z pochybností ohledně osob dodavatelů byly označeny – ve světle nové judikatury – za zpochybněné). V projednávané věci totiž nepanuje situace jako v žalobcem označeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-39, kde byly nosným důvodem k odepření nároku na odpočet DPH pochybnosti ohledně osob dodavatelů a pochybnosti ohledně rozsahu byly uvedeny nad jeho rámec. V žalobcově případě existují rovnocenné pochybnosti o obou těchto skutečnostech, přičemž rozhodující pro závěr o zrušení napadeného rozhodnutí je jejich vzájemná provázanost. Pochybnosti o rozsahu zdanitelného plnění daly vzniknout pochybnostem o osobách dodavatelů, které následně, po provedeném dokazování, dále podepřely pochybnosti o rozsahu zdanitelného plnění. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že podle jeho přesvědčení postupovaly orgány finanční správy v projednávané věci v čase jejich rozhodování zcela *lege artis*, na základě tehdy správného výkladu zákona. Proto soud nemá žádných pochybností, že za nezměněného výkladu zákona by napadené rozhodnutí nemohlo být zrušeno. Je to vývoj výkladu relevantní právní úpravy, od kterého ale soud v projednávané věci pochopitelně nemůže odhlédnout, ačkoliv správní orgány se v podstatě žádného pochybení, hodnoceno ke dni jejich rozhodování, nedopustily.

85. Konkrétně je třeba uvést, že ve světle této nové judikatury jsou to i samotná východiska, o která se napadené rozhodnutí opírá, jež je třeba nyní pojednávat poněkud jinak. Pokud totiž žalovaný (správně) již v bodech 8-11 napadeného rozhodnutí rozebírá povinnost tvrzení daňového subjektu ohledně jím uplatněného nároku na odpočet daně, vyplývá z rozsudku rozšířeného senátu, že obsah samotné této povinnosti je nyní částečně změněn, resp. že se povinnost tvrzení může upínat i k jiným skutečnostem, než bylo žalovaným dovozováno, tj. k postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost. I v projednávané věci je přitom třeba vytvořit žalobci procesní prostor k předestření takových tvrzení.
86. Je pochopitelně otázkou dalšího vývoje v projednávané věci, zda žalobce taková tvrzení předestře, popř. zda se mu jejich prostřednictvím podaří unést své důkazní břemeno, a to nejen ve vztahu k osobě dodavatele, ale i k rozsahu zdanitelného plnění. I tyto pochybnosti totiž ve věci nadále přetrvávají a žalobce se nemůže spoléhat na to, že by se mu podařilo prokázat, že jeho dodavatel nutně měl postavení plátce DPH, budou tím odstraněny pochybnosti správce daně i ohledně rozsahu zdanitelného plnění. Jak už bylo naznačeno výše, jediným důvodem, pro který soud přikročil ke zrušení napadeného rozhodnutí, přestože správce daně uplatnil pochybnosti nejen ohledně osob dodavatelů, ale i ohledně rozsahu zdanitelného plnění, byla vzájemná úzká provázanost mezi závěry týkajícími se osob dodavatelů a rozsahu poskytnutého plnění.
87. Tato vzájemná provázanost obou typů pochybností je patrná zejména z pozice svědka V. R.. Toho žalobce navrhl k vyvrácení pochybností správce daně I. stupně týkajících se právě rozsahu zdanitelného plnění, ale výsledky jeho výpovědi (a na ni dalšího navazujícího dokazování) vedly nakonec i k pochybnostem ohledně osob dodavatelů.
88. Bude samozřejmě záležet na žalobci, jaká tvrzení dále uplatní ve vztahu k pochybnostem správce daně ohledně osob dodavatelů, resp. rozsahu zdanitelného plnění; úkolem správních orgánů v dalším řízení bude mu toliko vytvořit procesní prostor k uplatnění tvrzení o nutném postavení neznámého dodavatele coby plátce DPH. Žalobce během jednání před soudem avizoval, že se nabízí především možnost lépe prozkoumat pozici svědka V. R., kterou zastával v dodavatelském aranžmá mezi společnostmi STK TRADE a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

S.Amanti a žalobcem, respektive žalobcovým odběratelem AQUAFORUM. To je jistě jedna z možných cest: ani ta však koneckonců nemusí vést k závěru, že žalobce své břemeno tvrzení i důkazní ohledně jím nárokováného odpočtu DPH unese.

89. Navíc je třeba dodat, že soud si je vědom i toho, že žalobce svou argumentaci postupně upravuje měnící se situaci a že jeho tvrzení uvedená zejména při jednání soudu dne 25. 5. 2022 jsou poněkud odlišná od těch, která uplatňoval v průběhu daňového řízení. Byl to sám žalobce, kdo svědka R. navrhl k prokázání svého nároku na odpočet DPH coby zástupce obou dodavatelských společností, a to ve svém vyjádření ze dne 12. 9. 2018, a byl to opět sám žalobce, kdo předkládal správci daně plné moci, jimiž chtěl prokázat zástupčí oprávnění V. R. ve vztahu k tvrzeným dodavatelským společnostem. S těmito tvrzeními je tedy nekonzistentní určitý náznak obsažený v rámci shrnutí žaloby před soudem, že to vlastně mohl být sám svědek R., kdo byl skutečným dodavatelem žalobce. I s touto otázkou se bude muset žalobce v rámci svých tvrzení a důkazních návrhů v dalším průběhu daňového řízení vyrovnat.

#### *Závěr a náklady řízení*

90. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je důvodná. Výrokem I. tohoto rozsudku tak rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s.
91. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Žalobci, který v řízení dosáhl procesního úspěchu, soud přiznal k jeho návrhu náhradu nákladů řízení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen *„advokátní tarif“*), ve výši 12 342 Kč a náhradu za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení činí 15 342 Kč.
92. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována odměnou za právní zastoupení žalobce za 3 úkony právní služby: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, sepsání a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast na jednání před soudem dle § 11 odst. 1 písm. g) a třikrát náhradou hotových výdajů po 300 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 2 142 Kč.
93. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).
94. Soud oproti tomu, co žalobce vyčíslil, nepřiznal náhradu nákladů řízení za vyúčtované podání ve věci samé, které ve vyúčtování nákladů žalobce nebylo nikterak specifikováno. Soudu není zřejmé, které z podání zaslaných soudům měl žalobce na mysli. Kromě žaloby žalobce doručil soudu celkem dvě podání, a to ze dne 3. 10. 2021, v němž pouze stroze

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

souhlasil s rozhodnutím ve věci bez nařízeného jednání, a samotné vyúčtování nákladů ze dne 31. 5. 2022. Obě tato podání se netýkala merita věci a neobsahovala žádná významná nová tvrzení či argumenty, nelze tak za ně přiznat náhradu nákladů.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 25. května 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.