



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **SPERANTA, s.r.o.**, IČO 27253376  
sídlem Meteorologická 792/29, Praha 4  
zastoupená daňovým poradcem Ing. Josefem Ježkem  
sídlem Štefánikova 256/34, Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, č. j. 992/21/5300-21441-708995

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*I. Předmět řízení a vymezení sporu*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil jednak rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 27. 5. 2019 č. j. 4969309/19/2012-50521-106018, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období měsíce července roku 2017 ve výši 798 225 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 159 645 Kč, a dále rozhodnutí téhož správce daně ze dne 27. 5. 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

č. j. 4969851/19/2012-50521-106018, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období měsíce srpna roku 2017 ve výši 1 177 835 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 235 567 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

## *II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí*

2. Žalobkyně ve zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2017 uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti S.O.V. Praha s.r.o. (dále jen „S.O.V.“), a to na základě faktur č. 20170087, 20170091, 20170092, 20170095, 20170096, 20170100, 20170104, 20170105, 20170106 a 20170110 v celkové výši 9 409 806 Kč bez DPH. Dne 19. 2. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce červenec a srpen 2017 v rozsahu shora přijatých zdanitelných plnění. Po provedené kontrole správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění dle shora uvedených daňových dokladů od dodavatele S.O.V. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 č. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele (společnosti S.O.V.) a současně nebyla prokázána přímá a bezprostřední souvislost deklarovaných přijatých plnění s plněními deklarovanými na výstupu, tedy plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH. Správce daně následně vydal dodatečné platební výměry, proti kterým podala žalobkyně odvolání.
3. Žalovaný uložil správci daně doplnit podklady pro rozhodnutí o odvolání, a to zejména ve vztahu k subdodavatelům deklarovaného dodavatele (společnosti S.O.V.) a ve vztahu k předloženým prohlášením o potvrzení pracovních vztahů. Po doplnění spisu žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem a současně ji vyzval výzvou č. j. 42259/20/5300-21441-708995 ze dne 13. 11. 2020 k vyjádření. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 18. 11. 2020. Dne 2. 12. 2020 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě. Žalovaný žádosti žalobkyně vyhověl a lhůtu prodloužil do 18. 12. 2020. Ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení se žalobkyně vyjádřila v podání datovaném téhož dne.
4. V napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a uzavřel, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o tom, zda předmětná plnění fakticky přijala od deklarovaného dodavatele S.O.V. v deklarovaném rozsahu a v souladu s předloženými daňovými doklady, kdy nebyly odstraněny pochybnosti, zda u tohoto dodavatele vznikla povinnost tuto daň přiznat a zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 3 ZDPH. Současně nebyla ani jednoznačně prokázána přímá a bezprostřední souvislost deklarovaných přijatých plnění s plněními deklarovanými na výstupu, tedy použití plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH pro přiznání jí uplatněného nároku na odpočet daně, byl jí nárok na odpočet daně uplatněný z šetřených plnění správcem daně odepřen oprávněně.

## *III. Žaloba*

5. Žalobkyně v žalobě předně shrnula dosavadní průběh řízení a navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, jakož i dodatečné platební výměry pro nezákonnost. V žalobě uplatnila pět žalobních námitek.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

6. V první žalobní námitce sporovala závěr, že došlo k přenosu důkazního břemene v souvislosti s existencí důvodných pochybností zpět na žalobkyni, neboť správce daně dle názoru žalobkyně neunesl své důkazní břemeno. Na podporu své argumentace odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar* (dále jen „rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78“) a ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu.
7. Ve druhé žalobní námitce brojila proti nesprávnému hodnocení důkazů ze strany správce daně, jenž nehodnotil důkazy předložené žalobkyní v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž takto postupoval i v případě svědecké výpovědi jednatelky společnosti S.O.V. paní O. P. Její svědeckou výpověď hodnotil samostatně a účelově a tento důkaz zpochybnil, místo toho, aby jej hodnotil v kontextu ostatních předložených důkazních prostředků.
8. Ve třetí žalobní námitce žalobkyně sporovala závěr správních orgánů ohledně deklarovaného dodavatele s tím, že správní orgány tento závěr učinily v rozporu s principem daňové neutrality. Správce daně učinil nesprávný závěr o odepření nároku na odpočet DPH, neboť nezohlednil skutečnost, že zdanitelné plnění bylo realizováno a současně nebylo prokázáno, že je součástí podvodu na dani. V této souvislosti se žalobkyně dovolávala rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78. Namítla též, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH, aniž by věnoval pozornost žalobkyní uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu, kdy objem uskutečněných zdanitelných plnění odpovídal objemu přijatých zdanitelných plnění.
9. Ve čtvrté žalobní námitce žalobkyně brojila proti postupu správce daně v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení. Žalobkyně spatřuje neunesení důkazního břemene na straně správce daně zejména v tom, že žalovaný v odvolacím řízení stanovil správci daně povinnost doplnit dokazování. Správce daně tuto povinnost nesplnil, jelikož nevynaložil veškeré úsilí k tomu, aby získal relevantní důkazní prostředky a informace. Za zásadní pochybení označila žalobkyně s odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu neprovedení svědeckých výpovědí, ač uvedené bylo žalovaným správci daně nařízeno. Žalovaný měl získat další důkazní prostředky a případně provést svědecké výpovědi a k jejich provedení měl vynaložit maximální úsilí. K prokázání uskutečnění sporných plnění společností S.O.V. žalobkyně doložila polská víza 7 pracovníků. Podotkla, že i kdyby příslušní pracovníci neměli odpovídající povolení k práci na území ČR, případně by nebyli vedeni v registru cizinců, neznamená to, že nemohli fakticky práce provést.
10. Žalovaný se s postupem správce daně plně ztotožnil, čímž prohloubil nezákonnost rozhodování i v odvolacím řízení. Závěrem žalobkyně vyzdvihla, že předložila velké množství dokladů, které jednak samy o sobě a jednak ve vzájemné souvislosti prokázaly uskutečnění zdanitelných plnění. Byla předložena ucelená auditní stopa prokazující uskutečnění předmětných plnění, čímž došlo k splnění podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH.
11. V páté žalobní námitce žalobkyně namítla, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jejími námitkami uplatněnými v odvolání.

#### *IV. Vyjádření žalovaného*

12. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, Ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Podotkl, že první, druhou a čtvrtou

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobní námitku žalobkyně uplatnila již v odvolání a žalovaný se s těmito námitkami v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal.

13. K první žalobní námitce žalovaný odkázal na body 52 až 58 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 3. 2018, č. j. 427890/18/2707-60562-609318 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), kterou správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, zda se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na jednotlivých daňových dokladech, tedy že byla fyzicky realizována, uskutečněna osobou uvedenou na daňových dokladech, v deklarovaném čase a rozsahu a použita k ekonomické činnosti žalobkyně. Důvodné pochybnosti správce daně spočívaly mimo jiné v tom, že z dokladů předložených žalobkyní nebylo možné zjistit specifikaci uskutečněných zdanitelných plnění, neboť na těchto dokladech byl předmět plnění uveden pouze obecně, bez jakýchkoliv příloh, a rovněž nebyly předloženy doklady o úhradě přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně vzniklé pochybnosti správce daně nerozptýlila a své důkazní břemeno neunesla.
14. K poukazu žalobkyně na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 žalovaný uvedl, že v tomto rozsudku byla otázka přenosu důkazního břemena řešena za odlišného skutkového stavu a závěry v něm uvedené nelze aplikovat na nyní posuzovaný případ. Nadto dodal, že se závěry zmíněného rozsudku ve vztahu k přenosu důkazního břemene nesouhlasí.
15. Ve vztahu ke druhé žalobní námitce žalovaný odkázal na body 60 a 61 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v řízení sice předložila řadu dokladů, kterými prokazovala nárok na odpočet DPH, kdy s ohledem na jejich kvalitu bylo možné konstatovat, že uvedená zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna, nicméně již nelze uzavřít, že je uskutečnil deklarovaný dodavatel. Žalobkyně ani neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění byla využita pro její ekonomickou činnost. Nejzásadnější pochybnosti vznikly správci daně ohledně osoby deklarovaného dodavatele, kdy tyto pochybnosti nevyvrátilo ani tvrzení jednatelky společnosti S.O.V. paní O. P. Žalobkyni nebylo kladeno k tíži to, že dodavatel S.O.V. realizoval dodávky ve spolupráci s vlastními dodavateli. Správce daně však zjistil, že ani společnost wld prophecy s.r.o. (dále jen „wld prophecy“), kterou za dodavatele označila jednatelka společnosti S.O.V., a ani její dodavatel, jímž měla být společnost TACHAZAKI s.r.o. (dále jen „TACHAZAKI“), nedisponovali žádnými zaměstnanci. Z protichůdných zjištění, pro koho ukrajinští pracovníci práce prováděli, nelze dospět k závěru, že výpověď jednatelky společnosti S.O.V. prokázala dodání zdanitelného plnění právě tímto subjektem. Žalovaný proto uzavřel, že on i správce daně postupovali v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž shora uvedený závěr není důsledek chybného vyhodnocení důkazů, nýbrž důsledek neunesení důkazního břemene žalobkyní.
16. Ani argumentaci uvedenou pod třetí žalobní námitkou žalovaný neshledal důvodnou. Předdeslal, že nelze hovořit o narušení principu daňové neutrality za situace, kdy nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Vyzdvihl, že správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž také o využití tohoto plnění k ekonomické činnosti. Uzavřel, že případná argumentace usnesením SDEU ve věci *C-610/19 Vigingo Fővállalkozó* a předložení věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu není příležitá.
17. Ke čtvrté žalobní námitce žalovaný odkázal na body 63 až 65 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v rámci doplnění odvolacího řízení nebylo striktně nařízeno provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

svědeckých výpovědí, a jejich neprovedení tedy není pochybením správce daně, a to i s ohledem na další zjištění v rámci odvolacího řízení (viz body 40 a 41 napadeného rozhodnutí). Absence žalobkyní namítaných svědeckých výpovědí tudíž nezakládá vadu napadeného rozhodnutí. Stejně tak zhodnotil, že pro prokázání skutečného dodavatele předmětných zdanitelných plnění je bezvýznamné předložení polských víz pracovníků, neboť ani tato víza neumožňují propojit tyto pracovníky s konkrétním podnikatelským subjektem.

18. K poukazu žalobkyně na neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný dodal, že správce daně tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností, jež se týkají dokladů prvotně předložených žalobkyní. Správce daně toto důkazní břemeno unesl a po přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni již leželo výlučně na ní, přičemž žalobkyně své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečného dodavatele a využití přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost neunesla.
19. K páté žalobní námitce žalovaný podotkl, že žalobkyně ji uplatnila pouze v obecné rovině bez bližší konkretizace. Odkázal proto na strany 13 až 16 napadeného rozhodnutí, kde se s odvolacími námitkami žalobkyně řádně vypořádal.

#### V. *Další podání účastníků*

20. Soud výzvou ze dne 31. 5. 2023 vyrozuměl účastníky řízení o změně relevantní judikatury, k níž došlo rozhodnutími SDEU ze dne 9. 12. 2021 *Kemwater ProChemie (C-154/20)* a následně rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*, a umožnil jim doplnit v návaznosti na tuto změnu jejich procesní stanoviska.
21. Žalobkyně v reakci na výzvu soudu vyjádřila přesvědčení, že nová judikatura podporuje závěr, že správce daně měl k dispozici informace o tom, že pro něho „neznámý dodavatel“ musel mít postavení osoby ekonomicky činné a plátce DPH. Dodala, že společnost S.O.V. prováděla pro žalobkyni zdanitelná plnění i v roce 2016 a od začátku roku 2017. K uvedenému pak předložila přehled přijatých faktur.
22. Žalovaný v návaznosti na výzvu soudu vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť správní spis neobsahuje žádnou indicii, že by sporná plnění žalobkyni dodal jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Podotkl, že v nyní projednávané věci bylo vyjma deklarovaného dodavatele zpochybněno i to, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně.

#### VI. *Jednání před soudem*

23. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 29. 6. 2023, zástupce žalobkyně odkázal na žalobu a navrhl napadené rozhodnutí zrušit. Akcentoval, že žalobkyně prokázala auditní stopu ve věci doložení předmětného daňového tvrzení, neboť předložila dostatečné důkazy. Namítl, že hodnocení svědecké výpovědi O. P. není odpovídající, a je tak sporné. Správce daně v intencích závazného doplnění podkladů provedl pokyn žalovaného nedostatečně. Vzhledem k judikатурnímu vývoji by nárok žalobkyně na odpočet DPH neměl zaniknout, a to i s ohledem na překročení obrátů. Žalovaný při jednání odkázal na vyjádření k žalobě i na vyjádření podané na základě výzvy soudu. Ačkoli nelze zpochybnit, že práce provedeny byly, zůstalo neprokázáno, zda plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. Současně nebylo doloženo, že deklarované přijaté plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

bylo použito pro ekonomickou činnost žalobkyně. Aplikace recentní judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* není na místě také proto, že se v posuzované věci jedná o plnění dělitelné, které mohlo být uskutečněno více subjekty. Skutečnost, že došlo k překročení obrátů, tudíž nemá sama o sobě význam. Rozpory, které byly zjištěny ohledně zaměstnanců i subdodavatelů, byly natolik zásadní, že zcela vyloučily důkazní hodnotu podané svědecké výpovědi.

#### VII. Posouzení věci soudem

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
25. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
26. Podle § 72 odst. 1 ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
  - a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
  - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
  - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
  - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
  - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
27. Podle § 72 odst. 5 ZDPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.
28. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
  - a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
  - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
  - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
  - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
  - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

29. 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.
30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
31. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
32. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
33. Soud v první řadě považuje 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 a současně neprokázala použití předmětného plnění pro její ekonomickou činnost.
34. Dále soud předesílá, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci jakkoliv dotvářel.
35. Soud k žalobním námitkám uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Ostatně žaloba z podstatné části pouze rekapituluje průběh řízení před daňovými orgány, resp. popisuje odůvodnění napadeného rozhodnutí či zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně v důsledku toho v žalobě místy nereagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nijak nerefletovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a přesvědčivě zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. Tím, že se v žalobě dílem omezila na často velmi obecné námitky, aniž by věcně reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s obsahově shodnými námitkami vypořádal a přezkoumatelným způsobem vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah je shledal nedůvodnými, žalobkyně značně snížila svou šanci na úspěch v řízení před soudem.
36. Soud se mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v takové míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015–31). Za situace, kdy žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013–128). Soud s přihlédnutím k těmto judikатурním východiskům uzavírá, že se ztotožnil s argumentací, kterou uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v rámci vypořádání odvolacích námitek žalobkyně, neboť značná část žalobních námitek se překrývá s odvolacími námitkami.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

37. Soud k prvnímu žalobnímu bodu v obecné rovině uvádí, že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy prokazují jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je povinen označit ty konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.
38. Žalobkyně v první žalobní námitce spojuje dvě věci, a to přenesení důkazního břemene na její osobu s neunesením důkazního břemene na straně správce daně. Je třeba si uvědomit, že primární důkazní břemeno leží na žalobkyni, která toto své důkazní břemeno unese, jestliže splní základní požadavky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud se tak stane, je důkazní břemeno na straně správce daně, který vznesením (existujících) vážných a důvodných pochybností docílí toho, že se důkazní břemeno přeneše zpět na žalobkyni. Na ní pak je, aby jinými důkazními prostředky prokázala splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH. V opačném případě, pokud žalobkyně důkazní břemeno neunese, není povinností správce daně prokazovat svá tvrzení v mnohem větším rozsahu, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž je jeho povinností své závěry o neunesení důkazního břemene žalobkyní řádně odůvodnit.
39. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. V daném případě správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných žalobkyní v daňovém přiznání, a proto vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení.
40. Ve výzvě k prokázání skutečností (č. j. 427890/18/2707-60562-609318 ze dne 14. 3. 2018) správce daně formuloval své pochybnosti a vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které by prokazovaly, že u zdanitelných plnění přijatých od dodavatele S.O.V. na základě faktur č. 20170087, 20170091, 20170092, 20170095, 20170096, 20170100, 20170104, 20170105, 20170106 a 20170110 v celkové výši 9 409 806 Kč bez DPH byl uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Výzvu správce daně formuloval tak, že ve 24 bodech velmi podrobně specifikoval, jaké skutečnosti je žalobkyně povinna prokázat a doložit. Konkrétně uvedl, že jí předložené daňové doklady nemohou být samy podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Je třeba prokázat, že k přijetí uvedených zdanitelných plnění došlo fakticky tak, jak je

na předložených daňových dokladech uvedeno, a že přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Z předložených dokladů totiž správce daně nemohl ověřit, zda byla zdanitelná plnění uvedená na dokladech od deklarovaného dodavatele S.O.V. skutečně poskytnuta dle předmětu a v daném rozsahu. Předložené doklady neosvědčovaly existenci předmětu zdanitelného plnění a nemohly být samy podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Správce daně nabyt pochybnosti, zda předložené daňové doklady, na jejichž základě byly uplatněny nároky na odpočet daně z DPH za uvedená období, byly vystaveny v souladu se skutečností, tedy zda se jednotlivé obchodní případy uskutečnily tak, jak byly vykázány na daňových dokladech. Z předložených dokladů a písemností nebyla patrná ucelená auditní stopa realizace jednotlivých obchodních případů s dodavatelem S.O.V. Předložené doklady představovaly pouze formální prokázání plnění, nikoliv skutkový stav přijetí plnění.

41. Výše uvedené lze shrnout tak, že žalobkyně své prvotní důkazní břemeno unesla, jestliže předložila mimo jiné (daňové doklady) faktury č. 20170087, 20170091, 20170092, 20170095, 20170096, 20170100, 20170104, 20170105, 20170106 a 20170110. Správce daně následně ve shora uvedené výzvě formuloval důvodné pochybnosti stran uskutečnění plnění dle shora uvedených dokladů, resp. ohledně toho, zda se jednotlivá přijatá zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak jsou deklarována na předmětných daňových dokladech od dodavatele S.O.V. a zda uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu u těchto přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby nárok na odpočet daně prokázala dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.
42. Soud má za to, že správce daně ve výzvě dostatečně popsal výčet konkrétních skutkových důvodů zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání. Jinak řečeno, skutečnosti uvedené správcem daně ve výzvě zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně. Správce daně své pochybnosti opřel zejména o to, že předložené daňové doklady od dodavatele S.O.V. obsahují pouze obecný popis předmětu plnění, z něhož nelze dovodit, jaké konkrétní služby byly uvedeným dodavatelem poskytnuty. K jednotlivým daňovým dokladům nebyly předloženy žádné dodací listy ani jiné přílohy, z nichž by bylo zřejmé, kdo, kdy, kde a jakou činnost vykonával. Žalobkyně tedy nedoložila k daňovým podkladům takové důkazní prostředky, které by bylo možno osvědčit jako důkaz prokazující přijetí sporných zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. Rovněž nebyly doloženy doklady o úhradě jednotlivých zdanitelných plnění uvedených na dokladech nebo evidování závazků vzniklých z titulu těchto plnění. Tyto konkrétní skutečnosti ve své vzájemné souvislosti představují dostatečný podklad pro důvodné a vážné pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Na základě shora uvedené výzvy tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby nárok na odpočet daně prokázala dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Toto důkazní břemeno nicméně žalobkyně neunesla.
43. Pokud jde o prostý odkaz žalobkyně na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78, je soud nucen konstatovat, že pro nyní projednávanou věc není přílehlavý. Současně s odkazem na změnu relevantní judikatury, k níž došlo rozhodnutími SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci *Kemwater ProChemie (C-154/20)* a následně rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

(bod 33), je zřejmé, že závěry v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78 byly dalším judikaturním vývojem překonány.

44. Soud nepřisvědčil ani námitkám uvedeným pod druhým a čtvrtým žalobním bodem. Jelikož tyto námitky spolu obsahově souvisí, soud přistoupil k jejich vypořádání v rámci jednoho celku.
45. Jak již bylo konstatováno shora, daňové doklady předložené žalobkyní nemohly být samy o sobě podkladem pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Obsahovaly pouze obecný popis předmětu plnění, a nebylo tak možno spolehlivě určit konkrétní předmět plnění a jeho rozsah. Nebylo z nich možné ověřit, o jaké konkrétní práce se jednalo, v jakém rozsahu, kdy, kde a kým byly provedeny. Uvedené nebylo možné zjistit ani z předložených smluv o dílo ze dne 1. 1. 2017 a 2. 1. 2017 uzavřených mezi žalobkyní a společností S.O.V. Pochybnosti správce daně nevyvrátily ani výpisy z bankovních účtů, účetní deník, hlavní kniha, evidence pro účely DPH, sjednávání obchodních podmínek, objednávky a předávací protokoly.
46. Na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně předložila 6 šanonů důkazních prostředků. Předložené smlouvy o dílo byly formulovány obecně, nebyla v nich upravena mimo jiné cena služeb, místo plnění či kontrola kvality. Byť předložené smlouvy deklarují spolupráci mezi žalobkyní a společností S.O.V., jejich vypovídací hodnota ohledně toho, zda byla deklarovaná plnění společností S.O.V. fakticky realizována, je nulová. Předávací protokoly k předmětným plněním rovněž nejsou způsobilé prokázat, že předmětná plnění byla v daném rozsahu fakticky realizována společností S.O.V. Stran prokázání použití přijatých zdanitelných plnění od dodavatele S.O.V. žalovaný uzavřel, že k předloženým daňovým dokladům za uskutečněná zdanitelná plnění nelze jednoznačně v plném rozsahu přiřadit a ztotožnit jednotlivá přijatá plnění od dodavatele S.O.V. tak, aby bylo prokázáno jejich použití v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalobkyně v tomto ohledu neupřesnila, v čem spatřuje nesprávné hodnocení smluv, předávacích protokolů, objednávek a výpisů z bankovního účtu. Blíže rozvedla pouze svědeckou výpověď jednatelky společnosti S.O.V. paní O. P. (k tomu viz níže). Prostý nesouhlas žalobkyně s hodnocením důkazů, které provedl žalovaný, nedává soudu možnost se blíže k úsudku žalovaného vyjádřit. Na půdorysu takto obecně formulované žalobní námitky soud rovněž pouze v obecné rovině konstatuje, že z obsahu napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení předložených daňových dokladů ubíral. Za dané situace, kdy žalobkyní nebyl současně zpochybněn ani obsah těchto skutkových zjištění, má soud napadené rozhodnutí za dostatečně a přezkoumatelně odůvodněné s tím, že se žalovaný se všemi předloženými důkazními návrhy vypořádal v souladu s daňovým řádem.
47. Ze svědecké výpovědi jednatelky společnosti S.O.V. paní O. P. vyplynulo, že pracovníci, kteří měli provádět předmětné práce, nebyli zaměstnanci společnosti S.O.V. a ani s nimi tato společnost neměla uzavřen jakýkoli smluvní vztah. Mělo se jednat o pracovníky externích firem, jmenovitě měla být subdodavatelem společnost wld prophecy. Svědkyně potvrdila spolupráci se žalobkyní s tím, že se prováděly pomocné, úklidové a balící práce, kontrola dílů a svařčeské práce, současně uvedla místa provádění zakázek. Tato konkrétní tvrzení svědkyně, která bylo možno ověřit, se však ukázala jako nepravdivá (srov. viz níže). Správce daně vyhodnotil, že ze svědecké výpovědi jednatelky společnosti S.O.V. nevyplývaly žádné konkrétní údaje ohledně průběhu prováděných prací a osob, které měly tyto práce provádět. Byť jednatelka společnosti S.O.V. potvrdila realizaci plnění společností S.O.V., její odpovědi byly pouze obecné a do značné míry neurčité, a nebyly

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

tak způsobilé prokázat faktické uskutečnění předmětných plnění společností S.O.V. v deklarovaném rozsahu. Jinak řečeno, nebylo prokázáno, že další pracovníky, kteří předmětné práce prováděli spolu se zaměstnanci žalobkyně, poskytla (zajistila) společnost S.O.V. Shora uvedené podporuje i skutečnost, že z protichůdných zjištění žalovaného nebylo možné učinit závěr, pro koho pracovníci práce prováděli, resp. pro jakou společnost. S ohledem na shora předestřené soud nemůže souhlasit se žalobkyní, že žalovaný hodnotil důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Správce daně, jakož i žalovaný hodnotili předložené důkazy samostatně i ve vzájemné souvislosti, což ostatně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz jeho strany 6 až 16) i ze zprávy o daňové kontrole (viz strany 6 až 19).

48. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně brojila proti postupu správce daně v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení. K tomuto žalobnímu bodu soud předně uvádí, že doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu bylo uloženo správci daně zejména k ověření poskytnutí plnění od subdodavatelů deklarovaného dodavatele (společnosti S.O.V.), které uvedla jednatelka společnosti S.O.V. paní O. P., a dále ke zjištění dalších okolností ve vztahu k žalobkyní předloženým prohlášením o potvrzení pracovních vztahů. V tomto postupu žalovaného však nelze spatřovat neunesení důkazního břemene správcem daně, jak tvrdí žalobkyně. Současně není pravdou, že by žalovaný obligatorně uložil správci daně povinnost provést svědecké výpovědi. Jak ostatně sama žalobkyně citovala v žalobě, v doplnění spisového materiálu ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22326/20/5300-21441-708995 žalovaný uvedl: „*V případě podaného trestního oznámení ve věci odvolatele je třeba ve vztahu k posouzení deklarovaného smluvního vztahu pracovníků získat z trestního spisu další důkazní prostředky, či výpovědi pracovníků, příp. provést svědecké výpovědi osob, jejichž potvrzení o pracovních vztazích odvolatel předložil, a to zejména když ze zjištěných skutečností nebude možné dostatečně odstranit rozpory svědecké výpovědi a předložených potvrzení. Při zajišťování svědeckých výpovědí je nutné vyčerpat všechny dostupné možnosti pro jejich provedení.*“ Jinými slovy, správce daně měl odstranit rozpory mezi svědeckou výpovědí jednatelky společnosti S.O.V. a předloženými potvrzeními. Shora citovaný pokyn žalovaného však správci daně obligatorně nenařizoval provedení svědeckých výpovědí. Správce daně v návaznosti na výpověď jednatelky společnosti S.O.V. zjišťoval okolnosti týkající se dodání plnění od uvedených subdodavatelů. Jako subdodavatelé byla zjištěna společnost wld prophecy a její dodavatel společnost TACHAZAKI. Žalovaný ve vztahu k pracovníkům zjistil, že žalobkyně měla v červenci 2017 celkem 27 zaměstnanců a v srpnu 2017 celkem 31 zaměstnanců. Z ručně vedené evidence docházky byla ve vztahu k pracovníkům, označeným „SPER“ zjištěna shoda u 11 jmen. Z evidence PSSZ plyne, že společnost S.O.V. měla v roce 2017 pouze dva zaměstnance, kteří se však ve shora uvedené docházce nevyskytovali, přičemž v této evidenci se vyskytovalo 124 pracovníků s poznámkou „S.O.V.“. Správce daně doplnil spisový materiál o zjištění, že společnost wld prophecy a společnost TACHAZAKI jsou nekontaktní, v obchodním rejstříku nezveřejňují účetní závěrky a svou činnost nijak nereprezentují. V roce 2017 tyto společnosti nenahlásily žádné zaměstnance a nepodaly daňová priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, přičemž společnost TACHAZAKI nepodala ani daňové priznání k DPH za předmětná zdaňovací období červenec a srpen 2017.
49. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že ani shora uvedení subdodavatelé nedisponovali pracovníky, kteří by mohli deklarované práce provést. Deklarovaní pracovníci tedy nepracovali pro společnost S.O.V., ale ani pro shora uvedené dodavatele. Výše uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

skutečnosti byly v rozporu se 7 předloženými prohlášeními ukrajinských pracovníků, kteří tvrdili, že pracovali pro společnost S.O.V. V návaznosti na správce daně podané trestní oznámení učinil správce daně dotaz na Celní správu ČR, zda nebyly provedeny svědecké výpovědi těchto pracovníků. S ohledem na negativní odpověď správce daně dále nahlédl do Informačního systému evidence cizinců (CIS), kdy požadované informace o osobách nebyly nalezeny. Z odpovědi Policie ČR, odboru cizinecké policie vyplynulo, že 6 osob nebylo v roce 2017 hlášeno k pobytu na území ČR, přičemž jedna osoba nebyla v evidencích ani ztotožněna.

50. Soud tedy souhlasí se závěrem, že na základě předložených prohlášení pracovníků nemohlo být prokázáno, že tyto osoby pracovaly ve společnosti S.O.V. na předmětných zakázkách pro žalobkyni. Tento závěr se opírá o výpověď jednatelky společnosti S.O.V., která výslovně uvedla, že se jednalo o pracovníky externích společností a nikoliv o pracovníky společnosti S.O.V. Neprůkaznost, resp. nehodnověrnost prohlášení pracovníků podporuje rovněž fakt, že na některých je uveden jiný rok (2018), resp. jiné předmětné (rozhodné) období, nadto 2 osoby dle předložené docházky deklarovala jako své vlastní zaměstnance sama žalobkyně. Také lékařská potvrzení o možnosti vykonávat danou práci byla vyhotovována ve vztahu ke společnosti S.O.V., která byla na těchto potvrzeních deklarována jako zaměstnavatel. Současně nebylo zjištěno, že pracovníci deklarovaní v seznamech evidence docházky byli v nějakém právním vztahu ke shora uvedeným subdodavatelům, kteří by tak byli oprávněni vystavovat daňové doklady za práce provedené těmito osobami. K tomu je třeba doplnit, že ani výše jmenovaní subdodavatelé nedisponovali pracovníky, kteří by mohli deklarované práce pro žalobkyni provést.
51. Rovněž ze žalobkyní předložené evidence docházky a seznamu vlastních zaměstnanců nebylo možné zjistit a prokázat, které své pracovníky k provedení prací poskytl správce daně zpochybněný dodavatel (společnost S.O.V.), resp. jeho subdodavatelé (společnost wld prophecy a společnost TACHAZAKI). Žalovaný tudíž oprávněně uzavřel, že vydané daňové doklady, související listiny a vyjádření žalobkyně nelze jednoznačně a v plném rozsahu ztotožnit s jednotlivými přijatými plněními od dodavatele S.O.V. tak, aby bylo prokázáno jejich použití v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. S tímto závěrem, jenž má oporu ve správním spise, se soud ztotožňuje.
52. Co se týče plnění, jež měla být realizována formou subdodávek, tato skutečnost nebyla žalobkyni kladena k tíži, stejně jako skutečnost, že společnost S.O.V. nedisponovala webovými stránkami. Uvedené pouze dokreslovalo pochybnosti, které správci daně vznikly a které žalobkyně nebyla schopna rozptýlit ani v odvolacím řízení. Soud tedy nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že správce daně nevynaložil veškeré úsilí k tomu, aby získal relevantní důkazní prostředky a informace. Shora uvedené naopak svědčí o tom, že správce daně v návaznosti na jemu uloženou povinnost doplnit spisový materiál v rozsahu stanoveném v písemnosti ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22326/20/ 5300-21441-708995 požadavkům žalovaného dostal a nebylo již třeba provádět svědecké výpovědi.
53. Pokud jde o předložené kopie pasů, pracovní karty, povolení k pobytu, lékařské posudky vztahující se k osobám uvedeným v evidencích docházky a záznamy o provedených školeních BOZP, ani tyto nebyly způsobilé prokázat, že dotyční pracovníci pracovali pro společnost S.O.V. Totéž platí i pro žalobkyní předložené rozhodnutí Úřadu práce ohledně povolení k zaměstnání cizince a pro dopis ministerstva vnitra ohledně pracovníků s polskými vízy, neboť z nich nevyplývá jakákoli vazba na společnost S.O.V. Ani kopie polských víz 7 pracovníků, které žalobkyně předložila až v řízení před soudem, nemohou

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

shora uvedené skutečnosti prokázat. Byť by bylo možné z předložených víz dospět k závěru, že tyto osoby se v předmětném období mohly vyskytovat na území ČR, nelze z tohoto typu dokumentu seznat, zda pracovaly pro žalobkyni, společnost S.O.V. či její dodavatele. Jinak řečeno, kopie polských víz nejsou s to prokázat, s kým měly tyto osoby uzavřeny pracovní smlouvy, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti či jiné formy pracovní spolupráce. Současně, pokud by tyto osoby pracovaly pro shora uvedené subjekty, musely by přinejmenším splňovat podmínky uvedené dle § 98 či § 98a zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Tak tomu však není. Soud tedy uzavírá, že předložené kopie polských víz pracovníků nemohou nijak indikovat propojení dotyčných osob ať už se žalobkyní, se společností S.O.V. či s některým ze subdodavatelů. Soud proto návrh na provedení důkazu polskými vízy pro nadbytečnost zamítl. Žalobkyně současně argumentovala, že samotná absence příslušných oprávnění pobytu nemůže vést k úsudku, že tyto práce nemohly být provedeny. Soud do jisté míry souhlasí s tím, že formálně-právní nedostatek týkající se legálního výkonu práce nepředstavuje sám o sobě absolutní nemožnost faktického provedení prací, nicméně žalobkyně ani v tomto směru nepředložila takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že práce byly provedeny právě společností S.O.V., respektive jejími pracovníky, či pracovníky jejích subdodavatelů. Soud považuje za vhodné poznamenat, že ačkoliv se žalobkyně dovolává splnění zákonem stanovených podmínek a rovněž poukazuje na porušení zákonných ustanovení žalovaným, paradoxně se v této části argumentace sama uchyluje k argumentaci o nelegálním výkonu prací.

54. Závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že předmětná plnění v deklarovaném rozsahu přijala od společnosti S.O.V., soud shledává správným a v souladu se skutkovými zjištěními správních orgánů, neboť zjištění učiněná v rámci doplnění odvolacího řízení tyto pochybnosti podpořila, ne-li zesílila. Současně přetrvaly pochybnosti ohledně použití přijatých plnění k plněním uskutečněným, jelikož nebyla jednoznačně prokázána přímá a bezprostřední souvislost plnění na vstupu a výstupu. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala splnění podmínek pro přiznání jí uplatněného nároku na odpočet DPH stanovených v § 72 a § 73 ZDPH.
55. Ve vztahu ke třetímu žalobnímu bodu soud předesílá, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele, který je uveden na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56). Soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvádí, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která rozsudkům v této věci předcházela, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Jak dovodil Nejvyšší správní soud, „(v)rátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, nebo ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 pak Nejvyšší správní soud 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

provedeního dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.

56. V nyní projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od společnosti S.O.V., a neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl tato plnění dodat. Existence takového, jmenovitě určeného subjektu přitom nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány, jakož i v žalobě konstantně tvrdila, že předmětná plnění přijala od deklarovaného dodavatele. Nic nesvědčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, žalobkyně neuvedla, a to ani v řízení před soudem, ač byla v tomto směru na změnu judikaturní praxe ve věci *Kemwater ProChemie* upozorněna. Dlužno podotknout, že i v rámci svého vyjádření se dovolávala přijetí předmětných plnění od správcem daně zpochybněného dodavatele, tj. od společnosti S.O.V.
57. K tomu soud dále připomíná, že v rámci místního šetření dne 11. 10. 2017 správce daně zjistil, že na uvedené adrese sídla společnosti S.O.V. se nachází bytový dům, přičemž obchodní firma společnosti nebyla nikde uvedena. Dle žalobkyně měla probíhat jednání na adrese kanceláře vedení, avšak společnost S.O.V. neměla v živnostenském rejstříku hlášenou žádnou provozovnu. V rámci místního šetření ze dne 13. 9. 2018 nicméně ani na tomto místě nebyla společnost S.O.V. uvedena na domovních zvoncích. Ode dne 4. 5. 2018 společnost S. O.V. změnila svého jednatele a změnila rovněž své sídlo. Současně od svého založení nezveřejňuje účetní závěrky, ze kterých by bylo možné zjistit údaje o její činnosti. Nedisponuje internetovými stránkami, od 15. 5. 2018 byla zveřejněna jako nespolehlivý plátce a evidovala pouze 2 zaměstnance.
58. Ze správního spisu tedy jasně vyplývá, že žalovaný, potažmo správce daně prověřoval dodavatele i subdodavatele žalobkyně, avšak nenašel nikoho, kdo by měl kapacity k tomu, aby předmětná plnění dodal. Za těchto okolností nelze na danou věc aplikovat rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť ze zjištěných skutečností nevyplývalo, že by existovala jiná konkrétní osoba či (vzhledem k množství a různorodosti plnění) osoby, které by plnění uskutečnily namísto společnosti S.O.V. a která by nutně musely být plátcem DPH.
59. Souhrnná částka všech předmětných zdanitelných plnění za zdaňovací období červenec a srpen 2017 přesahovala limit pro registraci k DPH, jenž v dané době činil 1 000 000 Kč (§ 6 odst. 1 ZDPH). Žalovaný však ve vyjádření správně podotkl, že pokud by dodavatelovo postavení plátce DPH měly založit právě tyto obchody, stalo by se tak až *pro futuro*, neboť dle zmíněného ustanovení je osoba povinná k dani plátcem DPH až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrát 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Pokud by se tak skutečný dodavatel měl stát plátcem DPH dle § 6 odst. 1 ZDPH na základě obrátu v důsledku plnění poskytnutých žalobkyni, nevypovídá to nic o jeho postavení v době uskutečnění plnění.
60. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že „neznámý dodavatel“ musel mít postavení osoby ekonomicky činné a plátce DPH, protože poskytl zdanitelná plnění přesahující 1 000 000 Kč a žalobkyně s tímto „neznámým dodavatelem“ prováděla zdanitelná plnění i v roce 2016, je soud nucen konstatovat, že tato tvrzení neprokazují skutečnosti, které by zakládaly splnění povinnosti podle § 72 a § 73 ZDPH i ve světle recentní judikatury. Ze žalobkyní předloženého přehledu přijatých faktur nelze zjistit

jakoukoliv souvztažnost s fakturami v nyní projednávané věci. Z uvedeného rovněž nevyplývá předmět plnění ani skutečnost, že dodavatel plnění v předcházejícím období byl dodavatelem i v nyní projednávané věci. Současně nelze jednoznačně zjistit, zda takový dodavatel měl status plátce DPH. Tento závěr podporuje i dělitelnost plnění, kdy nelze dovodit podíl možných skutečných dodavatelů, a v důsledku toho nelze ze samotného objemu zdanitelných plnění usuzovat na status plátce DPH.

61. Za této situace nelze postavení plátce DPH u žalobkyní blíže neidentifikovaného dodavatele dovodit pouze z hodnoty poskytnutých zdanitelných plnění. Žalobkyně ani v průběhu soudního řízení nenabídla žádnou relevantní indicii, přičemž pouhý odkaz na poskytnutí jiných zdanitelných plnění od společnosti S.O.V. v jiném období nepostačuje. Bez takové indicie pak nejsou podmínky pro vrácení věci do daňového řízení splněny.
62. Soud shrnuje, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH a správce daně, resp. žalovaný proto správně uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Dlužno podotknout, že neprokázání přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele nebylo jediným důvodem nenaplnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH. Druhým samostatným důvodem bylo neprokázání použití plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. I v tomto ohledu však žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně ani v rámci odvolacího řízení. Přímá a bezprostřední souvislost deklarovaných přijatých plnění s plněními deklarovanými na výstupu nebyla jednoznačně prokázána. S ohledem na shora citovanou judikaturu je opětovný poukaz žalobkyně na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 nepřipadný (blíže viz vypořádání prvního žalobního bodu).
63. Jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v napadeném rozhodnutí správce daně, resp. žalovaný odepření nároku na odpočet daně zcela jednoznačně spojuje výlučně s nenaplněním podmínek pro vznik tohoto nároku, resp. s neunesením důkazního břemene ze strany žalobkyně. Touto optikou soud rovněž přistoupil k vypořádání námítky nerespektování principu daňové neutrality. Uplatnění tohoto principu není v nyní projednávané přílehavé. Princip daňové neutrality vyplývá z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, které však zároveň jako věcné podmínky přiznání nároku na odpočet daně stanoví přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť pouze v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné plnění přijala od společnosti S.O.V., ani to, že takové plnění použila k ekonomické činnosti, nemůže (neprokázané) plnění zakládat reálnou hodnotu pro výpočet DPH na výstupu a odpočet DPH na vstupu. Nepřiznání nároku na odpočet daně z důvodu neunesení důkazního břemene proto nemůže být v rozporu s principem neutrality, jak žalobkyně obecně tvrdila. Byť má princip neutrality daně zásadní význam, jelikož je na něm postaveno celé fungování společného systému DPH, v rámci zkoumání naplnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH je jeho použití předčasné. Skutečnost, zda došlo k narušení principu daňové neutrality, se totiž zkoumá až v případech podezření z podvodu na DPH, tedy až za situace, kdy došlo ke splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH. V nyní projednávané věci tomu tak ale nebylo.
64. K páté žalobní námitce soud konstatuje, že pokud se žalobkyně v žalobě omezila na paušální a blíže nerozvedené konstatování o nedostatečném vypořádání jejích odvolacích námítek, nezbylo soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí. Soud má za to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí zcela přílehavě a odpovídajícím způsobem vypořádal se všemi uplatněnými námitkami

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobkyně, o čemž svědčí strany 13 až 16 napadeného rozhodnutí. Absencí vypořádání se s odvolacími námitkami se soud mohl zabývat toliko na půdorysu konkrétněji vznesených námitek uplatněných pod prvním až čtvrtým žalobním bodem, ani ty však ze shora vyložených důvodů neshledal opodstatněnými.

#### *VIII. Závěr a náklady řízení*

65. Protože soud nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
66. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

#### **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. 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 29. června 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu