



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobkyně: **4Leaders, s. r. o.**, IČO 28144708  
se sídlem Příběnická 695/5, 390 01 Tábor  
zastoupené advokátem JUDr. Mojmírem Přívarou  
se sídlem Kovářská 1253/4, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, čj. 40501/18/5300/21444-700300,

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Dne 2. 11. 2015 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 až srpen 2015 (později správce daně v protokolu ze dne 30. 11. 2015 vymezení předmětu daňové kontroly zpřesnil na období první čtvrtletí roku 2013 až čtvrté čtvrtletí roku 2014 a leden až srpen roku 2015). Hlavní ekonomickou činností žalobkyně je maloobchodní a velkoobchodní prodej zboží (drobné dárkové zboží) uskutečňovaný formou internetových obchodů. Správce daně v návaznosti na daňovou kontrolu uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od jí deklarovaných dodavatelů (konkrétně se mělo jednat o společnosti Tiny group, s. r. o., Ervizzz Systém, s. r. o., Fresh look, s. r. o., NOVOPLUS, s. r. o., KODELA, s. r. o., Factoroom, s. r. o., Ominia Tour, s. r. o., D.V.A., s. r. o., a AGRO COMERCE, s. r. o.). Nesplnila tudíž podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
2. Správce daně proto žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 12. 2016 doměřil za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2014 daň ve výši 0 Kč, 16 445 Kč, 90 833 Kč a 144 611 Kč, včetně penále ve výši 3 289 Kč, 18 166 Kč a 28 922 Kč, a dále za zdaňovací období leden až srpen 2015 daň ve výši 69 766 Kč, 39 077 Kč, 89 100 Kč, 27 017 Kč, 19 055 Kč, 47 989 Kč, 30 316 Kč a 42 761 Kč, včetně penále ve výši 13 953 Kč, 7 815 Kč, 17 820 Kč, 5 403 Kč, 3 811 Kč, 9 597 Kč, 6 063 Kč a 8 552 Kč.
3. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

### II. Procesní postup krajského soudu

4. Jelikož základní otázka významná pro posouzení věci, tj. zda daňový subjekt musí prokázat poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, se stala předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (pod sp. zn. 1 Afs 334/2017), krajský soud věc usnesením ze dne 27. 3. 2019, čj. 50 Af 31/2018-35, přerušil.
5. Rozšířený senát následně ve věci položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), o níž Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ECLI:EU:C:2021:989. V návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora pak ve věci rozhodl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208. Jelikož tím odpadla překážka, pro kterou krajský soud řízení přerušil, rozhodl následně usnesením ze dne 6. 4. 2022, čj. 50 Af 31/2018-69, tak, že se v řízení pokračuje.

### III. Shrnutí žaloby

6. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 23. 11. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

7. Žalobkyně namítla, že si je vědoma judikatury Nejvyššího správního soudu stran povinnosti daňového subjektu prokazovat konkrétního dodavatele v rámci splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH. Poukázala však také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, dle něhož v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu 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 nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Žalobkyně podotkla, že tento právní názor je předmětem posuzování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Dále žalobkyně rozsáhle shrnula judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) k problematice odpočtu DPH a prokazování splnění jeho podmínek (s ohledem na to, že na věc dopadá recentní judikatura Soudního dvora, krajský soud nepovažuje za účelné žalobčin rozbor na tomto místě blíže rekapitulovat).
8. Důvody, které uvedl správce daně, spočívají v tom, že se dodavatelé žalobkyně měli dopustit protiprávního jednání. To podle tuzemské právní úpravy i judikatury postačuje k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. K unesení takového důkazního břemene by ale žalobkyně musela provádět ověřování, která jí podle společného systému DPH nepřísluší.
9. Správce daně nemůže požadovat, aby žalobkyně ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH. Právo na odpočet DPH nesmí být odmítnuto z důvodu, že vzhledem k podvodům nebo nesrovnalostem, kterých se dopustila osoba, která vystavila fakturu za toto dodání, se toto dodání nepovažuje za skutečně vykonané uvedenou osobou. Nelze odepřít právo na odpočet DPH týkající se služeb, které byly této žalobkyni poskytnuty, pokud fakturám týkajícím se těchto služeb nelze přiznat věrohodnost, jelikož osoba vystavující tyto faktury nemohla být skutečným poskytovatelem uvedených služeb, ledaže by bylo prokázáno, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že k poskytnutí uvedených služeb dochází v rámci podvodu na DPH. Zaviněnou účast na daňovém podvodu přitom vždy prokazuje správce daně.
10. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že s ohledem na uvedené evropský systém DPH modifikuje aplikaci § 92 odst. 5 daňového řádu. Prokázání, 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, a aniž by bylo po osobě povinné k dani vyžadováno provádět ověřování, která jí nepřísluší, není dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH.
11. Závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012-54, dle něhož pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno najisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění, neboť odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH, je dle názoru žalobkyně v rozporu s unijním právem. Judikatura Soudního dvora, ani směrnice nevyžadují, aby plnění bylo poskytnuto konkrétním plátcem, ale toliko osobou povinnou k dani. Správce daně ani žalovaný ve svých

rozhodnutích nevyjádřili, a tím spíše ani neprokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňových dokladů a evidence pro DPH ve vztahu ke společnostem NOVOPLUS a AGRO COMERCE. Není možné paušálně zpochybnit plnění přijatá od dodavatelů jen proto, že byla uskutečněna v areálu tržnice SAPA. Tím neunesli důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

12. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

#### IV. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že posuzovaná otázka je předmětem posuzování rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Nesouhlasil přitom s žalobkyní v tom, že by předkládající senát nesprávně interpretoval judikaturu Soudního dvora.
14. Žalovaný poukázal na konstantní judikaturu k otázce rozložení důkazního břemene v daňových věcech (konkrétně obsáhle citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, čj. 1 Afs 277/2016-47).
15. Žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, neboť předložila v rámci zahájení daňové kontroly dne 2. 11. 2015 daňové a další doklady. Spornou však zůstává otázka, zda žalobkyně řádně doložila, že jí tvrzené zdanitelné plnění uskutečnili právě deklarovaní dodavatelé. Své konkrétní pochybnosti ohledně této skutečnosti vyjádřil správce daně zcela konkrétní výzvou ze dne 21. 6. 2016, čímž unesl důkazní břemeno, jež na něm vázlo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
16. Žalovaný dále předestřel rozbor judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž – stručně řečeno – vyplývá, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně (v této souvislosti žalovaný poukázal na celou řadu rozhodnutí). Žalovaný je toho názoru, že skutečný dodavatel musí být prokázán jednoznačným, transparentním způsobem a je ho povinen prokázat právě daňový subjekt. Stejně tak daňový subjekt musí uvést a prokázat jednoznačným a transparentním způsobem veškeré skutečné okolnosti týkající se posuzovaných zdanitelných plnění, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, a proto není ani povinností správce daně prokazovat, kdo byl skutečným dodavatelem předmětného plnění.
17. Při uplatnění nároku na odpočet daně, zkoumá správce daně v případě, kdy daňový subjekt předloží bezvadný daňový doklad, naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně vyplývajících z § 72 a § 73 zákona o DPH. Vzniknou-li správci daně pochybnosti, které náležitě prokáže, dojde k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt. Hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně, jejichž naplnění je předmětem posouzení v rámci daňového řízení, se rozumí jednak použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti, a dále faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Je přitom nezbytné ověřit, že plnění poskytl právě dodavatel deklarovaný na předloženém daňovém dokladu. Pakliže nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli, bylo by předčasné zabývat se hodnocením oprávněnosti

nároku na odpočet daně z hlediska existence podvodného jednání (k tomu žalovaný poukázal na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Posouzení otázky případného podvodu na DPH a vědomí daňového subjektu o něm připadá v úvahu až v okamžiku, kdy jsou splněny formální a hmotněprávní předpoklady pro přiznání odpočtu DPH.

18. Žalovaný dále přestřel svůj rozbor stávající judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora k posuzované otázce. Z té podle žalovaného neplyne, že by daňový subjekt nemusel prokázat přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele. Závěr obsažený ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 58/2017-78 je zcela ojedinělý a v rozporu z dosavadní ustálenou judikaturní praxí Nejvyššího správního soudu. I kdyby rozšířený senát tuto praxi do budoucna změnil, vždy je nutno odlišit, zda pouze existují pochybnosti o tom, zda plnění poskytl dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, nebo zda správce daně v daňovém řízení prokázal, že plnění deklarovaný dodavatel neuskutečnil. Dále žalovaný obsáhle popsal, proč považuje judikaturu, na niž žalobkyně poukázala, v nynější věci za neaplikovatelnou.
19. K námitce neunesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvedl, že z této námitky je zřejmé nekomplexní uchopení napadeného rozhodnutí žalobkyní. Skutkový stav případu, a tedy i výzva dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu byla vztahena ke všem deklarovaným dodavatelům.
20. Důvodné pochybnosti žalovaný popsal zejména v bodě [30] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí. Z těchto pasáží je pak zcela evidentní, že důvodné pochybnosti správce daně rozhodně nevycházely pouze ze skutečnosti, že k uskutečnění deklarovaných plnění došlo v areálu tržnice SAPA.

### V. Shrnutí repliky žalobkyně

21. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně přestřela rozsáhlou polemiku stran aplikovatelnosti dřívější judikatury Soudního dvora. S ohledem na shora uvedené krajský soud nepovažuje za účelné ani tuto argumentaci blíže popisovat.
22. Žalovaný dle názoru žalobkyně účelově zkresluje předmět sporu, tím je ovšem posouzení, zda může být odepřen nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu neprokázání konkrétní osoby, která plnění dodala. Nejednotnost dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu je pak zřejmá již z toho, že se věci zabýval rozšířený senát.
23. Žalobkyně připomněla zásadu nadřazenosti unijního práva právu vnitrostátnímu a uvedla, že ze stávající judikatury vyplývají pouze následující podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH: 1) osoba využívající nárok na odpočet je osobou povinnou k dani; 2) zboží a služby byly použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani a 3) na vstupu bylo toto zboží nebo tyto služby dodány jinou osobou povinnou k dani.
24. Žalobkyně zároveň navrhla, aby krajský soud v této souvislosti položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru (pozn. krajského soudu: to se však ukázalo jako nadbytečné, neboť tak učinil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu).

## VI. Vyjádření žalobkyně po pokračování v řízení

25. Žalobkyně ve vyjádření k judikатурnímu vývoji v průběhu přerušeno řízení uvedla, že v její prospěch stojí jednoznačný závěr, že není nutné zjistit identitu dodavatele, přesto však mohou zůstat splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt tak nemusí prokázat, že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta právě deklarovanými dodavateli. Nesprávným se naopak v této souvislosti ukázal závěr obsažený ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 58/2017-78.
26. Z aktuální judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nemusí být jednoznačně identifikován konkrétní dodavatel, ale je nutné prokázat, že skutečný dodavatel je plátcem DPH. Tuto okolnost je povinen sám správce daně brát aktivně v potaz, pokud vyplývá z informací dostupných správci daně z úřední činnosti. K tomu v nynějším řízení nedošlo a daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Pokud shromážděné důkazy nevedou ke zcela jednoznačnému závěru, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH, má žalobkyně dostat příležitost navrhnout nové důkazy, které musejí být vyhodnoceny. Zrovna tak správce daně je povinen se touto okolností zabývat na základě skutečností známých mu z úřední činnosti. Řízení je tak třeba vrátit před správní orgány.

## VII. Vyjádření žalovaného po pokračování v řízení a doplnění vyjádření

27. Žalovaný k nové judikatuře uvedl, že z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Je v zásadě na daňovém subjektu, aby tuto skutečnost doložil, ledaže potřebnými informacemi disponuje sám správce daně. Nejsou-li potřebné údaje k dispozici, je třeba nárok na odpočet DPH odepřít.
28. Žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno tím, že předložila daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi, avšak správci daně však vznikly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění (drobné dárkové předměty) fakticky uskutečnilo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Tyto pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016.
29. Žalobkyně neprokázala, že by jí předmětná plnění (drobné dárkové předměty) dodaly právě jí deklarované společnosti. Po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětné zdanitelné plnění dodali, tzn. že žalobkyně neoznačila konkrétní skutečné dodavatele a tyto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázala. Z ničeho tedy s jistotou nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem drobných dárkových předmětů tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH.
30. Žalovaný uvádí, že v případě společnosti Tiny group, se jednalo o nákup zboží ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2014 v základu daně celkem 319 425,63 Kč (na základě osmi daňových dokladů), ve zdaňovacím období leden 2015 v základu daně celkem 333 219,01 Kč (na základě čtyř daňových dokladů), ve zdaňovacím období

únor 2015 v základu daně celkem 186 080,16 Kč (na základě čtyř daňových dokladů), ve zdaňovacím období březen 2015 v základu daně celkem 424 281,81 Kč (na základě pěti daňových dokladů), ve zdaňovacím období duben 2015 v základu daně celkem 88 958,68 Kč (na základě dvou daňových dokladů), ve zdaňovacím období červen 2015 v základu daně celkem 180 837,20 Kč (na základě tří daňových dokladů) a ve zdaňovacím období srpen 2015 v základu daně celkem 99 689,26 Kč (na základě tří daňových dokladů).

31. Pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých žalobkyni, tento dodavatel by se stal plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Jelikož k překročení obratu přitom došlo až ve zdaňovacím období březen 2015, stal by se plátcem DPH nejdříve ke dni 1. 5. 2015. Teoreticky by se tak uvedený dodavatel mohl stát plátcem DPH. Nicméně vzhledem k možné dělitelnosti plnění (v případě společnosti Tiny group je dodání zboží na základě celkem 29 vystavených daňových dokladů) nelze dle žalovaného ani s ohledem na objem plnění usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobkyni tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43.
32. V případě ostatních deklarovaných společností (dodavatelů) se jednalo za předmětná zdaňovací období o plnění, která v souhrnu základu daně činila maximálně 363 047,93 Kč (společnost Ominia Tour, s. r. o.). Ani s ohledem na hodnotu plnění dovozovat, že dodavatel byl plátcem DPH.
33. K podpoře svých závěrů žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78.
34. V následném doplnění svého vyjádření žalovaný poukázal taktéž na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, a ze dne 20. 6. 2022, čj. 1 Afs 499/2020-48. Žalovaný uvedl, že v nynější věci neexistuje indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, který mohla fakticky dodat předmětné plnění. Ze spisového materiálu nic takového neplyne a žalobkyně v tomto ohledu nic konkrétního netvrdí (netvrdila).
35. Žalovaný setrval na svém návrhu, aby krajský soud žalobu zamítl.

### VIII. Právní hodnocení krajského soudu

36. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
37. Žaloba není důvodná.

### VIII.A K námitce neunesení důkazního břemene správce daně

38. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, dle níž správce daně neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu ke společností NOVOPLUS a AGRO COMERCE; této námitce nepřisvědčil.
39. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
40. Z obsahu spisu je patrné, že se správce daně ve spolupráci s místně příslušnými správci daně a za použití veřejně dostupných zdrojů pokoušel ověřit činnost žalobkyní deklarovaných dodavatelů zdanitelných plnění. Přitom správci daně vznikla celá řada pochybností, které podrobně popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016. Jak přílehlavě shrnul žalovaný v jednom ze svých vyjádření v řízení před soudem, jednalo se o pochybnosti plynoucí z následujících skutečností:
- všichni deklarovaní dodavatelé působili v areálu tržnice SAPA v Praze, tedy v místě odlišném od jejich sídla zapsaného v obchodním rejstříku (s výjimkou obchodní korporace NOVOPLUS), přičemž většina těchto deklarovaných dodavatelů neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu (v areálu tržnice SAPA měla provozovnu pouze společnost AGRO COMERCE);
  - žalobkyně jednala vždy s osobami na prodejnách jednotlivých obchodních společností, aniž by jejich totožnosti jakkoliv ověřoval;
  - při předání zboží, které probíhalo na místě, žalobkyně obdržela pouze daňové a pokladní doklady;
  - jednotliví deklarovaní dodavatelé si neplnili své daňové povinnosti;
  - žalobkyně nepředložila průkaznou evidenci zásob;
  - na předložených příjmových pokladních dokladech absentoval čitelný podpis příjemce a identifikace účelu platby resp. relevantní identifikace platby příjemcem.
41. Tyto skutečnosti lze považovat za natolik závažné, že vzbuzují důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem. Lze je pak z převážné většiny vztáhnout i k plněním, jež měly poskytnout společnosti NOVOPLUS a AGRO COMERCE.
42. Konkrétně ve vztahu ke společnosti NOVOPLUS správce daně ve výzvě k prokázání skutečností dále uvedl, že v živnostenském rejstříku nemá zapsány žádné provozovny, její činností je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), a nemá uloženy účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Tuto povinnost neplnila ani společnost AGRO COMERCE.
43. Správce daně pak také poukázal na to, že žalobkyně hradila veškerá plnění v hotovosti, ačkoli se jednalo o částky řádově v desítkách tisíc korun a v některých případech dokonce statisíců (společnosti Tiny Group, Omnia Tour, NOVOPLUS a AGRO COMERCE uvedly čísla účtů i na předložených fakturách). Správce daně následně vyjádřil též pochybnost ohledně dobré víry žalobkyně, která přes shora uvedené uskutečnila v areálu tržnice SAPA obchody v celkové výši 3 554 896 Kč, přestože

z veřejně dostupných zdrojů je známo, že v tomto areálu dochází k nejrůznějším (daňovým) podvodům a obchodování s místními obchodníky může být velmi rizikové. Žalobkyně nadto zboží obdobného charakteru sama dovážela ze zahraničí a nebyl tedy důvod, aby do těchto transakcí zapojovala prostředníky.

44. Uvedené skutečnosti považuje krajský soud v souhrnu za dostatečné (a v daňovém spisu dostatečně podložené) k tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ke všem žalobkyním deklarovaným dodavatelům, tj. i ve vztahu ke společnostem NOVOPLUS a AGRO COMERCE. V žádném případě se nejednalo pouze o izolované skutečnosti (například působení uvedených společností na tržnici SAPA), nýbrž o celý souhrn nestandardních okolností posuzovaných zdanitelných plnění. Nelze přitom přehlédnout, že kromě obecného konstatování o neunesení důkazního břemene žalobkyně žádnou z uvedených skutečností relevantním způsobem nezpochybnila. Za této situace došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni.

### *VIII.B K námitkám neprokázání skutečných dodavatelů zdanitelných plnění*

45. Nedůvodné jsou též námitky týkající se neprokázání skutečných dodavatelů zdanitelných plnění.
46. Předně k tomu krajský soud poznamenává, že žalobkyně nebrojí proti závěru daňových orgánů, dle nichž žalobkyně uskutečnění zdanitelných plnění jí deklarovanými dodavateli neprokázala. Svou argumentaci směřuje k tomu, zda je tato skutečnost dostatečným důvodem pro odepření daňového odpočtu.
47. Jak již krajský soud shora uvedl, uvedenou otázkou se již zabýval Soudní dvůr ve věci *Kemwater ProChemie*, v němž dovodil, že „[s]měrnice 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 odepřeno, 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.“
48. Soudní dvůr uvedl, že identifikace dodavatele na faktuře, kterou daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (*Kemwater ProChemie*, body 24 a 25).
49. Základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby správce daně odpočet DPH na vstupu přiznal, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální. Nárok na odpočet DPH však nelze přiznat, pokud na faktuře týkající se zboží nebo služeb není uvedena totožnost skutečného dodavatele, znemožňuje-li tato skutečnost jeho identifikaci, a tedy prokázání toho, že měl postavení osoby povinné k dani (*Kemwater ProChemie*, body 29 až 32).

50. Správce daně nemůže zkoumat pouze samotnou fakturu. Musí zohlednit i další informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Daňové orgány tak mohou od osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný odpočet daně přiznat, či nikoli. Osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, musí doložit, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb byl v postavení osoby povinné k dani. Doloží to zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH (*Kemwater ProChemie*, body 33 a 34).
51. Nelze obecně vyžadovat, aby osoba, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je její dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Jinak je tomu ale za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna věcná podmínka nároku na odpočet. V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato věcná podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (*Kemwater ProChemie*, body 37 a 38).
52. Není-li na faktuře uvedena totožnost skutečného dodavatele, musí být nárok na odpočet DPH odepřen, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení osoby povinné k dani (*Kemwater ProChemie*, bod 41). Správce daně v takovém případě nemusí 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. Klíčové je, že skutečný dodavatel nebyl ztotožněn a osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že 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 (*Kemwater ProChemie*, bod 42).
53. Na uvedené navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve shora citovaném rozsudku čj. 1 Afs 334/2017-208 závěry Soudního dvora převzal s tím, že závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán. K tomu ovšem dodal, že „[v] *praxi může být samozřejmě sporné, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH*“.
54. Nejvyšší správní soud pak například v taktéž shora citovaném rozsudku čj. 10 Afs 254/2018-43, dovodil, „že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ Obdobně srov. též shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 374/2020-59 a čj. 1 Afs 499/2020-48.

55. Krajský soud se proto ve světle shora uvedených judikatorních závěrů zabýval konkrétními okolnostmi nyní posuzované věci.
56. Žalobkyně po celou dobu daňového řízení neuvedla nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel (či dodavatelé), který by byl v pozici osoby povinné k dani. Žalobkyně se k této otázce buď vůbec nevyjadřovala, nebo z jejích podání bylo naopak zřejmé, že setrvává na svém tvrzení, že plnění uskutečnili jí označení dodavatelé (viz vyjádření jednatele žalobkyně při ústním jednání konaném dne 30. 11. 2015, odpověď na výzvu k prokázání skutečností ze dne 18. 7. 2016, vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 16. 11. 2016). V odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně žalobkyně dokonce výslovně uvedla, že neexistuje „*žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že měl zboží dodat jiný subjekt.*“
57. Nic relevantního v tomto ohledu neobsahuje ani žaloba, která se soustředí především na rozbor soudní judikatury. Co je však podstatnější, krajský soud poté, co rozhodl o pokračování v řízení, umožnil účastníkům řízení, aby se ke shora uvedenému judikatornímu vývoji vyjádřili. Ani v rámci tohoto vyjádření však žalobkyně neuplatnila žádné tvrzení, které by mohlo představovat indicii o tom, že přijala posuzovaná plnění od plátce DPH. Pouze bez bližší konkretizace uvedla, že tuto otázku je nutné nově posuzovat v rámci daňového řízení, a požadovala proto, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
58. Ani z obsahu daňového spisu nevyplývaly takové skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že dodavatel (či dodavatelé) žalobkyně byl osobou povinnou k dani. Zpráva o daňové kontrole obsahuje podrobný přehled jednotlivých žalobkyní deklarováných plnění, která správce daně zpochybnil (viz strany 3 a 4 zprávy o daňové kontrole). Z tohoto přehledu vyplývá, že vyjma společnosti Tiny Group plnění od žádného z deklarováných dodavatelů nepřesáhlo částku 1 000 000 Kč, což by takového dodavatele stavělo do pozice osoby povinné k dani (§ 6 odst. 1 zákona o DPH). Nicméně i v případě plnění od deklarováného dodavatele Tiny Group nelze tento závěr s jistotou učinit. Toto plnění se totiž skládají z 29 dílčích plnění, přičemž žádné z nich nepřekračuje shora uvedený limit. Za situace, kdy žalobkyně identitu skutečného dodavatele neprokázala (což ostatně ani nezpochybňuje), nelze učinit jednoznačný závěr o tom, že všechna uvedená plnění pochází od stejného dodavatele, který by tak nutně musel být v postavení plátce DPH.
59. Krajský soud proto dospěl k závěru, že v posuzované věci neexistují žádné indicie o tom, že by sporná plnění mohl žalobkyni dodat jiný dodavatel, který by byl zároveň osobou povinnou k dani.

### IX. Závěr a náklady řízení

60. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady

důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

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

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

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

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

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

V Českých Budějovicích 12. července 2022

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.  
předseda senátu

## OPRAVNÉ USNESENÍ

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl předsedou senátu JUDr. Michalem Hájkem, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **4Leaders, s. r. o.**, IČO 28144708  
se sídlem Příběnická 695/5, 390 01 Tábor  
zastoupené advokátem JUDr. Mojmírem Přívarou  
se sídlem Kovářská 1253/4, 301 00 Plzeň

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, čj. 40501/18/5300/21444-700333,

### takto:

Záhlaví rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 7. 2022, čj. 50 Af 31/2018-86, v části týkající se označení napadeného rozhodnutí zní správně:

„o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, čj. 40501/18/5300/21444-700333“.

### Odůvodnění:

1. Při písemném vyhotovení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 7. 2022, čj. 50 Af 31/2018-86, došlo k omylu v uvedeném čísle jednacím napadeného rozhodnutí žalovaného, přičemž došlo k nesprávnému uvedení posledního dvojčíslí (namísto „700333“ bylo uvedeno „700300“).
2. Vzhledem k tomu, že se jedná o zjevnou nesprávnost, soud v souladu s § 54 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, jak je uvedeno shora, a tuto chybu opravil.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li

poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

České Budějovice dne 19. srpna 2022

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.  
předseda senátu