



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **KLR s.r.o.**, IČ: 27478408
sídlem Ruská 970/40, Praha 10
zastoupen advokátem Mgr. Bc. Lubošem Klimentem
sídlem Ždírec 99, Ždírec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2021, č. j. 48452/21/5300-21444-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správními orgány

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 8. 10. 2020, č. j. 7614692/20/2010-52523-110070, č. j. 7614988/20/2010-52523-

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

110070 a č. j. 7614692/20/2010-52523-110070. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci za zdaňovací období září 2018 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 399 359 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 79 871 Kč, za zdaňovací období říjen 2018 doměřena DPH ve výši 233 793 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 46 758 Kč, a za zdaňovací období listopad 2018 doměřena DPH ve výši 480 851 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 96 170 Kč.

2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobce na základě deklarovaných přijatých zdanitelných plnění v podobě nákupu zboží (zejména filtry pevných částic, dále pak čerpadla, převodová skříň, termoregulátor aj.) a nákupu služeb (pomocné práce, přípravné práce, aplikace samolepek, broušení, lakování, oprava pylonů aj.) uplatnil v daňových přiznáních vztahujících se ke zdaňovacím obdobím září, říjen a listopad 2018 nárok na odpočet DPH ve výši 399 359 Kč za zdaňovací období září 2018, ve výši 233 793 Kč za zdaňovací období říjen 2018 a ve výši 480 851 Kč za zdaňovací období listopad 2018.
4. Jelikož správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, že žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společnosti REAL7 s.r.o., byla zahájena u žalobce daňová kontrola.
5. Dle zprávy o daňové kontrole č. j. 1563604/20/2808-60563-601044 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) žalobce neprokázal deklarovaný stav obchodní spolupráce se společností REAL7 s.r.o. Správce daně dospěl k závěru, že obecná a neurčitá tvrzení žalobce a výslovné odmítnutí sdělení některých skutečností jsou nestandardní sama o sobě, o to více pak s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnost REAL7 s.r.o. pro žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích měla představovat významného a téměř výhradního dodavatele zdanitelných plnění, na základě nichž si uplatnil nárok na odpočet DPH. Zároveň správce daně považoval za nestandardní v případě takto významných obchodních transakcí absenci předložení dalších dokladů či důkazních prostředků prokazujících přijetí tohoto zboží a služeb žalobcem. Správce daně přihlédl rovněž k nestandardnosti stran výkonu ekonomické činnosti společnosti REAL7 s.r.o., která má virtuální sídlo, ve sbírce listin nezveřejňuje účetní závěrky, svou ekonomickou činnost a kontaktní údaje neprezentuje na webových stránkách či jiných veřejně dostupných zdrojích, v registru plátců DPH nezveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup žádné číslo bankovního účtu a má také status nespolehlivého plátce (ode dne 31. 8. 2019). Od České správy sociálního zabezpečení správce daně také zjistil, že společnost REAL7 s.r.o. nikdy nebyla vedena v registru zaměstnavatelů, což nasvědčuje tomu, že nedisponovala zaměstnanci, kteří by mohli pro žalobce předmětné služby uskutečňovat.
6. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijal tak, jak deklaroval. Neprokázal proto splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona o DPH pro uznání předmětných nároků na odpočet DPH.
7. K odvolání žalobce žalovaný dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

8. Žalovaný shledal, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neodstranil pochybnosti správce daně, resp. neprokázal splnění podmínek pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH. Žalovaný uznal, že v některých případech nelze mít pochybnosti o tom, že předmětné zboží existovalo a že jej žalobce od nějakého subjektu přijal. Žalobce však neprokázal, že toto zboží koupil právě od deklarovaného dodavatele v podobě společnosti REAL7 s.r.o. Žalovaný nadto zpochybnil, že předmětné zboží žalobce nakoupil za deklarovanou cenu, když v řadě případů deklaroval nákup tohoto zboží za vyšší cenu, než za jakou jej následně prodal. V případě služeb (broušení, pomocné práce, přípravné práce a aplikace samolepek, oprava navigačních pylonů Ford, oprava laminátů a nástřiků či nákup vstřikovacího čerpadla, vstřiku a převodové skříně) pak žalobce neprokázal nejen přijetí deklarovaných zdanitelných plnění právě od deklarovaného dodavatele, ale ani samotné skutečné přijetí těchto deklarovaných zdanitelných plnění.

II. Obsah žaloby

9. Žalobce předně namítá, že žalovaný měl povinnost provést navrhovaný důkaz výsledkem svědka (jednatele a společníka společnosti REAL7 s.r.o.) v rámci předvedení k výsledku, neboť je prokázáno, že tento svědek byl v průběhu řízení před odvolacím orgánem předveden ke svědecké výpovědi v jiném daňovém řízení. Žalobcův návrh tedy nebyl neproveditelný.
10. Žalobce dále namítá, že skutečnosti vážnoucí na straně dodavatele (společnost REAL7 s.r.o.), a to zejména ty, které vyšly najevo až po předmětném zdaňovacím období (např. zveřejnění statusu nespolehlivého plátce dne 31. 8. 2019) jsou pro řízení bezpředmětné. Skutečnosti ohledně zaměstnanců spol. REAL7 s.r.o. jsou taktéž bezpředmětné, neboť není povinností žalobce je jakkoli kontrolovat. Zároveň činnost spol. REAL7 s.r.o. mohla být vykonávána jinak než v poměru závislé práce, např. výkonem činnosti subdodavatelů, kontraktorů apod.
11. Žalobce dále zpochybňuje závěr žalovaného, že některá plnění sice přijal, avšak neprokázal, že je přijal od deklarovaného dodavatele. Žalobce odmítá, aby důvodnou pochybnost o přijetí zboží zakládala pouze pochybnost o původci zboží, nikoliv fakticita přijetí. Žalobce tvrdí, že pokud by mohl získat zboží jinde, nebo jej sám vyrobit, pak by uplatnil nárok na odpočet DPH z jiného zboží nebo od jiného dodavatele či z nakoupených surovin. Takto je však dle žalobce zjevné, že zboží přijal od společnosti REAL7 s.r.o. I zde žalobce poukazuje na absenci svědecké výpovědi jednatele společnosti REAL7 s.r.o.
12. Žalobce dále odmítá úvahy nad ekonomickým smyslem prodeje zboží za nižší cenu, než za jakou zboží nakoupil. Pokud byly některé prodeje uskutečněny za cenu nižší, než byla cena nákupu od spol. REAL7 s.r.o., pak to bylo zapříčiněno rozdílem úpravy nabídky na výstupu oproti nabídce na vstupu. V souhrnu byl ovšem prodej zboží ziskový.
13. Žalobce míní, že ačkoliv společnost AB design Czech s.r.o. zanikla bez právního nástupce, osoby v pozici jednatele společnosti v předmětném období jsou i nadále veřejné a prověřené, příp. svědecké výpovědi, mohlo proběhnout bez ohledu na zánik společnosti. Odůvodnění žalovaného je tedy rozporuplné, z pohledu žalobce nepřezkoumatelné.
14. Žalobce konečně namítá, že žalovaný neargumentuje porušením povinností při správě daní v jiné části řetězce (na straně spol. REAL7 s.r.o.). Žalobce tudíž předpokládá, že žalovaný předmětná plnění od spol. REAL7 s.r.o. v rámci daňových řízení uznal.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že správce daně vyvinul dostatečné úsilí, které po něm lze spravedlivě požadovat, aby důkaznímu návrhu žalobce na výsledek svědka vyhověl, a nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

mu klást za vinu, že výslech svědka nebylo možno realizovat, a to ani za pomoci předvedení dané osoby Policií ČR. Opačný přístup by znamenal, že lze daňová řízení účinně obstruovat. Z provedení svědecké výpovědi v daňovém řízení jiného daňového subjektu nelze dovozovat pro případ žalobce možnost předvedení této osoby z adresy, na níž se o to Policie ČR již dříve neúspěšně pokoušela; v tomto jiném řízení svědecká výpověď proběhla výhradně pro součinnost tohoto svědka.

16. Žalovaný setrvává na názoru, že ve věci zjištěné skutečnosti důvodně založily pochybnosti o tom, zda se předmětná plnění od společnosti REAL7 uskutečnila v souladu s tvrzeními žalobce. Ten přitom tyto pochybnosti neodstranil a uskutečnění předmětných plnění, resp. v části uskutečnění předmětných plnění dodavatelem REAL7, neprokázal.
17. Žalovaný uvádí, že nárok na odpočet DPH nevzniká na základě obchodní činnosti žalobce k nějakému hypotetickému plnění, ale pouze k tomu, u něhož jsou naplněny jak podmínky formální (existence daňového dokladu), tak podmínky hmotněprávní (mimo jiné že dané plnění v souladu s obsahem předmětného daňového dokladu skutečně proběhlo). Ani k plněním, u nichž žalovaný uznal, že je žalobce přijal, tak automaticky nárok na předmětný odpočet DPH nevzniká, neboť i z hlediska zásady neutrality DPH je nutné zodpovědět otázku, zda tato byla přijata od plátce DPH, což u předmětných plnění prokázáno nebylo. Ve věci ani nebylo postaveno na jisto, že by tato plnění byla dodána od jednoho subjektu, když mohla být např. dodána od více různých neplátců DPH, což umožňuje dělitelnost a rozmanitost jednotlivých plnění, kdy žalobce deklaroval nákupy velkého množství různého zboží a také odlišných služeb. Tím spíše nelze předmětný odpočet na DPH přiznat eventuálně z toho důvodu, že by si žalobce předmětná plnění zhotovil sám a pořídil si k tomu jen potřebné suroviny; pak by z důvodu většího podílu vlastní činnosti žalobce na daném plnění neodpovídala jím deklarovaná DPH na vstupu DPH na vstupu těchto hypotetických surovin.

IV. Výzva soudu ze dne 16. 6. 2022

18. V průběhu řízení před zdejším soudem vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*věc Kemwater ProChemie*“), jímž došlo k zásadnímu vývoji judikatury v otázce, zda důvodnou pochybnost o přijetí zboží může zakládat pouze pochybnost o dodavateli zboží.
19. Soud proto vyzval žalobce, aby soudu sdělil, zda setrvává na své dosavadní žalobní argumentaci, či ji dále rozvedl. Soud takto dal žalobci prostor k tomu, aby případně označil jiné dodavatele zboží, kteří měli postavení plátců DPH.

V. Reakce žalobce na výzvu soudu

20. Žalobce následně soudu sdělil, že nemá výrobní kapacity, aby zboží, které prodává svým odběratelům, sám vyráběl. Nakupuje tak zboží od svých dodavatelů a toto zboží následně prodává svým odběratelům. Dominantním dodavatelem je právě společnost REAL 7 s.r.o., která je plátcem DPH. Tato společnost byla skutečným dodavatelem zboží. Žalobce k důkazu předložil přehledy o uskutečněných obratech a vystavených fakturách za dodané zboží se společností REAL 7 s.r.o. za roky 2017, 2018 a 2019. Žalobce i společnost REAL 7 s.r.o. řádně plnili své informační povinnosti vůči žalovanému, a to včetně podávání daňových přiznání k DPH, včetně nezbytných kontrolních hlášení. Žalobce nebyl a není účastníkem žádného podvodného řetězce v rámci plátců DPH. Žalobce namítl, že žalovaný zpochybnil odpočet DPH pouze u žalobce, avšak další články dodavatelsko-odběratelského

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

řetězce nezpochybnil. Tímto postupem byla narušena daňová neutralita DPH a stát vůči žalobci v praxi vybral jedno DPH dvakrát.

21. Žalobce dále předložil k důkazu přehled svých dalších dodavatelů. Jako další důkaz žalobce navrhl kvantitativní a kvalitativní analýzu objemu relevantních dodávek.
22. Žalobce uvedl, že postup žalovaného dalece přesahuje vydání napadeného rozhodnutí a dochází k extrémnímu zásahu do jeho práv, neboť na základě trestního oznámení zahájila Policie ČR rozsáhlé šetření mezi obchodními partnery žalobce.

VI. Následné vyjádření žalovaného

23. Žalovaný v reakci na vyjádření žalobce uvedl, že žalobce setrval na tvrzení, že dodavatelem daných plnění byl REAL7; k tomu však orgány finanční správy projevíly důvodné pochybnosti, v jejichž důsledku bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce. Právní závěry obsažené v rozsudcích *Kemwater* na věc nedopadají, neboť v řízení nebyla zjištěna žádná indicie, která osoba odlišná od REAL7 měla být dodavatelem daných plnění, či že by musela mít postavení plátce DPH. Dále odmítl argumentaci žalobce stran údajného porušení neutrality DPH.
24. K novým důkazním návrhům žalovaný uvedl, že nic nebránilo žalobci tyto předložit již v daňovém řízení. Není na místě napadené rozhodnutí zrušit pro pouhý výskyt nových tvrzení a důkazních návrhů žalobce v řízení před soudem. A ani není na místě přijmout v řízení před správním soudem možná tvrzení žalobce diametrálně odlišná od skutečností, jež tvrdil v daňovém řízení. Nadto u žádného z navrhovaných důkazů není zjištěna taková vypovídací potence či natolik závažné důvody, pro něž by bylo na místě přenášet těžiště dokazování z daňového řízení do přezkumu ve správním soudnictví.

VII. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

25. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
27. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
28. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
29. Soud považuje za zásadní námitku žalobce, že důvodnou pochybnost o přijetí zboží nemůže zakládat pouze pochybnost o původci zboží a nikoliv fakticita přijetí. Žalobce zpochybňuje

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

závěr žalovaného, že některá plnění sice přijal, avšak neprokázal, že je přijal od deklarovaného dodavatele.

30. K této námitce soud považuje za nezbytné nejprve zrekapitulovat vývoj judikatury týkající se důkazního břemeno stran skutečnosti, zda daňový subjekt zboží skutečně nakoupil od deklarovaného dodavatele.
31. Donedávna platila praxe, potvrzená též soudní judikaturou, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, Nejvyšší správní soud soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel‘ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu“.
32. Tato judikatura však byla změněna rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, a především rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie*.
33. Rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* byl důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* rozšířenému senátu, který následně podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Ten následně konstatoval, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“
34. V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

35. Soudní dvůr Evropské unie tak připustil, že dodavatel plnění nemusí být vždy jednoznačně identifikován, pokud lze ze skutkových okolností dovodit, že musel nutně mít postavení plátce DPH. Dřívější judikatura tak vycházela z předpokladu, že je třeba postavit najisto, kdo byl dodavatelem a následně lze ověřit jeho postavení coby plátce DPH. Rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* však připustil také možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel měl nutně postavení plátce DPH. Prokázání této skutečnosti však podle Soudního dvora Evropské unie leží na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH. Z těchto závěrů následně rozšířený senát v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* dovodil, že předchozí převažující judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce deklarovaného dodavatele byla modifikována.
36. Právě citovaný právní názor Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu zčásti změnil pohled na posuzovanou věc. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí (v části týkající se přijetí zboží), v souladu s tehdejší judikaturou, zkonstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno stran skutečnosti, že zboží skutečně nakoupil od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti REAL7 s.r.o. Takovéto konstatování již po právních závěrech vyřčených v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* neobstojí. Přesto však soud s ohledem na žalobní argumentaci a okolnosti dané věci neshledal, že by bylo na místě žalobou napadené rozhodnutí zrušit.
37. Soud odkazuje na následný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43, v němž kasační soud konstatoval, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43). S tím se městský soud plně ztotožňuje. Dle soudu je zásadní, zda žalobce neulpívá na tvrzení, že zboží přijal od jím deklarovaného dodavatele, nýbrž tvrdí, že zboží přijal od jiných dodavatelů, kteří bezesporu mají postavení plátce DPH.
38. Žalobce však žádnou takovouto argumentaci v žalobě nevznesl, nýbrž pouze zpochybnil tvrzení žalovaného o neuskutečnění deklarovaného plnění mezi ním a společností REAL7 s.r.o. Žalobce v žalobě toliko uvedl, že „závěry správce daně jsou tedy rozporuplné, kdy na jednu stranu sám uvádí, že zboží bylo řádně prodáno, má ovšem pochybnosti o tom, jak jej žalobce nabyl, to i přes skutečnosti uváděné ve spise.“ Žalobce tak sice zpochybnil závěry dokazování stran existence skutečných dodavatelů, avšak výslovně neuváděl, že by jiní dodavatelé měli postavení plátců DPH, resp. že by s těmito jinými dodavateli obchodoval. Za této situace by nebylo na místě, aby na věc byly aplikovány závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*.
39. Soud nepominul, že rozšířený senát v bodě 34 rozsudku *Kemwater ProChemie* uvedl, že daňový subjekt i žalovaný „jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. [...] důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si [žalovaný] nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má [...] k dispozici.“ Soud proto dal žalobci prostor k tomu, aby sdělil, zda pod vlivem aktuální judikatury by byla jeho argumentace odlišná, resp. zda by označil jiné dodavatele zboží, kteří měli postavení plátců DPH (viz výzva ze dne 16. 6. 2022). Proběhnuvší vývoj judikatury totiž mohl žalobce v průběhu daňového řízení i v době podání žaloby těžko předvídat.

40. Žalobce na výzvu soudu reagoval a k věci se dále vyjádřil. Ani v tomto vyjádření však žalobce neuvedl, od jakých (dalších) společností přijal v daňových přiznáních deklarované plnění. Naopak výslovně uvedl: „*skutečnost, že žalobce dle žalovaného neprokázal společnost REAL 7 s.r.o. jako konkrétního dodavatele zboží, nicméně nevylučuje, že tato společnost byla skutečným dodavatelem zboží, avšak žalobce dle názoru žalovaného tuto skutečnost pouze neprokázal.*“ Lze tedy konstatovat, že žalobce setrval na dříve předestřené argumentaci, že zboží přijal od společnosti REAL 7 s.r.o. Žalobce sice soudu předložil přehled svých dalších dodavatelů a navrhl, aby soud provedl kvantitativní a kvalitativní analýzu objemu relevantních dodávek. Ve vyjádření však nikterak neuvedl, jak tyto dodavatele souvisejí s plněním, jehož uskutečnění bylo daňovými orgány zpochybněno. Samotný přehled dodavatelů nemůže prokázat, že právě od těchto dodavatelů žalobce přijal deklarované plnění, pokud ani sám netvrdí, že se jednalo o skutečné dodavatele. A ani navrhovaná analýza se dle soudu nikterak netýká prokázání toho, zda bylo uskutečněno zpochybněvané plnění, neboť i zde zůstává argumentace žalobce obecná a nesměřuje k prokázání realizace sporných plnění. Uvedené důkazy tedy se spornými plněními nikterak nesouvisejí. Proto soud provedení uvedených důkazů neshledal potřebným, poněvadž by nemohly přinést žádná nová relevantní zjištění k věci.
41. Soud tedy uznává, že s ohledem na závěry rozsudků Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* a na další skutkové okolnosti bylo namíste v daňovém řízení zkoumat nejen pravdivost označení osoby konkrétního dodavatele, ale ke splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu by dostačovalo prokázání, že faktický dodavatel měl postavení plátců DPH. Jestliže však žalobce v průběhu daňového řízení i řízení před soudem konstantně setrval na názoru, že zboží fakticky přijal od společnosti REAL7 s.r.o., postačilo k odepření nároku na odpočet DPH, že žalobce zboží neunesl důkazní břemeno stran tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, na čemž nic nemění, že i žalovaný uznal, že žalobce zboží od nějakého dodavatele přijal. Bylo povinností žalobce označit své dodavatele tak, aby daňové orgány mohly prověřit, zda deklarované plnění odpovídá skutečnosti, resp. zda dodavatelé nutně měli postavení plátce DPH. Pokud setrval na argumentaci, že zboží přijal od společnosti REAL7 s.r.o., vystavil se riziku, že mu bude odepřen nárokovaný odpočet, což se také stalo.
42. Soud přitom souhlasí s daňovými orgány, že v dané věci vyvstávají zásadní pochybnosti o uskutečnění sporných plnění žalobce. Soud se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozhodnutí, že žalobce neprokázal, že předmětné zboží skutečně přijal od deklarovaného dodavatele. Uvedené dle soudu vyplývá především z neschopnosti žalobce konkrétně pospat obchodní spolupráci se společností REAL7 s.r.o., včetně okolností realizace předmětných obchodů jako je způsob přepravy, místo předávky zboží, jména osob, které předání zboží realizovaly, navázání spolupráce, absence dokladů prokazující obchodní spolupráci apod. Zároveň soud sdílí názor žalovaného o nestandardnosti výkonu ekonomické činnosti žalobce, který zboží nakoupené od společnosti REAL7 s.r.o. následně prodával za nižší cenu, než byla deklarovaná cena nákupní. Jakkoli se žalobce v žalobě snaží tuto skutečnost

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

marginalizovat, v souhrnu s dalšími zjištěnými skutečnostmi dle soudu svědčila závěrům žalovaného. Za problematické okolnosti, vzbuzující pochybnosti o skutečné podobě deklarovaných obchodů mezi žalobcem a společností REAL7 s.r.o., soud považuje rovněž podobu ekonomické činnosti společnosti REAL7 s.r.o., která měla pouze virtuální sídlo, nebyla jednoduše kontaktovatelná, nezveřejňovala svou ekonomickou situaci v souladu se zákonem, a to ani na webových stránkách. Bylo by navýsost zvláštní, pokud by s takovýmto dodavatelem žalobce čile obchodoval, a to nikoli v malém rozsahu. Také fakt, že společnost REAL7, s.r.o. nikdy nebyla vedena v registru zaměstnavatelů u ČSSZ, je pro posouzení faktického uskutečnění plnění významná, neboť dosvědčuje nestandartní charakter společnosti REAL7, s.r.o., resp. zpochybňuje fakt, že by s takovouto společností žalobce realizoval množství jím deklarovaných obchodů. Soud nepopírá, že by mohla svou činnost vykonávat prostřednictvím subdodavatelů, lze však ekonomicky zpochybnit řetězení subdodavatelských plnění. Proto v souhrnu s ostatními zjištěními mohla i tato skutečnost svědčit závěrům daňových orgánů. A ani skutečnost, že společnost REAL7, s.r.o. nebyla v době obchodování označena za nespolehlivého plátce DPH, není relevantní. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce nevinu tedy dochází k značnému zpoždění v uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj a je třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70). A v dané věci dle soudu vznikly daňovým orgánům důvodné pochybnosti nad skutečnou podobou deklarovaných plnění. Proto bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil, což však neučinil.

43. K námitce žalobce ve věci neprovedení výslechu jednatele společnosti REAL7 s.r.o. soud uvádí, že pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení výslech svědků, jejichž přítomnost u výslechu se nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt. Ze žádného právního předpisu nelze dovodit, že by nemožnost provést výslech svědka mohla vést k závěru, že daňový subjekt „kontumačně“ unesl důkazní břemeno ke skutečnosti, která měla být neprovedeným výslechem zjišťována. I v takovém případě totiž daňový subjekt nese své důkazní břemeno a je pouze na něm, aby skutečnosti, které hodlal prokázat nerealizovatelným výslechem svědka, dokázal jinak. Soud v této souvislosti poznamenává, že správce daně učinil veškerá mu dostupná opatření za účelem zajištění výslechu žalobcem navrženého svědka, kterého celkem čtyřikrát předvolal ke svědecké výpovědi, vždy však neúspěšně. A k výslechu svědka nevedlo ani využití institutu předvedení, neboť pro policejní orgány byl nedohledatelný. Za této situace může jít nemožnost provést výslech navrženého svědka k tíži žalobce. Jako bývalý obchodní partner zajisté mohl na tohoto svědka působit, aby se k výslechu dostavil, případně aby jinak komunikoval se správcem daně. Jestliže však svědek nerespektoval předvolání k výslechu a ani snaha o jeho předvedení nevedla ke kýženému výsledku, mohl správce daně na výslech tohoto svědka rezignovat. V opačném případě by byla ohrožena rychlost řízení jakožto jedna ze základních zásad činnosti daňových orgánů, resp. daňovým subjektům by byla dána možnost obstrukčními jednáními zdržovat vydání konečného rozhodnutí.
44. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení byl žalovaný zpraven o skutečnosti, že dotčený svědek vypovídal v jiném daňovém řízení. Jak správně žalovaný podotkl, v tomto řízení svědek vypovídal dobrovolně a nikterak se výslechu nevyhýbal. Oproti nyní posuzované věci, v níž se i přes řádné předvolání, které si osobně přebíral, nikdy k výslechu nedostavil.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

45. K namítané absenci výsledku jednatele společnosti společnost AB design Czech s.r.o. soud uvádí, že žalobce provedení této svědecké výpovědi v průběhu daňového řízení nenavrhol. Soudu tedy není příliš známo, z jakého důvodu nyní žalobce zpochybňuje její neprovedení. Nadto ani v žalobě neuvádí konkrétní skutečnosti, které by měly být výsledkem tohoto svědka (svědků) zjištěny. Soud proto pouze obecně konstatuje, že neprovedení tohoto důkazu nemohlo nic změnit na skutkových zjištěních daňových orgánů. Ve vztahu ke společnosti AB design Czech s.r.o. dospěl správce daně i žalovaný k závěru, že předmětné služby vykonávané pro tuto společnost žalobce mohl provést sám, čímž (mimo jiné) zpochybnil obstarání těchto služeb od společnosti REAL7 s.r.o. Soud se s tímto konstatováním ztotožňuje s tím, že ani výsledek jednatele společnosti společnost AB design Czech s.r.o. nemohlo na tomto závěru nic změnit. A soud ani neshledal, že by v tomto směru bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jak obecně tvrdí žalobce.
46. K námitce žalobce, že žalovaný neargumentuje porušením povinností při správě daní v jiné části řetězce (na straně spol. REAL7 s.r.o.), soud podotýká, že žalobce takto vychází pouze ze subjektivních úvah, aniž by předložil konkrétní důkazy svědčící jeho tvrzením. Takovými důkazy zajisté nemohou být kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je jedním z dokladů formálně prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratele, ale není ze své povahy způsobilé prokázat faktickou stránku takového uskutečnění. Plnění, které vykázali dodavatelé ve svých kontrolních hlášeních nebo daňových přiznáních tak neprokazuje, že k plnění deklarovaného daňovými doklady skutečně došlo (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51). Proto ani uvedenou námitku žalobce soud neshledal důvodnou.
47. K namítanému narušení daňové neutrality DPH soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první a § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro jeho ekonomickou činnost. Jestliže svá tvrzení neprokázal, nebyl mu oprávněně přiznán nárok na odpočet DPH, neboť i z hlediska zásady neutrality DPH bylo nutné zodpovědět otázku, zda byla plnění přijata od plátce DPH.
48. Jestliže žalobce tvrdí, že nebyl a není účastníkem žádného podvodného řetězce, připomíná soud, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Důvod nepřiznání odpočtu DPH tak spočíval v neunesení důkazního břemene ohledně hmotněprávních podmínek § 72 zákona o DPH, nikoli v účasti žalobce na daňovém podvodu. Proto žalovaný nebyl povinen prokazovat, že zdanitelné plnění bylo stiženo podvodem na dani a žalobce se tohoto podvodu účastnil. K totožnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 27: „*Soudní dvůr v citovaném rozhodnutí tedy konstatoval, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané*

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Správce daně však v posuzované věci nedovožoval z jednání dodavatele (nekontaktní společnosti REALWORK spol. s r. o.) podezření z podvodného jednání. Snažil se prostřednictvím dožádání prověřit, zda byla konkrétní zdanitelná plnění fakticky poskytnuta a zda je tedy uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v tomto ohledu podložený. Správce daně nezadržoval nadměrný odpočet z důvodu účasti stěžovatele nebo jeho dodavatelů na daňovém podvodu, ale pouze z důvodu pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku, což mu umožňoval daňový řád i zákon o dani z přidané hodnoty.“

VIII. Závěr

49. Žalobce tedy se svými námitkami neuspěl. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
50. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalované v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Praha, 10. srpna 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.