



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **M. B.**  
sídlem X

zastoupený daňově poradenskou společností Censitio s.r.o.  
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2020, č. j. 16243/20/5300-21443-712756,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci a procesní podmínky**

1. Žalobce se žalobou podle hlavy druhé, dílu prvního, části první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 4. 5. 2020 domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 4. 2019, č. j. 1844231/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období březen 2015), č. j. 1845927/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období červenec 2015),

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

č. j. 1884741/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období srpen 2015), č. j. 1885198/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období říjen 2015), č. j. 1885457/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období listopad 2015), č. j. 1886084/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období prosinec 2015), č. j. 1886732/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období duben 2016), č. j. 1886825/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období květen 2016), č. j. 1886954/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období červen 2016), č. j. 1887064/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období červenec 2016), č. j. 1887346/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období září 2016), č. j. 1887508/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období říjen 2016) a č. j. 1889545/19/2111-50523-202055 (zdaňovací období listopad 2016; všechna uvedená rozhodnutí správce daně společně dále jen „platební výměry“).

2. Správce daně platebními výměry žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za výše uvedená zdaňovací období a současně mu předepsal penále z doměřené daně. Daň byla doměřena z důvodu neuznání daňových odpočtů týkajících se přijatých zdanitelných plnění, které žalobce nárokoval na základě daňových dokladů vystavených za úklidové práce společnostmi VERBSTAV spol. s r. o. (dále jen „VERBSTAV“) a BARVA spol. s r. o. (dále jen „BARVA“) a za montážní práce společností OLIMP GOLD s.r.o. (dále jen „OLIMP“).
3. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím žalobce souhlasil výslovně a žalovaný implicitně (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

### Obsah správního spisu

4. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobce dne 15. 6. 2017 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců leden 2015 až prosinec 2016.
5. V rámci daňové kontroly žalobce předložil obchodní dokumentaci od deklarovaných dodavatelů. Šlo zejména o objednávkové listy vystavené pro společnosti VERBSTAV a BARVA, ve kterých jsou specifikovány úklidové a údržbářské práce na ubytovně Sendražice (např. luxování koberců, úklid WC a sprchových koutů vč. čištění keramických obkladů, vše o vymezené výměře či ploše) a v provozovně V. (úklid haly strojním vysavačem) a faktury odkazující na dodací listy obsahující rozpis prací (dle výše uvedeného členění) a víceprací (např. sekání trávy v areálu ubytovny, zimní údržba vč. odklizení sněhu a posypu). Dále jde o rámcovou smlouvu o dílo uzavřenou bez specifikace zakázek se společností OLIMP a touto společností vystavované faktury za dodávky označené jako „Montování dílů a ocelových konstrukcí a zábradlí“, ke kterým byly přiloženy protokoly o předání dodávek označených jako „výroba a sestava dílů O. K. schodů a zábradlí“ včetně označení akce zkratkou (např. ATO, W.I.L.L., B+S) a soupis provedených prací obsahující ocenění prací v rámcové kolonce „zámečnické práce (vrtání, broušení, sváření)“ – „sestava schodů a zábradlí“, a „nakládka zboží a manipulace“.
6. Při ústním jednání dne 27. 9. 2017 žalobce uvedl, že společnost OLIMP pro něj montovala ocelové konstrukce a zábradlí. Obchod uzavřel s jejím jednatelem B., ten pak již do provozovny ve Veltrubech nejezdil. Pracovníkům práci přiděloval a na její provedení dohlížel sám žalobce. Služby objednával po telefonu, doklady pak obdržel mailem elektronicky a od pracovníků v listinné podobě. Ceny určoval žalobce. Pokud jde o

společnosti VERBSTAV a BARVA, obchod uzavřeli v Sendražicích, žalobce jim ukázal, co mají dělat a oni pravidelně jezdili uklízet. Doklady obdržel mailem a od pracovníků, těm také hotově na místě platil.

7. Dne 8. 11. 2017 vypovídal pan V., tehdejší jednatel společnosti VERBSTAV. Nebyl si jist, zda měla společnost v roce 2016 zaměstnance. Společnost dle něj práce prováděla subdodavatelsky. Vlastnila vůz Audi A4 a stavební nástroje (vrtačky apod.). S žalobcem se seznámil na tenisovém turnaji a domluvili se na provádění úklidu. Za společnost jednal jen on, občas se s žalobcem sešli v S., když přivezl lidi. Jejich jména neznal, obstarávali je subdodavatelé (uvedl paní H. M. a pana B., na kterého též správci daně sdělil kontakt). Mycí prostředky dodávala společnost VERBSTAV, vysavač se většinou půjčoval, sekalo se se sekačkou žalobce nebo ji také dodala společnost VERBSTAV. Pracovalo se o víkendech, většinou 4-5 lidí. Do Sendražic se jezdilo 2-3x měsíčně, do V. jednou za 2-3 měsíce. Hotovost přebíral vždy on osobně, nebo manželka či bratr. Potřeboval totiž hotovost pro úhrady subdodavatelům.
8. Správce daně žalobce výzvou č. j. 499616/18/2111-60562-203688 ze dne 7. 2. 2018 vyzval k prokázání, že deklarovaná plnění na konkrétně uvedených dokladech přijal od tam deklarovaných dodavatelů OLIMP, VERBSTAV a BARVA. Správce daně totiž zjistil, že na adrese sídla společnosti OLIMP nelze zastihnout žádnou oprávněnou osobu. Společnost nereagovala na výzvu ke sdělení, které osoby fakturované služby prováděly (v registru zaměstnavatelů byla vedena až od 1. 2. 2016). Tehdejší jednatel pan B. se k výsledku nedostavil. Ani v sídle společnosti VERBSTAV správce daně nikoho nezastihl a na výzvy k poskytnutí údajů o spolupráci s žalobcem společnost nereagovala. V roce 2016 neměla žádné zaměstnance, od roku 2002 nezveřejňuje účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku. Jednatel V. při výsledku neuvedl přesnou identifikaci subdodavatelů, na dodatečné výzvy nereagoval. Společnost BARVA byla zrušena s likvidací, soudem ustanovený likvidátor nemohl o spolupráci s žalobcem uvést žádné údaje, neboť mu nebylo předáno žádné účetnictví. V roce 2015 neměla společnost žádné zaměstnance. Bývalí jednatelé pan B. a pan L. se k výsledku nedostavili. *Správce daně uzavřel, že žalobce měl prokázat nejen to, že k plnění došlo, ale i to, že jej uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Z výše uvedených důvodů mu vznikly pochybnosti o skutečném dodavateli předmětných plnění, resp. o dodání služeb uvedených na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele.*
9. Žalobce se k výzvě vyjádřil dne 29. 3. 2018 a navrhl doplnění dokazování mimo jiné o výslech paní M., e-mailovou komunikaci mezi ním a jednatelem B. a V., lustraci vozu X, kterým byli přivázeni pracovníci, a fotografiemi osob v areálu žalobce.
10. Žalobcova dcera, paní M., dne 9. 5. 2018 vypověděla, že je k žalobci v pracovním poměru a stará se o ubytovnu. Mimo jiné provádí běžný úklid, pokud tam není úklidová firma, která myje okna, vytírá dlažbu, luxuje, otírá dveře, v létě seká trávu a stříhá stromy. Pokaždé tam je z úklidové firmy někdo jiný, vždy cca 4-5 lidí. Někdy práci zadává a kontroluje ona, někdy žalobce. V rozhodném období práce prováděla společnost BARVA a potom VERBSTAV. To věděla od žalobce. Většinou měli svoje kbelíky, hadry, košťata, vysavače, mycí prostředky. Viděla pana V., pana B. si nevybavuje. Jiné osoby ze společností nezná.
11. Výzvou č. j. 3706199/18/2111-60532-203688 ze dne 23. 7. 2018 správce daně vyzval dále žalobce k prokázání rozsahu zdanitelného plnění a toho, že se uskutečnilo tak, jak je na

daňovém dokladu deklarováno. Poukázal na to, že na daňových dokladech a soupisech provedených prací od společnosti OLIMP není uveden rozsah zdanitelného plnění. Chybí zde údaje o množství, ceně, druhu prací a toho, v jakém období byly provedeny. Doklady tedy nesplňují náležitost dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Společnost na výzvy správce daně nereaguje. *Správce daně tedy vznikly pochybnosti o skutečném rozsahu přijatého zdanitelného plnění.*

12. Na výzvu žalobce zareagoval podáním ze dne 10. 8. 2018 tak, že má za to, že oprávněnost nároku na odpočet daně prokázal. Poukázal na fakturační podklady společnosti OLIMP, které předložil ve věci daně z příjmů fyzických osob dne 30. 4. 2018. Ty správce daně zařadil úředním záznamem do kontrolního spisu. Jedná se o nepodepsanou tabulku zaslanou jako příloha podání z datové schránky žalobce. K jednotlivým číslům faktur je zde u jednotlivých fakturovaných sestav schodů a zábradlí (fakturační jednotka kg) a nakládek zboží a manipulací (fakturační jednotka hodina) uvedeno množství fakturačních jednotek, jednotková cena a dále odběratel finálního výrobku a číslo související faktury vystavené žalobcem.
13. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 12. 2018 správce daně dodal, že společnost **OLIMP** deklarovala v roce 2016 zdanitelná plnění od nekontaktních a nespolehlivých plátců, jejichž jednatelé jsou cizinci (mimo jiné též od společnosti BARVA). Žádná e-mailová komunikace s panem B. mu doložena nebyla, uvedený způsob komunikace navíc nelze považovat za věrohodný důkaz, neboť nemůže být zjištěna věrohodnost původu dat. Žalobcem předložené podklady k fakturaci nejsou podepsány a odsouhlaseny oběma smluvními stranami a nelze je považovat za věrohodný důkazní prostředek. Žalobce tak dle správce daně neprokázal, jak plnění proběhlo, kdo práce realizoval a v jakém rozsahu.
14. Pokud jde o společnost **BARVA**, svědkyně M. neoznačila žádnou osobu ani subdodavatelskou společnost, která úklidové práce prováděla. Název společnosti jí byl znám jen od žalobce. Z výpovědi vyplývá, že nějaké úklidové práce provedeny byly, ne však kdy a kým. Jsou v ní též rozpory. Dle žalobkyně přijeli pracovníci svým vozem, avšak žalobce označil registrační značku vozidla, u kterého správce daně zjistil, že patří žalobci. Pan B. byl jednatelem společnosti jen do 17. 3. 2015, žalobce si neověřil, zda osoba, která úklidové práce dodávala, byla deklarovaným dodavatelem. K e-mailové komunikaci s ním správce daně uvedl totéž co výše. Náklady na úklidové služby v roce 2015 od dodavatele BARVA ve výši **617 387,52 Kč** převýšily tržby za ubytování vykázané v daném roce, transakce byla proto z pohledu správce daně nelogická. Žalobce přebíral faktury od osob, které nebyly oprávněné za společnost jednat, a také jim v hotovosti platil. Nebyl tedy obezřetný a nedoložil provedení prací dodavatelem BARVA.
15. Správce daně též uvedl, že ačkoliv jednatel společnosti **VERBSTAV** potvrdil fakturaci i provádění prací, označení subdodavatelé pan B. a paní H. (roz. M.) uvedli, že společnost VERBSTAV neznají. Existují rozpory mezi jeho výpovědí a výpovědí paní M. ohledně toho, komu byly předávány peníze v hotovosti a jakým vozem pracovníci na místo výkonu práce přijížděli. E-mailová komunikace správci daně předložena nebyla a z fotografií nelze identifikovat konkrétní osoby. Z materiálů vyplývá, že nějaké úklidové práce byly prováděny, ale není jasné, kdo je prováděl a zda to byl plátec, či neplátec. Náklady na úklidové služby v roce 2016 od dodavatele VERBSTAV ve výši **500 480,16 Kč** spotřebovaly téměř veškeré příjmy za ubytování v daném roce, i tyto transakce tedy byly

z pohledu správce daně nelogické. Správce daně uvedl, že provedení prací nezpochybnuje, nebylo však prokázáno, že plnění byla přijata od společnosti VERBSTAV.

16. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil tak, že se ohradil proti argumentaci vystavěné na nekontaktnosti dodavatelů, neprokázání personálního zajištění a proti neprovedení důkazu kontrolním hlášením. Navrhl doplnění výsledku kontrolního zjištění o kontrolní hlášení a daňová přiznání deklarovaných dodavatelů. To správce daně učinil, setrval však na výsledku kontrolního zjištění, neboť hlášení a tvrzení sama o sobě neprokazují přijetí plnění. Uvedl, že argumentaci nevystavěl primárně na nekontaktnosti dodavatelů, ta však byla indicií, pro kterou pojal o transakcích pochybnosti. Následně správce daně vydal zprávu o daňové kontrole.
17. Správce daně dne 12. 4. 2019 doručil žalobci platební výměry, které byly podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) odůvodněny zprávou o daňové kontrole. Žalobce se proti nim odvolal s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar*, neboť plnění od společnosti OLIMP přijal v rámci ekonomické činnosti, a tak mu nelze odepřít nárok na odpočet DPH. Ohledně plnění od společnosti BARVA byl v dobré víře, že je přijímá právě od tohoto deklarovaného dodavatele. Zpochybnil hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole a navrhl doplnění dokazování o výslech své účetní paní H. a o písmoznalecké zkoumání podpisu pana B. na posuzovaných obchodních dokumentech společností OLIMP a BARVA. Zpochybnil dále pravdivost vyjádření tvrzeného subdodavatele společnosti VERBSTAV pana B., že tuto společnost nezná – jak jinak by její jednatel V. mohl znát jeho telefonní číslo? Ohledně paní H. (M.) má žalobce za to, že nebyla ztotožněna správná osoba. Nedohledání subdodavatelů především nemůže jít k tíži žalobce, neboť bylo prokázáno, že plnění přijímal.
18. Správce daně dne 12. 6. 2019 vyslechl paní H., která byla v rozhodném období u žalobce zaměstnána jako účetní. Potvrdila, že připravovala smlouvy pro OLIMP. Přes její kancelář procházel k žalobci pan B., zda byla ověřována jeho totožnost, nevěděla. Komunikovala s ním jen přes e-mail a setkala se s ním jen jednou či dvakrát na začátku na dílně ve V., kde měla kancelář. Faktury dostávala na soukromý mail a po vytištění tyto zprávy mazala. Žalovaný následně seznámil žalobce se stanoviskem, podle kterého výpověď nelze považovat za důkaz prokazující nárok na odpočet DPH, neboť se svědkyně neúčastnila žádných obchodních jednání ani se nepodílela na zadávání či kontrole práce jednotlivých pracovníků. Pouze připravovala smlouvy a tiskla faktury, které jí přišly e-mailem. Závěr o neprokázání nároku nebyl vystavěn na tom, že doklady nepodepsal pan B. ***Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně rozsahu plnění přijatého od společnosti OLIMP, nikoliv ohledně toho, že plnění přijal od této společnosti.***
19. K uvedenému žalobce dne 6. 4. 2020 zopakoval, že je paradoxní, že úhrady na zveřejněný účet společnosti OLIMP finanční orgány nepovažují za důkaz poskytnutí služby, pokud současně žalobci u zbývajících dvou společností vytýkají to, že se placením v hotovosti připravil o jeden z možných důkazních prostředků svědčících v jeho prospěch. Setrval na stanovisku, že dodání zboží od společnosti OLIMP prokázal.
20. Žalovaný dne 27. 4. 2020 doručil žalobci napadené rozhodnutí, ve kterém setrval na závěru, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že ***zdanitelná plnění byla fakticky přijata od společností VERBSTAV a BARVA a že přijal***

*zdanitelná plnění od dodavatele OLIMP tak, jak je deklarováno v daňových dokladech.* Nesplnil tedy podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH.

### Obsah žaloby a vyjádření účastníků

21. Žalobce se závěry žalovaného nesouhlasí a má za to, že prokázal splnění všech hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu. Odkazuje na judikaturu NSS, podle které není smyslem a účelem důkazního řízení daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech a podle které postačí skutečnosti prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti tak, že z provedených důkazů lze učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i uplynulý čas.
22. Žalobce uvádí, že závěry o neprokázání množství, ceny a přesné povahy plnění od společnosti **OLIMP** jsou v rozporu s judikaturou, neboť vytýkané okolnosti nemusel prokazovat. V průběhu řízení dopodrobna popisoval svoji činnost a doložil, že výdaje na dodávky od společnosti OLIMP byly naprosto nutné pro provedení zakázek pro německé odběratele. Historii a okolnosti spolupráce se společností OLIMP v žalobě znovu popsal a zdůraznil, že společnost OLIMP práce měsíčně vyúčtovala fakturou s přiloženým soupisem provedených prací a protokolem o předání. To vše podepsal jednatel B. Za plnění žalobce platil na bankovní účet společnosti OLIMP uvedený na faktuře a zveřejněný v registru plátců DPH. V odpovědi ze dne 10. 8. 2018 na výzvu správce daně ze dne 23. 7. 2018 žalobce doložil rozsah a předmět přijatých plnění a uvedl, k jakým konkrétním zakázkám se přijatá plnění od společnosti OLIMP vztahovala. Přiložený dokument (tabulka) nebyl nepodepsaný, neboť byl spolu s odpovědí na výzvu zaslán správci daně datovou schránkou. Sám správce daně zjistil, že společnost OLIMP podala přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období a uvedla všechny faktury vystavené pro žalobce v kontrolním hlášení. Podle zveřejněných účetních závěrek dosáhla obratu z prodeje služeb v obou letech ve výši přes 14 milionů Kč a na provádění externích služeb vydala částky v obdobném řádu, což nasvědčuje tomu, že využívala subdodavatele. Nekontaktnost jednatele B. a společnosti OLIMP tak nemůže být kladena k tíži žalobce. Rozhodující je, že v době provádění montážních prací byla společnost pro správce daně kontaktní, plnila daňové povinnosti, zveřejňovala účetní závěrky a úhrady za její práce žalobce prováděl na její účet, zveřejněný v registru plátců DPH. Není rozhodné období jejího vedení v registru zaměstnavatelů. Svědkyně H. ve své výpovědi potvrdila, že společnost OLIMP poskytovala žalobci práce spočívající v pomoci při výrobě zámečnických výrobků, připravovala pro tuto společnost smlouvu, osobně se ve své kanceláři setkala s panem B., který za OLIMP jednal, prostřednictvím e-mailu s ním komunikovala, když s ním vyřizovala objednávky a faktury, a při úhradě faktur kontrolovala, zda uvedené číslo účtu společnosti OLIPMP je uvedeno v registru plátců DPH.
23. Žalobce též brojí proti závěru, kterým žalovaný zpochybňuje, že to byla právě společnost **BARVA**, která žalobci poskytla plnění. Přílohou daňových dokladů je objednávka a dodací list, který obsahuje soupis provedených prací a jsou podepsané jednatelem B., který též podepsal doklady o převzetí plateb v hotovosti. Údaje ve zveřejněných účetních závěrkách prokazují dlouhodobou ekonomickou činnost společnosti BARVA a též svědčí o vynakládání prostředků na externí služby (subdodávky). Nekontaktnost jednatele a společnosti BARVA ani absence jejich zaměstnanců nemůže být kladena k tíži žalobce.

24. Stejně tak žalobce trvá na tom, že prokázal přijetí plnění od společnosti VERBSTAV. Přílohou daňových dokladů je dodací list, který obsahuje soupis provedených prací a je podepsán jednatelem V. Soupis provedených prací jednoznačně vymezuje rozsah a předmět přijatého plnění. Společnost podala přiznání k DPH a daňové doklady zařadila do kontrolního hlášení. Jednatel jako svědek potvrdil, že práce provedla společnost VERBSTAV, daňové doklady vystavil a podepsal on a převzal v hotovosti úhradu. Žalobce zpochybnil hodnocení výsledků svědků, neboť tvrzení pana B., že pana V. nezná, je nevěrohodné, neboť své podnikání nijak neinzeruje a přesto pan V. znal jeho číslo, které poskytl při svědecké výpovědi. Dále žalobce namítl, že svědkyně H. nemusí být tatáž osoba, kterou v průběhu svědecké výpovědi uvedl pan V. (M.). Nedohledání subdodavatelů společnosti VERBSTAV však především nemůže jít k tíži žalobce.
25. Žalobce dále namítl nesprávné hodnocení důkazů. Ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí mu není zřejmé, jakým způsobem finanční orgány hodnotily shromážděné důkazní prostředky. Hodnocení důkazních prostředků neodpovídá pravidlům vyplývajícím z daňového řádu a odborné literatury. Není totiž zejména zřejmé, jakou důkazní sílu finanční orgány přiložily smlouvám o dílo, fakturám, objednávkám, soupisu provedených prací, předávacím protokolům, dokladům o bezhotovostní úhradě faktur, přiznáním k DPH, kontrolním hlášení a zveřejněným účetním závěrkám společnosti OLIMP a BARVA a dalším shromážděným důkazním prostředkům a jak tyto důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti hodnotily.

#### Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil nerovnoměrné rozložení důkazního břemene. Zde žalobce unesl předložením dokladů primární důkazní břemeno, nicméně to bylo na něj přeneseno vyjádřením důvodných pochybností správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 2. 2018. Žalobce nebyl schopen prokázat svá tvrzení a unést důkazní břemeno za situace, kdy nově pouze navrhl výslech svědka, který jeho tvrzení nepotvrdil. Tím, že si žalobce nezajistil takové důkazní prostředky, kterými by mohl prokázat svá tvrzení, se dostal do důkazní nouze, a tedy nezachoval náležitou míru obezřetnosti, aby mohl být v dobré víře, že prokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet DPH. Správce daně hodnotil důkazy jednotlivě, i ve vzájemné souvislosti, a to na str. 11 až 21 zprávy o daňové kontrole, žalovaný se s tímto hodnocením ztotožňuje, jak podrobně uvedl na str. 7 až 15 napadeného rozhodnutí, a konstatuje, že správce daně postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. To, že žalobce nesouhlasí se způsobem hodnocení důkazů, neznamená, že správce daně či žalovaný postupovali nezákonně.

#### Další podání ve věci

27. Žalobce reagoval replikou, ve které uvedl, že na výzvu k prokázání reagoval podáním ze dne 29. 3. 2018 a navrhl provedení různých důkazních prostředků (e-mailová komunikace, fotografie pracovníků, zjištění majitele vozu atp.) a připomněl, že již dříve předal správci daně podklady pro fakturaci od společnosti OLIMP, které obsahovaly uvedení rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Později navrhl doplnění o další důkazní prostředky (kontrolní hlášení dodavatelských společností, znalecké posouzení pravosti podpisu pana B. na dokumentech). Neprovedení těchto navrhovaných důkazů je vadou řízení. Žalobce rozhodně nebyl pasivní.

28. Žalovaný k tomu odkázal zejm. na body 35-44 napadeného rozhodnutí, kde se s důkazními návrhy vypořádal.
29. Žalobce též v návaznosti na své žalobní tvrzení, podle kterého prokázal splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, doplnil právní argumentaci. Poukázal na body 46-48 rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) ze dne 3. 9. 2020, věc C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, podle kterých skutečnost, že předmětné zboží ve věci v původním řízení nevyrobil ani nedodal vystavitel faktur ani jeho subdodavatel, a to zejména proto, že posledně uvedení neměli k dispozici potřebné materiální a lidské zdroje, nepostačuje k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že k dodání zboží nedošlo, a aby mohl být společnosti odepřen nárok na odpočet, jelikož tato skutečnost může být důsledkem jak podvodného zatajování dodavatelů, tak pouhého využití subdodavatelů. I když by plnění neposkytl vystavitel faktur a nebyla určena totožnost osoby dodavatele, naplňují dodání objektivní kritéria. Žalobce setrval na tvrzení, že prokázal, že plnění poskytly společnosti OLIMP, BARVA a VERBSTAV, avšak pro případ, že by se soud s tímto závěrem neztotožnil, doplnil argumentaci k námitce unesení důkazního břemene tak, že prokázání skutečného poskytovatele plnění není jeho součástí.
30. Žalovaný odkazované rozhodnutí SDEU nepovažuje za příléhavé, neboť v něm prokazatelně došlo k dodání zdanitelného plnění a bylo pouze zpochybněno, kdo byl skutečným dodavatelem. V souzené věci však v případě společnosti OLIMP nebylo možné stanovit cenu díla dle smlouvy o dílo a ověřit jaké práce a v jakém množství dodavatel skutečně provedl. V případě společností BARVA a VERBSTAV bylo problematické to, jaké práce a v jakém množství byly provedeny, resp. vyvstaly pochybnosti o tom, zda bylo zdanitelné plnění přijato v deklarovaném předmětu a rozsahu (body 23-26 napadeného rozhodnutí). Deklarované zdanitelné plnění žalobci tedy nebylo skutečně dodáno.

### Posouzení věci soudem

#### *Obecný úvod*

31. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).
32. Soudní dvůr v řadě rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/21017-73, bod 32).
33. Hmotněprávní podmínky jsou upraveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou

povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).

34. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
35. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).
36. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení 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 [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
37. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
38. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
39. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti

správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 21, a v něm citovanou judikaturu).

40. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
41. Podle judikatury NSS pak platí, 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“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).

#### *Unesení důkazního břemene v projednávaném případě*

42. Z bodů 22, 44 aj. napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že v daném případě finanční orgány snížily žalobci nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů VERBSTAV a BARVA. Výhradně ve vztahu k plnění od společnosti OLIMP neprokázal jeho přijetí v deklarovaném rozsahu a ceně. V duplice uvedené tvrzení žalovaného, že tento důvod se vztahoval i na ostatní dvě společnosti odpovídá bodům 23-26 napadeného rozhodnutí. Avšak z jeho celkového kontextu a vývoje celého řízení, jak je popsáno a soudem zvýrazněno výše (zejména z posloupnosti a obsahu příslušných výzev, závěrů zprávy o daňové kontrole atp.) a jasného znění bodů 22 a 44 napadeného rozhodnutí plyne, že jediným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH z plnění od těchto dvou společností je neprokázání identity dodavatele (body 23-26 soud považuje v tomto kontextu za rekapitulační). Dopady tohoto závěru se soud bude zabývat v následující části tohoto rozsudku. Nejprve se zaměří na posouzení otázky, zda žalobce přece jen důkazní břemeno tak, jak je vymezeno v napadeném rozhodnutí, neunesl, jak v žalobě tvrdí.
43. Obdobnou otázkou se soud zabýval v související věci týkající se daně z příjmů fyzických osob v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 54 Af 15/2020-48, ze kterého je možné *mutatis mutandis* vycházet i v projednávaném případě.
44. Soud dodává, že většina dílčích žalobních námitek má předobraz již v odvolacích námitkách, které žalovaný vypořádal. Pokud žalobce toto vypořádání nikterak nerefletoval, pak negativně předurčil osud příslušných žalobních bodů. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vysvětlení, pakliže se mu již dostatečného odůvodnění dostalo v daňovém řízení.
45. Žalobce předložil faktury (daňové doklady) od subdodavatelských společností. Tím splnil primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Finančním orgánům však vznikly pochybnosti o skutečném rozsahu zdanitelného plnění, resp. o jeho poskytnutí deklarovanými dodavateli. Výzvou ze dne 7. 2. 2018 na žalobce přenesly

důkazní břemeno zpět (viz bod 33 napadeného rozhodnutí). Bylo tedy na žalobci unést důkazní břemeno jinými prostředky.

46. Žalobce se pokoušel důkazní břemeno unést mj. listinami z obchodního rejstříku, výpisy z účtů, kontrolními hlášeními a daňovými přiznáními společností. Soud přisvědčuje finančním orgánům, že tyto podklady neprokazují předmět a rozsah provedení tvrzených plnění ani jeho poskytnutí konkrétním subjektem. Kontrolní hlášení, výpisy z účtů, daňová přiznání, listiny z obchodního rejstříku či registrace plátců DPH jsou opět pouze formálními důkazními prostředky. Tyto listiny prokazují pouze to, že deklarovaný dodavatel plnil daňové povinnosti, vykazoval nějakou ekonomickou činnost (na kterou mohl a nemusel používat subdodavatele) a přijal platbu od žalobce, nikoliv však faktické provedení právě tvrzených plnění a jejich rozsahu.
47. Žalobce neprokázal rozsah poskytnutého plnění ani tabulkou „podklady k fakturaci“ pro společnost OLIMP. Jak správně finanční orgány uvedly (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole), tabulka „podklady k fakturaci“ není podepsána oběma smluvními stranami, a tak lze pochybovat o její autenticitě. Soud dodává, že je zcela nerozhodné, že byla zaslána správci daně datovou schránkou, a tak má ve smyslu § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, stejné účinky, jako by jí byla podepsána. Podstatné je, že není podepsána za společnost OLIMP a mohla být tedy vytvořena *ex post*. Navíc skutečně není obvyklé, aby na podkladech k fakturaci od (sub)dodavatele byly uvedeny údaje ohledně konečných odběratelů a jim vystavených fakturách. V tabulce ani v žádné z předložených listin navíc nebylo přesně specifikováno množství odvedené práce, kteří konkrétní pracovníci ji měli pro žalobce vykonávat, kdy a v jakém rozsahu. Žalobce ani nepředložil e-mailovou komunikaci s panem B., na kterou odkazoval ve svém vyjádření na výzvu správce daně.
48. Při existenci výše pospaných důvodných pochybností o tom, že to skutečně byly společnosti BARVA a VERBSTAV, kdo úklidové práce prováděl, neboť ty neměly žádné zaměstnance, nemohly formální doklady jako objednávky a dodací listy a doklady o hotovostních platbách, byť podepsané jejich jednatelem, tyto pochybnosti vyvrátit. Ohledně otázky, komu bylo v hotovosti vlastně placeno, navíc panovaly rozpory ve svědeckých výpovědích. Listinné důkazy tedy faktické přijetí deklarovaných plnění, resp. přijetí deklarovanými dodavateli, neprokázaly a ponechaly otevřenými možnosti jako je jen fiktivní vykázaní dodávek, poskytnutí jiných, daňově neuznatelných plnění, popř. nadhodnocení objemu reálně uskutečněných dodávek.
49. Žalobce dále namítal, že nekontaktnost společností OLIMP, BARVA, pana B. či pana L. mu nemá být kladena k tíži. Není sice jeho chybou, že jsou tyto osoby nekontaktní, zhoršuje to ovšem jeho důkazní situaci, neboť právě on nese důkazní břemeno. Právě kvůli tomu působí nekontaktnost těchto osob ve svém důsledku v neprospěch žalobce. Správce daně přitom vynaložil dostatečnou míru aktivity, kterou po něm lze požadovat, k zajištění přítomnosti svědků při výslechu. Správce daně tak postupoval v souladu se zásadou materiální pravdy a dbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly v průběhu dokazování zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Navíc soud opakuje, že závěry finančních orgánů o neunesení důkazního břemene nejsou založeny na nekontaktnosti, ta byla „jen“ důležitou indicí, na základě které správci daně vznikly pochybnosti (viz § 35 zprávy o daňové kontrole).

50. Dle žalobce mu nemůže být kladena k tíži ani skutečnost, že společnost OLIMP byla evidována v registru zaměstnavatelů až od 1. 2. 2016, neboť ze zveřejněných účetních závěrek plyne, že montážní práce společnost OLIMP prováděla za pomoci subdodávek. Žalobce však pomíjí, že nezávisle na formálních dokladech (fakturách) nebyl prokázán ani samotný objem a druh dodávek, a nemůže na tom nic změnit ani eventuální zjištění, zda tento údajný dodavatel nejistého druhu dodávek ve své činnosti využíval subdodávky třetích osob. Zcela nerozhodnými jsou v takové situaci okolnosti, že dodávky byly hrazeny bezhotovostně na zveřejněný účet, či tvrzení žalobce, že dodávky potřeboval pro plnění svých zakázek.
51. Svědecké výpovědi (při nekontaktnosti jednatelů společnosti pana B. a pana L.) rovněž faktické uskutečnění deklarovaných plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu neprokázaly. Svědecká výpověď paní H. byla velmi obecná a nekonkrétní. Svědkyně nejednala přímo s dodavateli, pana B. sice viděla, ale neověřovala jeho totožnost. Svědkyně komunikovala s panem B. jen e-mailem, tuto e-mailovou korespondenci však již neměla k dispozici. Svědkyně nesdělila žádné konkrétní skutečnosti o tom, jaké konkrétní osoby a za kterou konkrétní společnost vykonávaly tvrzené práce. Výpověď paní M. byla také velmi obecná a nekonkrétní. Svědkyně neměla žádné bližší informace, kdo práce skutečně prováděl.
52. Svědecká výpověď pana V. byla rovněž obecná a jeho tvrzení ohledně subdodavatelů nebyla výpověďmi potvrzena, naopak je v rozporu s tvrzením žalobce ohledně toho, komu bylo v hotovosti za služby placeno (viz str. 19 zprávy o daňové kontrole). Žalobce tvrdí, že výpověď pana B. je nevěrohodná proto, že by jinak pan V. nemohl znát číslo pana B. Tato skutečnost však nemůže znevěrohodnit svědeckou výpověď pana B., neboť pan V. mohl disponovat jeho telefonním číslem z mnoha různých důvodů a zdrojů. Správce daně rovněž nepochybil, pokud vyslechl paní H., roz. M., která byla jedinou osobou v dostupných registrech se jménem (viz bod 51 napadeného rozhodnutí), které uvedl pan V. ve výpovědi. Nelze klást k tíži správci daně, pokud pan V. nedodal detailnější informace k jejich identifikaci. Žalobce rovněž nepředložili avizovanou e-mailovou komunikaci s panem V.
53. Žalobce dále namítá, že finanční orgány řádně nezjistily skutkový stav, neboť neprovedly navrhovaný důkaz znaleckým posudkem za účelem zjištění shody podpisu pana B. na listinách založených ve sbírce listin s podpisy na listinách předložených při daňové kontrole. Tento žalobní bod není důvodný. Finanční orgány nejsou povinny vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich relevanci, a tedy je neprovést, pokud dospějí k závěru, že se netýkají skutečností podstatných pro posuzovanou věc nebo skutečností, které plynou již z jiných podkladů rozhodnutí. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27). Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč považoval znalecký posudek za nadbytečný (bod 43 napadeného rozhodnutí) a s tímto zdůvodněním se soud ztotožňuje. Znalecký posudek by prokázal nanejvýš to, že listiny podepsala totožná osoba (tato skutečnost ostatně není ani sporná), nikoliv faktické uskutečnění formálně deklarovaných plnění.
54. Žalobce též obecně namítá, že finanční orgány hodnotily důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a že ze zpráv o daňové kontrole, resp. napadených rozhodnutí není zřejmé, jak finanční orgány hodnotily jednotlivé důkazy. Soud s ohledem na obecnost námítky zdůrazňuje, že „míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké

právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce a advokáta“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Soud proto odpoví na tuto námitku se stejnou mírou obecnosti, jako byla vznesena.

55. Soud názor žalobce nesdílí. Ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak finanční orgány hodnotily jednotlivé důkazy a jakou důkazní sílu jim přikládaly. Ve vztahu k jednotlivým dodavatelům se žalovaný zabýval smlouvami o dílo, daňovými doklady, objednávkami, soupisy provedených prací a předávacími protokoly v bodě 23-25 napadeného rozhodnutí, z nichž pak vyvodil závěry zejména v bodech 26, 34, 40 a 44 napadeného rozhodnutí). Kontrolními hlášeními, daňovými přiznáními a doklady o hotovostních platbách se zabývá zpráva o daňové kontrole (tvořící s napadeným rozhodnutím jakožto odůvodnění platebních výměrů jeden celek) na str. 12, 30, 37-38, zveřejněnými účetními závěrkami na str. 15 a 19. Zabývá se též dalšími zjištěnými skutečnostmi – např. výslechy svědků na str. 15, 16 a 19. Soud nepovažuje za účelné zdůvodnění opakovat a považuje je za dostatečné. K příkladům, uváděným žalobcem v replice soud jen zdůrazňuje, že vzpomínanou e-mailovou komunikaci finančním orgánům žalobce ani navržení svědci vůbec nepředložili (viz str. 16 a 20 zprávy o daňové kontrole) a fotografiemi v provozovně se správce daně zabýval (viz tamtéž; dospěl k závěru, že neprokazují totožnost dodavatelů) stejně jako otázkou vlastnictví označeného vozidla přivázející pracovníky (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole; zjistil, že nepatří deklarovanému dodavateli BARVA, nýbrž samotnému žalobci).
56. Soud dospěl k závěru, že finanční orgány hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu. Neucinily tak účelově, tedy že by důkazy ve prospěch žalobců pominuly či zcela upozadily (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017-41). Finanční orgány poskytly žalobci veškerou součinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34), např. tím že se opakovaně pokoušely zajistit účast předvolaných svědků, popř. vyhledávaly paní M. v evidencích. Hodnocení důkazů zohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a neodporuje logice (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76). Soud nemá za to, že by se finanční orgány pokoušely žalobce „nachytat“ nebo že by nezohlednily uplynulý čas (který však hraje logicky v neprospěch žalobce, jehož tíží důkazní břemeno). Postup finančních orgánů byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
57. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že žalobce bez pochybností neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH ve vztahu ke společnosti OLIMP ani to, že plnění v podobě úklidových služeb přijal od deklarovaných dodavatelů BARVA a VERBSTAV (tento závěr není vystaven na pouhé absenci zaměstnanců jako ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, nýbrž se neprokázalo ani využití subdodavatelů). Zbývá posoudit, zda bylo žalobcovou povinností prokazovat přijetí plnění od konkrétního dodavatele.

*Prokazování konkrétního dodavatele*

58. V době podání žaloby vycházela většinová judikatura ze závěru, že součástí hmotněprávních podmínek při uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu

je i identifikace skutečného poskytovatele plnění. Výjimkou z uvedeného proudu bylo výše zmíněné rozhodnutí ve věci *Staviteľství Melichar*.

59. Po podání žaloby došlo k zásadnímu judikaturnímu obratu způsobenému rozsudkem SDEU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie, s r. o.*, C-154/20 (dále jen „rozsudek SDEU ve věci *Kemwater*“) ve kterém SDEU uvedl, že „*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 svých nároků 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 NSS následně v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen „rozsudek NSS ve věci *Kemwater*“) uvedený rozsudek SDEU shrnul tak, že „*za určitých podmínek nemusí být (...) 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 odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.*“ (zvýraznil zdejší soud) Rozšířený senát též v uvedeném rozsudku (bod 33) jasně uvedl, že rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater* byly popřeny závěry vyjádřené v rozsudku *Staviteľství Melichar*.
60. Z toho důvodu se soud zabýval i argumentací uplatněnou žalobcem po uplynutí žalobní lhůty, dle které prokázání konkrétního dodavatele nebylo jeho povinností. Z výše uvedené aktuální judikatury vyplývá, že žalobce měl poté, co došlo k přenesení důkazního břemene, povinnost prokazovat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta dodavateli uvedenými na daňových dokladech (což se mu nepodařilo), popř. alespoň neurčenými dodavateli, u kterých je však jisté, že jsou plátcí DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně. V daném případě žalobce nevěděl, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat ke skutkovým okolnostem prokazujícím postavení faktického dodavatele jako plátce DPH, a správce daně tímto směrem nevedl své výzvy ani úvahy při hodnocení důkazů. Soud tedy zvažoval, zda tento objektivně nesprávný postup zakládá důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
61. V reakci na citovaná rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu judikatura NSS zprvu zaujala poměrně přísný postoj a ve věcech, jejichž předmětem byla otázka prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služeb) při uplatňování nároku na odpočet DPH, rozhodnutí o odvolání rušila (viz např. rozsudky ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-64, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018-52, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-40, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-58, ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-42, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-67, či ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018-66).
62. Mírnější přístup v tomto typu sporů se následně objevil např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-46, v němž NSS sám hodnotil skutečnosti, které vyplynuly

v průběhu daňového řízení a také obsah vyjádření daňového subjektu v průběhu soudního řízení. Uzavřel, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, 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. Tyto indicie NSS hledal jak v dosavadních skutkových zjištěních, tak v podáních činěných v soudním řízení (obdobně rozsudky ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-53, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-53, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-57, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-75, 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-65, pak NSS doplnil, 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.

63. Soud konstatuje, že ve věci neshledal žádné indicie poukazující na to, že skutečným dodavatelem úklidových prací (plnění od deklarovaných dodavatelů BARVA a VERBSTAV) musel být plátce DPH. Není zřejmé, kdo jím vlastně byl. Je navíc možné, že dílčím dodavatelem jednotlivých zakázek bylo více neznámých subjektů, u kterých není zřejmé, zda vůbec jsou podnikateli, tím méně pak zda jsou plátcí DPH. Sporná plnění od deklarovaného dodavatele BARVA ani sporná plnění od deklarovaného dodavatele VERBSTAV navíc nedosáhla ročního limitu obratu pro plátcovství DPH podle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Není tedy důvodu věc vracet do daňového řízení.

#### **Závěr a náklady řízení**

64. S ohledem na to, že soud neshledal žalobní body důvodnými a ani nezjistil jinou okolnost, pro kterou by musel napadené rozhodnutí zrušit z úřední povinnosti, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
65. O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost a ostatně je ani nepožadoval.

#### **Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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).

Praha 9. března 2023

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu