



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **EUROTYRES s.r.o.**, IČO: 270 63 160
sídlem Štěrboholská 1476/85, 102 00 Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 8834/21/5300-22441-711776 z 24. 3. 2021

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a daňové řízení.

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění (pneumatik) přijatých ve zdaňovacích obdobích června, října a listopadu 2014 od deklarované společnosti CZECH TRADE UNION s.r.o.,

IČO: 014 84 818 (dále jen „CTU“), a to ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* z 9. 12. 2021 a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu.

2. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly provedené za období května až prosince 2014 neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v souhrnné výši 1 033 431,21 Kč z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatelky uvedené na daňových dokladech. Dne 27. 2. 2020 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu tři dodatečné platební výměry na DPH v uvedené výši a na související penále ve výši 206 685 Kč. Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně odvolala.
3. Žalovaný se v odvolacím řízení se zjištěními správce daně i jejich hodnocením ztotožnil. Konstatoval, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, avšak na základě provedených svědeckých výpovědí, žalobkyniných tvrzení a informací o společnosti CTU vznikly správci daně pochybnosti o žalobkynině účetnictví. O existenci zboží a jeho dodání žalobkyni správce daně ani žalovaný ani v nejmenším nepochybovali. Nicméně již jen zjištění o společnosti CTU vyvolalo důvodné pochybnosti, zda byla vůbec schopna obchodovat v žalobkynině deklarovaném rozsahu (měla jí dodat 3 279 ks pneumatik o hodnotě 5 954 533 Kč včetně DPH). Společnost CTU neplnila své daňové povinnosti, byla nekontaktní, disponovala toliko virtuálním sídlem, svou činnost navenek nijak neprezentovala, neměla personální ani materiální zázemí pro dodání pneumatik žalobkyni, její jediný jednatel a zároveň společník měl trvalý pobyt na adrese obecního úřadu a v průběhu obchodní spolupráce byl nahrazen osobou s bydlištěm na Ukrajině. S ohledem na rozsah a cenu plnění vyhodnotil správce daně jako značně nestandardní rovněž absenci smluvní dokumentace, písemných objednávek a jakékoli komunikace mezi žalobkyní a její dodavatelkou. Dále poukázal na to, že úhrady proběhly před tím, než byla vůbec zahájena přeprava pneumatik k žalobkyni, že tehdejší zplnomocněný zástupce CTU, M. S., nebyl schopen uvést žádné konkrétní informace ohledně obchodní spolupráce se žalobkyní a že žalobkyně neznala jednatele ani obchodního zástupce tvrzené dodavatelky. Žalobkyně byla s těmito pochybnostmi správce daně seznámena v rámci výzvy, ale ani v reakci na ni, ani v reakci na výsledek kontrolního zjištění nepředložila důkazní prostředky relevantní k prokázání, že pneumatiky nakoupila od deklarované dodavatelky. Podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH tak nebyly splněny.

II. Argumentace účastníků řízení.

4. Žalobkyně v žalobě předně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť je v rozporu se setrvalou judikaturou správních soudů souběžně vystavěno na neslučitelných závěrech o podvodu na DPH a nenaplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dále vyjádřila přesvědčení, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností z 6. 8. 2019 nevyjádřil vážné a důvodné pochybnosti stran totožnosti dodavatele plnění, a neunesl tak neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Svě pochybnosti opřel částečně o skutečnosti, o nichž žalobkyně nemohla vědět, které jí nelze klást za vinu a které se dokonce částečně udály až po realizaci obchodů (údajná absence podnikatelského zázemí, neplnění daňových povinností, statut nespolehlivé plátkyně od roku 2016). Z části důkazů pak vůbec nevyplývá to, co z nich správce daně dovozuje. Pokud nakládka pneumatik proběhla mimo

dodavatelčino sídlo a pokud ji provedli lidé, kteří nebyli dodavatelčinými zaměstnanci, lze to vysvětlit jednoduše tak, že bylo plnění realizováno prostřednictvím subdodavatele. Zástupce CTU M. S. si sice podrobnosti obchodů nepamatoval, ale to je s ohledem na velký časový odstup naprosto přirozené, a navíc správce daně neprokázal, jakou roli – pokud vůbec nějakou – tento zástupce v obchodech hrál.

5. Za nepřijatelné označila žalobkyně výtky správce daně, že nepřiložila kupní smlouvy a další písemnosti, neboť k tomu nebyla v rámci předložení dokladů vůbec povinna. Po splnění dokladové povinnosti bylo na správci daně, aby prokázal existenci relevantních pochybností o tomto účetnictví, což musí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu učinit při dokazování; nemůže si vystačit jen s upozorňováním na domnělé nejasnosti a mezery v předložených dokladech a na to, že žalobkyně určité dokumenty nepředložila, ačkoli k tomu nebyla povinna. S tím souvisí nepřiměřený a nepřijatelný důkazní standard, který správce daně vytýčil. Požadoval po žalobkyni prokázání rozhodných skutečností s absolutní jistotou, tedy na 100 %, což nelze reálně splnit, a potvrzuje to také odborná literatura a judikatura. Žalobkyně dále vytkla správci daně, že jednotlivé důkazy hodnotil izolovaně. Kdyby byl hodnotil předložené důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy, bankovní výpisy, přepravní doklady a evidenci pro účely DPH) v jejich souhrnu, byl by musel osvědčit přijetí zdanitelného plnění od CTU v souladu s žalobkyniným daňovým tvrzením. Správce daně však ignoroval důkazy, které se do jeho úvah nehodily. Na příklad se spokojil s pouze formálním předvoláním bývalého jednatele CTU, O. Z., ke svědecké výpovědi, a to na adrese obecního úřadu, ačkoli bylo jasné, že tam nebude zastížen. Nakonec žalobkyně s poukazem na judikaturu SDEU namítla, že k odepření nároku na odpočet daně nepostačuje pouhé zpochybnění totožnosti deklarovaného dodavatele plnění. Opačný názor dle jejího názoru odporuje společnému systému DPH zakotvenému Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobní body vesměs kopírují odvolací námitky, a proto odkázal na příslušné pasáže svého rozhodnutí, kde se s nimi podle svého přesvědčení podrobně vypořádal, a své stěžejní úvahy stručně zopakoval. Nad rámec toho důrazně popřel, že by jeho rozhodnutí bylo vystavěno na vzájemně se vylučujících důvodech. Připomněl, že nezpochybnil samotné dodání zboží, ale že odmítl žalobkyniní uplatněný nárok primárně kvůli neprokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti CTU uvedené na daňových dokladech. Správci daně a následně žalovanému nelze vytýkat, že zkoumali i průběh a okolnosti poskytování plnění nasvědčující tomu, že žalobkyně byla vědomě či v důsledku hrubé nedbalosti zapojena do obchodních transakcí, kde došlo k daňovému úniku, neboť tento závěr vedle primárního důvodu pro odepření nároku ob stojí.
7. Žalobkyně v replice z 9. 12. 2021 zopakovala stěžejní argumenty obsažené již v žalobě a setrvala na svém návrhu.
8. Soud výzvou z 20. 9. 2022 vyzval účastníky řízení o změně relevantní judikatury, k níž došlo rozhodnutími SDEU a následně rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie*, a umožnil jim doplnit v návaznosti na tuto změnu jejich procesní stanoviska.
9. Žalobkyně ve sdělení z 29. 9. 2022 vyjádřila přesvědčení, že nová judikatura podporuje její stanovisko. Vyplývá z ní totiž, že pro přiznání nároku na odpočet DPH postačuje zjištění, že neznámý dodavatel musel být v postavení DPH, což je třeba posoudit s ohledem na skutkové okolnosti věci, včetně druhu a objemu poskytnutého plnění. Tato podmínka byla

s ohledem na hodnotu poskytnutého plnění splněna, což bylo zřejmé již v daňovém řízení, a důkazní břemeno tak bylo na stránce správce daně. Ten se však touto otázkou vůbec nezabýval, proto je třeba jeho rozhodnutí zrušit.

10. Žalovaný ve vyjádření ze 4. 10. 2022 vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu NSS, neboť správní spis neobsahuje žádnou indicii, že by sporná plnění dodal žalobkyni jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Ostatně jednalo se o plnění dělitelná, která mohla být poskytnuta více osobami, takže postavení dodavatele coby plátce DPH nelze dovozovat ani z jejich hodnoty; nehledě na to, že postavení plátce na základě poskytnutí těchto plnění by dodavatel získal až v budoucích zdaňovacích obdobích.

III. Posouzení věci soudem.

III. 1. Východiska právního hodnocení.

11. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba je důvodná.
12. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem nevyslovila po poučení soudem nesouhlas a žalovaný s ním ve vyjádření z 16. 6. 2021 výslovně souhlasil. Zároveň byly splněny podmínky pro rozhodnutí bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (k nim podrobněji níže). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
13. Soud považuje v první řadě za potřebné vyjasnit, co je předmětem napadeného rozhodnutí. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného subjektu. Žalobkyně namítá, že žalovaný opřel své rozhodnutí souběžně také o zjištění, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu. Tyto závěry jsou podle žalobkynina názoru neslučitelné, a žalovaný ji navíc o této změně právního hodnocení předem nepoučil.
14. S těmito výhradami nelze souhlasit. Žalovaný na mnoha místech napadeného rozhodnutí ve shodě se správcem daně více či méně explicitně konstatoval, že důvodem pro odepření nároku na odpočet je právě neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele (na příklad body 45, 46, 58). V rámci vypořádání čtvrtého odvolacího bodu žalovaný na několika místech zmínil, že v projednávané věci došlo k daňovému úniku (bod 72) a že k němu žalobkyně aktivně přispěla (bod 73). Učinil tak výlučně v reakci na žalobkyninu argumentaci judikaturou SDEU (konkrétně rozsudkem ve věci *C-610/19, Vikingo Fővállalkozó* z 3. 9. 2020), z níž dovozovala (jak se ukázalo později ve věci *Kemwater ProChemie*, tak správně), že samotné neprokázání dodání zboží právě od deklarovaného dodavatele k odepření odpočtu nestačí. Žalovaný se tak poněkud neobratně snažil nad rámec tehdejší vnitrostátní judikatury poukázat na další nestandardnosti případu, zejména na to, že došlo k daňovému úniku a že žalobkyně nemohla být v dobré víře, že plnění skutečně přijala od CTU. Správnost této úvahy žalovaného nyní nemá smysl s ohledem na

vývoj judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* hodnotit. Pro nynější věc je naopak zásadní, že žalovaný přesto plně setrval na zjištěních správce daně, že zboží bylo žalobkyni skutečně dodáno, ale nikoli subjektem uvedeným na daňových dokladech. Právě proto bylo veškeré dokazování zaměřeno výlučně na otázku, zda dodala zdanitelné plnění žalobkyni deklarovaná společnost, nebo nikoli, a tomu také odpovídalo pojetí důkazního břemeno ze strany daňových orgánů.

15. Na okraj soud přesto podotýká, že nespatřuje žádný rozpor mezi předpoklady žalovaného: 1) zdanitelné plnění existovalo, ale dodal je někdo jiný než žalobkyní deklarovaná společnost, 2) v dodavatelském řetězci došlo k daňovému úniku, neboť ten, kdo dodání zboží uvedl v daňovém přiznání, je fakticky nedodal a neodvedl z něj daň, a nikdo jiný dodání zboží v daňovém přiznání neuvedl a neodvedl z něj daň. Obě tvrzení jsou teoreticky slučitelná, avšak druhým z nich se – s ohledem na tehdejší judikaturu vnitrostátních správních soudů – nemělo žádný smysl zabývat, pokud bylo pravdivé to první. (Obdobnou situaci mimochodem posuzoval NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 90/2019-59 z 19. 11. 2020, srov. jeho body 18 a 19).
16. Žalobkynin poukaz na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 144/2016-32 z 24. 5. 2017 je nepřipadný. V tam posuzovaném případě žalovaný pochybil, když bez přezkoumatelného odůvodnění změnil právní posouzení věci oproti správci daně tím způsobem, že sice došlo k dodání sporného plnění od deklarovaného dodavatele (s čímž správce daně nesouhlasil), ale podmínky pro přiznání odpočtu přesto nebyly dány, neboť daňový subjekt se účastnil daňového podvodu (čímž správce daně neargumentoval). Z rozhodnutí žalovaného zejména nebylo zřejmé, na základě jakých úvah přehodnotil závěr správce daně o neexistenci zdanitelného plnění; ba naopak některé pasáže rozsudku nasvědčovaly tomu, že tento závěr ani nepřehodnotil, což vedlo k vnitřní rozpornosti odůvodnění. V nynější věci však k žádnému přehodnocení věci oproti rozhodnutí správce daně nedošlo: žalovaný se s jeho zjištěními ohledně existence plnění a jeho nedodání deklarovaným subjektem plně ztotožnil, a pouze nad jejich rámec stručně vyjádřil přesvědčení, že dané plnění bylo spojeno s daňovým únikem. Tato nadbytečná domněnka „nad rámec nezbytného odůvodnění“ – která nebyla v řízení důkladněji zkoumána, neboť z pohledu správních orgánů neměla pro posouzení věci význam – ovšem neměla žádný vliv na to, že důvodem pro odepření odpočtu bylo podle názoru obou správních orgánů neprokázání dodání zboží deklarovanou společností. Jelikož žalovaný v odvolacím řízení nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, nebyl povinen žalobkyni s touto změnou seznamovat ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

III. 2. Právní rámec případu.

17. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
18. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co neúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

19. Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
20. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba v postavení plátkyně daně.*
21. V této souvislosti je třeba uvést, že související judikatura doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž *„uplatnění nároku na odpočet 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.“*

22. Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl v něm, že „[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
23. Tento vývoj učinil tečku za obsáhlou polemikou účastníků řízení ohledně toho, zda samotné neprokázání přijetí zboží od deklarovaného dodavatele postačuje k odepření nároku na odpočet, a proto nemá smysl dále se jejich argumentací zabývat.

III. 3. Určení dodavatele zboží v posuzované věci.

24. V nynějším soudním řízení jde o dodávky zboží-pneumatik, které měla žalobkyně podle svých tvrzení i daňových dokladů přijmout od společnosti CTU. Mezi účastníky řízení není sporu o to, že toto zboží existovalo a bylo skutečně dodáno (srov. body 27 nebo 59 napadeného rozhodnutí) a že žalobkyně splnila svou prvotní dokladovou povinnost.
25. K rozložení důkazního břemene soud považuje za nezbytné zdůraznit, že žalobkyně na mnoha místech žaloby nebere v potaz odlišnosti týkající se důkazního břemene v případech prokazování přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem a v případech účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Žalobkyně zejména opakovaně namítá, že správce daně nemohl své pochybnosti o jejím účetnictví opřít o určité skutečnosti, které jí nebyly známy, a na podporu svého názoru odkazuje na soudní rozhodnutí týkající se daňových podvodů.
26. Pokud správce daně odepře odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, pak musí prokázat, že daňový subjekt o své účasti přinejmenším vědět měl a mohl (na příklad rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 z 21. 4. 2010). Subjektivní stránku z povahy věci nelze zásadně prokázat skutečnostmi, o nichž subjekt nemohl vědět, na příklad vnitřními poměry jeho dodavatele, nedostatkem jeho pracovních nebo skladových kapacit a podobně (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018). Naproti tomu pokud má správce daně pochybnosti o účetnictví v tom duchu, zda bylo zboží vůbec dodáno (případně zda bylo dodáno deklarovaným subjektem), pak subjektivní stránka daňového subjektu a jeho vědomost o důvodech pochybností na správce daně nehraje žádnou roli. Tento závěr podporují také rozsudky NSS č. j. 2 Afs 7/2006-107 z 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 14/2012-61 z 26. 9. 2012, bod 35, nebo č. j. 6 Afs 198/2014-27 z 25. 3. 2015, bod 51). Žalobkyně má pravdu, že správce daně se nemůže omezit jen na rozpory, ale musí přijít s konkrétními důkazy na základě vlastního šetření (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 259/2006-44 z 21. 5. 2008). Tím spíš pak platí, že musí mít k dispozici také důkazy o skutečnostech, které daňovému subjektu dříve známy nebyly, neboť jinak by byl jeho úkol takřka nesplnitelný. Takové okolnosti (v případě svého prokázání) přitom nejsou daňovému subjektu nijak „kladeny za vinu“; nemají za následek odepření nároku na odpočet, jako je tomu při zjištění o vědomém zapojení do daňového

podvodu, nýbrž vede pouze k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt (srov. též bod 52 napadeného rozhodnutí). Povinností daňového subjektu následně není prokázat skutečnosti, jež jsou mimo jeho sféru vlivu, na příklad to, jakým způsobem jeho dodavatel nakoupil a zaplatil zboží nebo jaké měl zázemí, jak žalobkyně usilovně podsouvá žalovanému (na př. v bodech 56 a 57 žaloby či v bodech 7 a 17 repliky), ale prokázat výlučně svá tvrzení – v daném případě že přijal zboží od deklarovaného dodavatele (resp. od jiné osoby v postavení plátkyně DPH). To může učinit libovolnými důkazními prostředky.

27. Žalobkyně po zahájení daňové kontroly předložila správci daně daňové doklady č. 140100214 z 26. 6. 2014, č. 140100341 ze 7. 10. 2014 a č. 140100348 z 23. 10. 2014. Vystavila je CTU, obsahují konkrétní specifikaci zboží (pneumatik) a jako odběratelka je na nich označena žalobkyně. Datum uskutečnění plnění se shoduje s datem vystavení, splatnost je určena v horizontu několika dnů až dvou týdnů. K fakturám č. 140100214 a 140100348 žalobkyně předložila dodací listy, vystavené společností CTU téhož dne jako faktury a adresované žalobkyni. Dále připojila tři daňové doklady za přepravu zboží pro žalobkyni. Dvě z nich vystavila O. K. Trans Praha spol. s r. o., IČO: 004 73 251: fakturu z 23. 10. 2014 za přepravu pneumatik 7. 10. 2014 z Rousínova u Vyškova do Prahy 10 – Hostivaře; fakturu z 10. 11. 2014 za přepravu pneumatik 24. 10. 2014 z Prahy 9 – Horních Počernic do Prahy 10 – Hostivaře. Třetí fakturu vystavila BESKYD CARGO s.r.o. 30. 6. 2014 za přepravu pneumatik 27. 6. 2014 z Frýdku Místku do Prahy. Na žádné z faktur za přepravu nebyla specifikována společnost, od níž byly pneumatiky převzaty. Nakonec žalobkyně předložila správci daně svá daňová přiznání, e-mailovou komunikaci s O. K. Trans Praha ohledně domluvy přepravy uskutečněné 7. 10. 2014 a výpisy ze svých bankovních účtů, v nichž jsou zachyceny všechny tři platby pro CTU ve výši odpovídající daňovým dokladům.
28. Žalobkyně tedy prokazovala totožnost své dodavatelky daňovými doklady na zboží, výpisy z účtu potvrzujícími bezhotovostní platby za zboží a ve dvou ze tří případů dodacími listy vystavenými CTU. Faktury na přepravu zboží a e-mailová komunikace s dopravcem ohledně jedné přepravy ze tří podporují žalobkynino tvrzení, že k dodání zboží žalobkyni fakticky došlo, ale nevypovídají nic o tom, od které společnosti je žalobkyně nakoupila, neboť název dodavatele se v žádné z těchto písemností nevyskytuje.
29. Výzvou z 19. 1. 2018 a následně výzvou z 6. 8. 2019 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání skutečností na podporu uplatněného nároku na odpočet. Své pochybnosti o správnosti a věrohodnosti žalobkyniných účetních dokladů odůvodnil zejména následujícími zjištěními.
30. Společnost CTU vznikla 23. 3. 2013, neměla žádnou obchodní historii, od 2. 4. 2013 byl jejím jediným jednatelem a společníkem O. Z., trvale bytem na adrese obecního úřadu, jež nebylo možné nijak kontaktovat. Dne 5. 9. 2014 – tedy po realizaci první ze tří deklarovaných dodávek pneumatik – došlo k odvolání O. Z. z funkce jednatele a ke jmenování nového jednatele M. V., bytem na Ukrajině; současně došlo také k převodu obchodního podílu na tuto osobu. Exekučním příkazem z 2. 10. 2014 byla nařízena exekuce postižením obchodního podílu O. Z. Společnost CTU byla pro správce daně nekontaktní, na adrese svého zapsaného sídla se nevyskytovala (šlo pouze virtuální sídlo), v živnostenském rejstříku neměla zapsány žádné provozovny, neprovozovala internetové stránky. Od 15. 11. 2016 byla nespolehlivou plátkyní DPH, k 11. 12. 2017 jí byla registrace k DPH zrušena, k 22. 3. 2018 byla společnost zrušena s likvidací a k 22. 11. 2018 vymazána

z obchodního rejstříku. Společnost neumožnila správci daně ověřit údaje z daňového priznání za červen 2014 a za říjen 2014 daňové priznání ani přes výzvu správce daně vůbec nepodala.

31. Svědek M. S., jenž byl plnou mocí z 16. 4. 2013 zmocněn k zastupování CTU v obchodních vztazích i před orgány veřejné moci a jehož zastupování skončilo v roce 2015, nebyl schopen sdělit téměř žádné podrobnosti o obchodní činnosti CTU (kromě toho, že obchodovala asi pneumatikami a drogerií), ani označit její obchodní partnery. K fungování společnosti samé vypověděl, že neměla žádné zaměstnance a že její sídlo se nacházelo na adrese Sokolovská 858, Petřvald. Toto poslední tvrzení správce daně vyvrátil místním šetřením: v místě sídlila Tělocvičná jednota Sokol Petřvald, jejíž starosta společnost CTU vůbec neznal. M. S. mu znám byl, jelikož v letech 2014-2016 měl uzavřeny dvě nájemní smlouvy k provozování hostinské činnosti. Ačkoli v tomto bodě se svědkova výpověď netýká obchodní spolupráce s žalobkyní, společnost CTU se v jejím světle (a s ohledem na shora zjištěné skutečnosti) nejeví jako subjekt skutečně vykonávající ekonomickou činnost, jenž by měl kapacity dodat žalobkyni zboží v deklarovaném rozsahu. Tím je zpochybněno žalobkynino tvrzení, že obchody mohly proběhnout za svědkovými zády bez jeho vědomí. Svědek S. se ostatně výslovně vyjádřil k plnění uvedenému na faktuře č. 140100341, takže je zřejmé, že do údajné obchodní spolupráce s žalobkyní nějak zapojen byl (což v bodě 53 ostatně připouští i sama žalobkyně): zboží bylo podle jeho tvrzení naloženo v žalobkyniných skladových prostorách na adrese Slavkovská 1145, Rousínov. Při místním šetření na této adrese správce daně sice objevil dvě skladové haly, ale jejich vlastnice a nájemkyně uvedly, že haly využívaly v rozhodné době pouze ony a nikomu dalšímu (tedy ani CTU, ani žádnému jejímu hypotetickému subdodavateli) je nepronajímaly. Svědek nevěděl, kdo za společnost CTU měl být nakládce přítomen. Ohledně zbylých dvou dodávek zboží si svědek na spolupráci se žalobkyní vůbec nepamatoval. Nicméně platby dodavatelům byly podle jeho slov prováděny bezhotovostně, což správce daně vyvrátil důkazem, že peněžní prostředky obdržené od žalobkyně byly obratem vybírány v hotovosti a žádné platby ve prospěch potenciálních dodavatelů nebyly uskutečněny (bod 28 napadeného rozhodnutí). Žádnou vazbu na společnost CTU nezjistil správce daně ani v oplocených areálech v Rousínově a Dobré, kde mělo být zboží podle výpovědi řidičů sjednaných přepravních společností naloženo třemi až čtyřmi neznámými osobami, jež neprojevíly žádný vztah ke společnosti CTU. Soud připomíná, že jmenovaná společnost neměla vlastní zaměstnance, svědek nespécifikoval žádné subdodavatele, s nimiž by mohla mít uzavřenu smlouvu, a platby subdodavatelům nebyly zřejmé ani z jejího bankovního účtu (bod 48 napadeného rozhodnutí). Právě tyto okolnosti ve svém souhrnu podle názoru soudu posilují pochybnosti o žalobkynině účetnictví; nikoli skutečnost, že řidiči neznámé pracovníky nelegitimovali, jak tvrdí žalobkyně (to opravdu nelze považovat za běžnou obchodní praxi).
32. K žalobkyní zpochybněné relevanci a důvěryhodnosti výpovědi M. S. soud konstatuje, že svědek prohlásil, že při obchodní spolupráci s žalobkyní jednal za CTU „asi on sám“, ale ohledně navázání a průběhu spolupráce nebyl s to doplnit nic dalšího. Nelze si přitom vystačit s poukazem na tříletý odstup a nedokonalost paměti, jako by tomu mohlo být v případě zjištění drobných rozporů nebo zapomenutí některých informací; svědek si totiž nepamatoval o spolupráci s žalobkyní ani základní údaje (jména žalobkyniných zástupců, s nimiž jednal, zda někdy navštívil žalobkynino sídlo, jak bylo zboží objednáno, kdo objednal a hradil přepravu a podobně, srov. body 28 a 49 napadeného rozhodnutí), a to ani po předložení souvisejících písemností, což existenci této spolupráce zpochybňuje.

Ohledně samotného zboží svědek poskytl několik určitějších odpovědí: na příklad že pneumatiky byly černé, že na každé z nich byl vyražen kód nebo že „mohly být nakoupeny“ v tuzemsku, Maďarsku, Slovensku nebo i v Německu. Tyto informace jsou však krajně obecné a statisticky pravděpodobné, a s ohledem na to, že odpověď na velkou většinu otázek svědek neznal, nepostačují k rozptýlení pochybností o tom, zda k obchodu skutečně došlo. Ta svědkova konkrétní tvrzení, která bylo možno ověřit, se naopak ukázala jako nepravdivá (srov. argumentaci shora). Nelze zcela vyloučit, že obchod za CTU zařizovala některá jiná osoba, ale nic ve svědkově výpovědi nebo správním spisu takové eventualitě nenasvědčuje: jednatel O. Z. tou osobou být nemohl, neboť s ním se žalobkyně dle svých tvrzení osobně neviděla a nekomunikovala (v době realizace druhé a třetí dodávky už tyto funkce ostatně ani nevykonával), jednatele V. pak vůbec neznala. Jestliže osoba, která byla zmocněna k zastupování CTU v obchodních vztazích (ačkoli nebyla statutárním orgánem), není schopna podat o obchodech se žalobkyní, které měly probíhat po dobu několika měsíců v řádu milionů Kč, žádné konkrétní informace, nutně to vytváří určité pochybnosti o tom, že se obchodní transakce udály žalobkyní tvrzeným způsobem.

33. Správce daně dále poukázal na to, že žalobkyně si nevzpomínala, kdo za ni s CTU jednal, se kterými osobami za společnost CTU jednala nebo zda došlo před sjednáním jednotlivých dodávek k osobním schůzkám, a neměla na nikoho z této společnosti žádný kontakt. Dále nebyla s to uvést, jakým způsobem zadávala objednávky a získávala daňové doklady, a prohlásila, že písemná smlouva neexistovala, neví, zda byla uzavřena rámcová objednávka, a nemá k dispozici e-mailové zprávy, cenové nabídky, prospekty nebo brožury vztahující se k nákupu pneumatik, přestože spolupráce měla být navázána na základě návštěvy obchodního zástupce CTU s tištěnou nabídkou (bod 30 napadeného rozhodnutí). Správce daně upozornil rovněž na rozpor spočívající v tom, že úhrady měly podle žalobkynina tvrzení probíhat až po vyložení pneumatik v jejím areálu, ale podle výpisů z účtů a výpovědí řidičů k nim došlo ještě před započítáním přepravy (body 38 a 62 napadeného rozhodnutí). Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že pochybnosti o její účetní evidenci nemohly být opřeny o to, že spolu s účetními doklady nepředložila také kupní smlouvy nebo objednávky na dotčené zboží, neboť k unesení prvotního důkazního břemene postačí předložení účetních dokladů. Soud však nevidí žádný rozumný důvod, proč by pochybnosti nemohly být odůvodněny obsahem vyjádření, která žalobkyně poskytla správci daně v průběhu daňové kontroly ještě před vydáním výzvy k prokázání skutečností.
34. Důvodné nejsou ani žalobkyniny výhrady vůči postupu správce daně při předvolávání bývalého jednatele CTU, O. Z. Správce daně jej opakovaně předvolal ke svědecké výpovědi na jediné jemu známé adrese, uvedené v centrální evidenci osob i v obchodním rejstříku, ale na této adrese sídlil obecní úřad a jednatel na ní nebyl znám. Správce daně proto požádal o součinnost Policii České republiky, která prolustrovala všechny své evidence a na známých adresách provedla šetření, v jehož rámci mimo jiné předkládala jednatelovu fotografii nájemníkům, avšak místa jeho současného pobytu se nedopátrala. Stejně tak (ne)pochodila u jednatelovy matky. (Sdělení PČR č. j. 3661686/17/3212-60561-809637 nebo strana 16 výzvy správce daně z 19. 1. 2018). Správce daně tak v tomto ohledu učinil naprosto vše, co po něm bylo možno žádat. Žalobkyně tyto jeho kroky ostentativně přehlíží a vytýká mu, že si při „pokusu o předvedení“ vystačil se zasláním předvolání na adresu ohlašovny (část IX. žaloby, část VII. repliky). Jde žet jen o nejkřiklavější příklad způsobu žalobkyniny argumentace, zahrnující mimo jiné přehlížení nepohodlných

skutečností, vytrhávání tvrzení žalovaného z kontextu, dezinterpretaci jeho závěrů nebo předstíranou nechápavost, jenž je příznačný pro celou žalobu.

35. Žalobkyně též odkázala na několik rozsudků, v nichž NSS konstatoval, že „jenom“ nekontaktnost dodavatele nebo neplnění jeho daňových povinností nemohou „bez dalšího“ odůvodnit pochybnosti správce daně (č. j. 5 Afs 74/2009-111 z 1. 3. 2010 nebo č. j. 1 Afs 120/2014-34 z 19. 11. 2014). Přehlíží však slova „jenom“ a „bez dalšího“. V nynější věci k těmto okolnostem přistoupila také další zjištění správce daně, která je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech. Skutkové okolnosti každé věci jsou přitom do jisté míry jedinečné, a právě proto lze jen obtížně hodnocení určité věci jako celku mechanicky přenést na věc odlišnou. Na příklad závěr rozsudku NSS č. j. 4 Afs 211/2017-34 z 19. 1. 2018 tak nelze jednoduše aplikovat na žalobkyninu situaci, protože po skutkové stránce se oba případy významně odlišovaly. V řadě případů se žalobkyně dokonce odvolává na konkrétní hodnocení určitých okolností při vydání zajišťovacích příkazů nebo při odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (za všechny odkazy na rozsudek zdejšího soudu č. j. 9 Af 33/2017-19 z 30. 1. 2019 v bodě 33 žaloby nebo na rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* z 21. 6. 2012 v bodě 56 žaloby), přestože podmínky pro vydání rozhodnutí jsou v každém tomto případě výrazně odlišné (k odlišnostem oproti zapojení do podvodu srov. výklad shora).
36. Lze shrnout, že správce daně vlastní vyhledávací činností shromáždil důkazy vyvolávající pochybnosti o tom, že společnost CTU měla kapacity k dodání pneumatik žalobkyni, a poukázal na řadu podezřelých okolností obestírajících obchodní činnost této společnosti, které nasvědčují tomu, že k obchodním transakcím s žalobkyní fakticky nemuselo dojít. Souvislost mezi těmito zjištěními a zpochybněním osoby dodavatele, kterou žalobkyně dle svých slov v bodu 39 žaloby nechápe, lze co nejjednodušeji popsat takto: Jestliže žalobkynina dodatelka v dané době neměla vlastní kapacity k dodání pneumatik (personální ani skladové) a zároveň neuzavřela smlouvu s žádným subdodavatelem, pak nemohla dodat žalobkyni ani deklarované pneumatiky. Současně však správce daně poukázal na některé nejasnosti, nestandardní okolnosti a drobné rozpory v žalobkyniných vyjádřeních a jí předložených podkladech. Tato zjištění ani ve svém souhrnu neprokazují, že zboží žalobkyni nedodala společnost CTU, což ani není úkolem správce daně. Nicméně bohatě postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti žalobkynina účetnictví. Na žalobkyni tak přešlo – optikou tehdejší judikatury – důkazní břemeno ohledně tvrzení, že jí pneumatiky dodala právě společnost CTU.
37. Bylo zcela na žalobkyni, jakým způsobem své břemeno unese, ale nelze přehlédnout, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností uvedl demonstrativní výčet důkazních prostředků, které mohla žalobkyně předložit a jejichž existenci v některých případech sama deklarovala (na příklad cenovou nabídku nebo e-mailovou korespondenci se společností CTU). Žalobkynino přesvědčení, že po ní správce daně požadoval nesplnitelné, tak nemá ve správním spisu oporu.
38. Žalobkyně následně předložila na podporu svých tvrzení daňové doklady vystavené za prodej předmětných pneumatik svým odběratelům. To však dokazuje toliko existenci zboží a jeho využití v žalobkynině ekonomické činnosti, ale tyto okolnosti daňové orgány nezpochybnily. Dále žalobkyně předložila nedatovanou sjetinu obrazovky, na níž je uvedeno, že e-mailová schránka praha@eurotyres.cz je zaplněna z více než 90 %. Z této písemnosti nevyplývá pro posuzovanou věc vůbec nic. Pokud jí snad chtěla žalobkyně

naznačit, že si nemohla archivovat e-mailovou komunikaci se svými obchodními partnery, protože by jí mohlo dojít místo v e-mailové schránce, nelze k tomu než konstatovat, že žalobkyně si mohla takovou komunikaci samozřejmě archivovat mimo samotnou e-mailovou schránku (ať už v elektronické nebo listinné formě). Žádné další důkazní prostředky žalobkyně nepředložila.

39. Soud tak souhlasí se žalovaným, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně dodání zboží společností CTU neunesla. Není přitom pravda, že by správce daně požadoval prokázání této skutečnosti se 100% jistotou („zcela jednoznačně“), jak tvrdí žalobkyně (bod 62 žaloby, bod 22 repliky). Takový názor v napadeném rozhodnutí vysloven není a žalobkyně jej dovozuje z jediného použití příslovce „jednoznačně“ v bodě 61 napadeného rozhodnutí: „*Odvolatel však účelově pomýjí, že spolupráce odvolatele s obchodní společností CTU nebyla svědeckou výpovědí M. S. jednoznačně potvrzena, byť ji svědek ani nevyloučil.*“ (Podtrženo soudem). Užitá formulace není zcela vhodná, neboť by skutečně postačovalo, kdyby provedené důkazy žalobkynina tvrzení „pouze“ potvrdily, a nemusely by tak učinit „jednoznačně“, avšak žalobkyně této jedné zmínce přisuzuje význam, jejž nemá. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že z hlediska důkazního standardu daňového řízení postačuje, že se prokazovaná skutečnost jeví jako pravděpodobná (t. j. je pravděpodobnější než její opak, srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 176/2016-36 z 5. 10. 2016). Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí pak je podstatné, zda žalobkyně tento důkazní standard v posuzované věci unesla. A soud ve shodě s žalovaným naznal, že nikoli.
40. Žalobkyně prokazovala přijetí zboží právě od společností CTU pouze daňovými doklady vystavenými touto společností, ve dvou ze tří případů dodacími listy vystavenými touž společností a výpisy z bankovního účtu dokládající provedení plateb za předmětné zboží ve prospěch CTU. Tyto důkazy však dodání pneumatik jmenovanou společností s dostatečnou mírou jistoty neprokazují, a to s ohledem na shora předestřená zjištění správce daně. Žalobkyně nebyla schopna popsat, jak spolupráce s CTU probíhala: s kým konkrétně jednala, jak objednávala zboží, jak se k ní dostaly daňové doklady. Rovněž nepředložila žádné písemnosti, které by průběh obchodů dokládaly, ačkoli podle jejích tvrzení musely existovat (spolupráce měla být navázána na základě listinné nabídky předložené neurčenou osobou, komunikace měla probíhat částečně e-mailem). Zároveň nebyl tyto okolnosti schopen nijak objasnit ani obchodní zástupce společností CTU. Dodání zboží právě od této společnosti pak nijak nesvědčí ani okolnosti přepravy zboží, která byla správcem daně podrobně zdokumentována (body 24 až 27 napadeného rozhodnutí). K výpisům z bankovního účtu pak je třeba poukázat na judikaturu správních soudů, podle níž má tento důkaz pouze podpůrnou váhu, neboť sice dosvědčuje provedení určité platební transakci, nelze z něj však dovozovat faktické poskytnutí určitého plnění (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2012-61 z 26. 9. 2012).
41. Žalovaný přitom správně zdůraznil, že je v zájmu daňového subjektu, aby si nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění plnění skutečně došlo, neboť jej tíží důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit [rozsudek NSS č. j. 2 Afs 177/2006-61 z 15. 5. 2007, část V. b)]. Platí totiž, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010, bod 42).

42. Správce daně tedy na základě konkrétních skutečností prokázal, že existují natolik vážné a důvodné pochyby o souladu žalobkyní předložených dokladů se skutečností, že činí její účetnictví nevěrohodným a nesprávným. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno, a bylo na žalobkyni, aby prokázala, že podmínky pro nárok na odpočet DPH byly splněny.

III. 4. Dopady rozsudku *Kemwater ProChemie* a navazující judikatury.

43. Daňové orgány vedly dokazování se zaměřením na to, zda bylo zboží dodáno deklarovanou dodavatelkou. Vycházely z právního názoru, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu, jenž měl oporu v rozsáhlé judikatuře správních soudů. To však nic nemění na povinnosti soudu aplikovat na věc závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Správní soudy jsou totiž povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení: „pokud [...] rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“ (Usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 As 47/2005-86 z 21. 10. 2008).
44. Jak již soud uvedl, i po rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (srov. bod 37 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022).
45. Městský soud si uvědomuje, že NSS není jednotný v aplikaci nové judikatury. Nicméně ztotožňuje se s opakovaně vyjádřeným názorem, že tato judikatura nepředstavuje 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.“ (Na příklad rozsudky NSS č. j. 10 Afs 254/2018-43 z 13. 5. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48 z 20. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022 nebo č. j. 10 Afs 66/2019-51 z 29. 6. 2022). Žalobkynino tvrzení, že NSS „konstantně dovozuje, že s ohledem na dosud neznámý právní názor Soudního dvora EU, je třeba věc vrátit do daňového řízení k doplnění dokazování“ (bod 6 sdělení z 29. 9. 2022), tak opět zjevně nemá oporu v realitě. V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 NSS konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.
46. V nynější věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od společnosti CTU, a neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl plnění dodat. Existence žádného takového, jmenovitě určeného subjektu přitom nevyplývá ani z obsahu správního spisu; hypoteticky by se mohlo jednat na příklad o dodavatele společnosti CTU, ale jejich totožnost známa není. Zároveň žalobkyně neoznačila žádnou konkrétní fyzickou osobu, se kterou při sjednávání a realizaci dodávek a jednala a která měla reprezentovat společnost

CTU, a to přestože byla konfrontována se zjištěními správce daně, jenž dodání od této společnosti zpochybňoval, a přestože se ve věci opakovaně vyjadřovala.

47. Jediné další známé subjekty, které v příběhu vystupují, jsou přepravní společnosti BESKYD CARGO s.r.o. a O.K. Trans Praha spol. s r.o. Ve vztahu k nim však bylo souhrnem provedených důkazů – daňovými doklady, výpověďmi řidičů a u přepravy realizované 7. 10. 2014 též e-mailovou objednávkou – bezpečně prokázáno, že tyto společnosti toliko zajistily přepravu zboží a nemohly být jeho dodavatelkami. Nakládka zboží k přepravě se odehrála 27. 6. 2014 v oploceném skladu v okolí Dobré nebo Nošovic (na daňovém dokladu k přepravě je jako místo nakládky uveden Frýdek Místek); dne 7. 10. 2014 v sídle nějaké přepravní společnosti v oploceném areálu v Rousínově; dne 24. 10. 2014 na velkém oploceném parkovišti s pneuservisem a garáží v Dobré. Ve všech třech případech tedy bylo zboží naloženo v prostorách patřících třetím subjektům. Ani řidiči, ani žalobkyně však nebyli s to specifikovat, komu tyto prostory patřily, a především ani to, kde přesně se nacházely (což není zřejmé ani z daňových dokladů o přepravě, ani ze záznamů o provozu vozidla, ani z e-mailové objednávky), tudíž jejich totožnost zůstala neznámá. Svá tvrzení v tomto směru žalobkyně nerozhojnila ani poté, co jí soud výzvou z 20. 9. 2022 výslovně umožnil doplnit její tvrzení s odkazem na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*. Ve věci tak neexistuje žádná indicie ukazující k jinému konkrétnímu subjektu, jenž mohl pneumatiky dodat, a nelze tedy ověřit, zda byl takový subjekt plátcem DPH.
48. Žalobkyně ve sdělení z 29. 9. 2022 uvedla, že postavení plátkyně DPH u její dodavatelky nutně vyplývá také z hodnoty zdanitelných plnění. Žalobkyni je třeba přisvědčit, že neidentifikovaného dodavatele je třeba považovat za „osobu povinnou k dani“, „pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani“ (bod 39 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*). Zároveň však platí, že nelze dovozovat postavení plátce DPH z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že byla tato plnění poskytnutá jediným dodavatelem (bod 36 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 nebo bod 43 rozsudku č. j. 4 Afs 317/2021-43 z 24. 3. 2022).
49. Žalobkyně nakoupila pneumatiky během čtyř měsíců celkem ve třech dodávkách, na které byly vystaveny tři samostatné daňové doklady: faktura č. 140100214 je na částku 1 202 089 Kč bez DPH (1 454 528 Kč s DPH) a zahrnuje 16 typů pneumatik značky Pirelli; faktura č. 140100341 je na částku 1 574 012 Kč bez DPH (1 904 554,52 Kč s DPH) a zahrnuje čtyři typy pneumatik značky Pirelli; faktura č. 140100348 je na částku 2 145 000 Kč bez DPH (2 595 450 Kč s DPH) a zahrnuje celkem sedm typů pneumatik značky Pirelli. Hodnota každé ze tří dodávek podle daňových dokladů sama o sobě přesahovala limit pro registraci k DPH, jenž v dané době činil jeden milion Kč (§ 6 odst. 1 ZDPH). Žalovaný však ve vyjádření z 5. 10. 2022 správně podotkl, že pokud by dodavatelovo postavení plátce DPH měly založit právě tyto obchody, stalo by se tak až *pro futuro*, neboť dle citovaného ustanovení je osoba povinná k dani plátcem DPH až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat jednoho milionu Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Platba za první dodávku proběhla v červnu 2014 a platby za druhou a třetí dodávku v říjnu 2014. Pro

vznik postavení plátce DPH na základě těchto transakcí (konkrétně ke dni 1. 8. 2014) by tak bylo třeba, aby druhou nebo třetí dodávku zboží dodal stejný subjekt jako tu první.

50. Pokud jde o zboží tvořící jednotlivé dodávky, tak bylo obsaženo na jediném daňovém dokladu a naloženo týmiž pracovníky v jednom čase na jednom místě. Také řidiči ve svých výpovědích shodně hovořili o tomto zboží jako o celku a nerozlišovali jeho jednotlivé části, které by mohly představovat samostatné plnění (na příklad z důvodu odlišného zabalení nebo označení). Na druhé straně nelze přehlédnout, že šlo o plnění dělitelné (velké množství pneumatik různých modelových řad), a ani naložení určitého zboží v totožném místě a čase nevyhnutelně neznámá, že veškeré zboží bylo dodáno jediným subjektem. Zejména výpovědi řidičů ostatně vzbuzovaly dojem, že místa nakládky byla spíše překladišti, kde docházelo k předávání zboží nakoupeného od různých dodavatelů a na němž neidentifikovaní pracovníci vykonávali práci prostředníků. Soud tak nepovažuje za prokázané, že zboží v jednotlivých dodávkách bylo dodáno týmiž subjektem, nicméně určité okolnosti tomu nasvědčují.
51. Důležitější však je, že soud neshledal žádné indicie nasvědčující, že by kterákoli dvě ze tří plnění byla poskytnuta stejným subjektem. K těmto dodávkám byly vystaveny samostatné daňové doklady a naskladněny byly v průběhu několika měsíců na různých místech České republiky. První a druhá dodávka sice byly naloženy v okrese Frýdek Místek, nicméně nepodařilo se zjistit, zda šlo o totožné místo, a tím méně komu dané prostory patřily a zda na nich fakticky vykonával obchodní činnost pouze jeden subjekt (podrobněji bod 47 tohoto rozsudku). Tyto skutečnosti by musela tvrdit a prokázat žalobkyně (stejně jako případně to, že některý z dodavatelů byl v postavení plátce DPH již v době poskytnutí plnění). K tomu dostala příležitost na základě výzvy soudu z 20. 9. 2022. V reakci na ni se sice ohradila proti tomu, že jí v daňovém řízení nebylo umožněno doplnit v tomto směru dokazování, avšak současně žádné důkazy nenavrhlala a ani svá skutková tvrzení nijak nedoplnila.
52. Za této situace nelze postavení plátce DPH u žalobkynina neidentifikovatelného dodavatele dovodit pouze z hodnoty poskytnutých zdanitelných plnění. Žalobkyně ani v průběhu soudního řízení nenabídla žádnou relevantní indicii, která by svědčila tomu, že druhou nebo třetí dodávku zboží nabytá od stejného subjektu jako tu první, a že se tedy její dodavatel musel v mezidobí nutně stát plátcem DPH. Bez takové indicie však nejsou podmínky pro vrácení věci do daňového řízení splněny.

IV. Závěr a náklady řízení.

53. Daňové orgány sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých údajně od společnosti CTU. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně přijetí sporných plnění právě od této společnosti, a žalobkyně je v daňovém řízení neunesla. Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickou dodavatelkou sporných plnění byla společnost CTU. Zároveň žalobkyně neoznačila ani žádnou jinou osobu, která by jí mohla předmětné plnění dodat, a nenabídla žádnou indicii, že by jiný faktický dodavatel byl v postavení plátce DPH. Neučinila tak ani v průběhu soudního řízení, ačkoli k tomu dostala příležitost, a o takové možnosti nesvědčí ani žádné listiny obsažené v daňovém spise. Za těchto okolností soud považuje za správný závěr žalovaného, že podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u těchto plnění nebyly splněny. Vzhledem k tomu soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

54. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu 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, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

Praha 11. října 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu