



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **L. R.**
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
se sídlem Jiráskova 1248, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2021, č. j. 11307/21/5300-22441-705341,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Předmětem sporu je nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dvou obchodních společností [Berisford plus s.r.o. („Berisford“) a Laniko Czech s.r.o. („Laniko“)] za zdaňovací období listopad 2016. Žalobce podle žalovaného neunesl své důkazní břemeno a nevyvrátil pochybnosti správce daně, zda

skutečně přijal plnění od společnosti Laniko a zda přijal plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu od společnosti Berisford.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj („správce daně“) vydal dne 17. 6. 2019 pod č.j. 1475746/19/3303-50523-706618, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016, kterým žalobci doměřil daň ve výši 105 000 Kč a související penále ve výši 21 000 Kč.
3. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2021, č. j. 11307/21/5300-22441-705341 („rozhodnutí žalovaného“), žalobcovo odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalobce podle něj neprokázal, že v rozhodném období fakticky přijal zdanitelné plnění od společnosti Laniko. V případě plnění od dodavatele Berisford pak neprokázal, že toto plnění přijal v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů od těchto dvou společností ve zdaňovacím období listopad 2016.
4. Pokud jde o plnění od společnosti Laniko, mělo na základě smlouvy o dílo ze dne 11. 7. 2016 spočívat ve vytvoření redakčního systému a aplikací k webovým stránkám: Správa životních situací městských a obecních úřadů; a interaktivní (e-mapa) mapa měst a obcí. Předmětem plnění od společnosti Berisford měl být tzv. L7Shaping, který spočívá v optimalizaci toku dat v počítačové síti s cílem zajistit co nejplynulejší chod celé sítě.
5. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně toho, zda žalobce skutečně přijal plnění od uvedených společností v deklarovaném rozsahu. Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně poukazoval na to, že z výpovědi jednatele společnosti Laniko (L. K.) vyplynulo, že on sám nemá žádné odborné znalosti, aby dokázal zajistit poskytnutí plnění, které tato společnost žalobci fakturovala. Veškerou činnost podle něj zajišťovala společnost MUDY s.r.o. („MUDY“; jejím jediným jednatelem byl D. A. N.). Podobně v případě fakturovaných plnění od společnosti Berisford měla veškerá tato plnění subdodavatelky zajistit společnost Laniko. Její jednatel pak uvedl, že plnění subdodavatelky zajišťovala společnost MUDY. Obě uvedené společnosti mají pouze virtuální sídlo a jsou nekontaktní. V době poskytování plnění neměly žádné zaměstnance ani provozně technické zabezpečení k zajištění fakturovaných služeb. Tyto pochybnosti správce daně žalobce podle žalovaného neodstranil a neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.

III. Žaloba

6. Žalobce úvodem odkazuje na judikaturu Soudního dvora, zejména na usnesení ve věci C-610/19, *Vikingo*. Žalovaný postupoval v rozporu s touto judikaturou a na žalobce kladl nepřiměřeně velké důkazní břemeno. Finanční orgány nechápou, co mělo být předmětem plnění a toto jejich nepochopení vede k nesprávnému hodnocení důkazů.
7. Ohledně plnění od společnosti Berisford žalobce dokládal mimo jiné printscreeny, ze kterých jsou viditelné přístupy této společnosti na servery žalobce. Společnost Berisford se veřejně prezentovala jako odborník na IT. Pokud samotný jednatel IT nerozumí, neznamená to, že nedokázal zajistit poskytnutí plnění. Správce daně existenci samotného plnění nezpochybňoval. Žalobce v dané době neměl zaměstnance ani vybavení nutné k tomu, aby mohl L7Shaping provádět sám.

8. Žalovaný nepřikládá potřebnou důkazní váhu doloženým přístupům společnosti Berisford na servery žalobce. Závěr žalovaného, že nelze zjistit, kdo na servery ve skutečnosti přistupoval, není správný. Přístupové údaje žalobce poskytl pouze této společnosti. Pokud společnost Berisford v rámci subdodavatelského vztahu login dále poskytla, není to nic neobvyklého. Není podstatné, která konkrétní osoba se na servery žalobce přihlašovala.
9. Pro případ žalobce není podstatné, že společnost Berisford neprokázala svého dodavatele. Tento požadavek odporuje usnesení Soudního dvora ve věci *Vikingo*. Důležité je, že tato společnost přiznala plnění pro žalobce, odvedla z něj daň a svědecké výpovědi dosvědčily, že se plnění (L7shaping) fakticky uskutečnilo.
10. Správce daně hodnotil obsah svědeckých výpovědí nesprávně. Některým svědkům vytýká, že odpovídali obecně a vyhýbavě (D. L.). To je však důsledek obecně pokládaných otázek. Navíc není jasné, které odpovědi správce daně považuje za nedostatečné. V případě dalšího svědka (M. D.) mezi poskytnutím plnění a výpovědí uplynuly tři roky. Je pochopitelné, že si všechno podrobně nepamatoval. Ani v jeho případě správce daně nevyžadoval žádné detaily ohledně průběhu plnění nebo hodnocení dat a vydávání doporučení. Pro žalobce je novinkou, že svědek neměl žádné zkušenosti s L7shapingem. Svědek vypověděl o detailech obchodní spolupráce, jakým způsobem získával informace, jak přebíral soubory, a jak prováděl svou práci.
11. Jednotlivé svědecké výpovědi shodně prokazují, že L7shaping provedla společnost Berisford. Žalovaný fakticky nezpochybnil předmět plnění jako takový. Pouze opakovaně uvádí, že společnost Berisford neměla dostatečné majetkové ani personální vybavení. Je zřejmé, že žalovaný nerozumí předmětu plnění. Žalobce prokázal splnění podmínky pro uznání nároku na odpočet daně s ohledem na předložené přístupy společnosti Berisford na servery žalobce, jednotlivé výstupy (záznamy) na serverech žalobce, provedené svědecké výpovědi a zejména veřejnou prezentaci společnosti Berisford.
12. I v případě plnění od společnosti Laniko žalobce dokládal výpisy z přístupu této společnosti na jeho servery. Žalobce neví, z čeho žalovaný dovodil, že město Holesov již mělo zpracovanou aplikaci životních situací. Důvod, proč žalobce využil služeb společnosti Laniko, byly chybějící vlastní lidské zdroje a doporučení společnosti Berisford.
13. Jako důkazní prostředek nelze použít protokol o zahájení daňové kontroly u společnosti Laniko. Žalobce u ní nebyl přítomen. Žalobce nesouhlasí s označením výpovědi L. K. za nevěrohodnou pouze proto, že při ní měl k dispozici poznámky.
14. Žalobce trvá na tom, že jednotlivá hodnocení svědeckých výpovědí trpí vadami, což je u obchodní společnosti Laniko patrné z výsledku D. L. Zatímco jeho svědeckou výpověď ve vztahu k obchodnímu vztahu k obchodní korporaci Berisford správce daně i žalovaný popírají, ve vztahu k části týkající se společnosti Laniko pak sdělené skutečnosti verifikují. Takové hodnocení je nekonzistentní. D. L. byl součástí obchodního vztahu se společností Laniko. Částečně přitom potvrdil tvrzení žalobce, pokud uváděl, že některé podklady přebíral. Svou účast na poskytnutí plnění sice popírá, ale je nesporné, že plnění existuje. Kromě toho tu jsou bezvadné daňové doklady, podepsané smlouvy, předávací protokoly a také jsou nesporné přístupy společnosti Laniko na servery žalobce.
15. Společnost MUDY žalobce neznal a nevěděl o jejím zapojení. Nesrovnalosti ve smlouvě si žalobce nevšiml. Žalobce však předložil přístupy na své servery společností Laniko. Obdobně jako v případě společnosti Berisford musel žalobce udělit i společnosti Laniko

přístup. Žalobce proto prokázal nejenom existenci plnění ale také, že společnost Laniko byla jeho dodavatelem.

16. V daňovém řízení došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Po podaném odvolání žalovaný nechal provést svědeckou výpověď a následně dne 8. 2. 2021 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se k němu. Žalobce zareagoval a uvedl konkrétní pochybnosti o relevantnosti zjištění žalovaného. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, ve kterém však zcela absentuje vyhodnocení svědecké výpovědi v obsahu seznámení. Objevují se v něm navíc zcela nové závěry a úvahy, se kterými však žalovaný žalobce nijak neseznámil. Žalobci tak žalovaný nedal možnost na nová zjištění a hodnocení reagovat, což odporuje závěrům rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 4. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52).
17. Poslední námitka se týká narušení daňové neutrality. Správce daně nezpochybnil daň na výstupu u společnosti Berisford ani Laniko. Obě společnosti daň odvedly. Žalobce odkazuje na judikaturu, podle které shodný obchodní případ nelze posuzovat odlišnou optikou. Pokud žalovaný dané transakce posoudí odlišně, má povinnost uvést konkrétní skutkové a právní rozdíly tak, aby se dalo seznat, proč danou transakci posuzuje odlišně. Žalovaný ale neuvádí, v čem konkrétně a proč nezohlednil výslednou daňovou povinnost společností Berisford a Laniko, pokud jejich daňové povinnosti na výstupu z uskutečněných plnění ve prospěch žalobce nezpochybnil.

IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by na žalobce kladl nepřiměřené důkazní břemeno. Po žalobci žalovaný nepožadoval, aby prokázal všechna plnění uskutečněná všemi účastníky řetězce. Nepřičítal mu k tíži, že skutečnosti o plnění jiných účastníků nelze ověřit. Tyto skutečnosti byly pouze součástí důvodných pochybností o oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku. Správce daně nejprve prověřoval, zda k faktickému uskutečnění sporných plnění došlo. Žalobce si ale neopatrily relevantní důkazní prostředky k prokázání jeho nároku na odpočet daně a nepostupoval v daňovém řízení obezřetně. Argumentace věcí *Vikingo* ohledně požadovaného neúnosného důkazního standardu po žalobci není relevantní.
19. Ve vztahu k plnění od společnosti Berisford žalobce neprokázal, že ho přijal v deklarovaném rozsahu a předmětu. Zaměstnanec této společnosti M. D. pro žalobce nějakou činnost vykonával, ale nemohlo se jednat o L7shaping. Žalobce uváděl, že nedisponuje potřebným drahým hardwarem pro výkon L7shapingu, proto uzavřel smlouvu se společností Berisford. Ta však potřebným vybavením také nedisponovala a M. D., který měl tuto činnost provádět, o ní nic nevěděl a pracoval pouze na starém notebooku.
20. V případě plnění od společnosti Laniko, kterou žalobce uvedl na daňových dokladech, žalobce neprokázal, že plnění – vývoje aplikace pro správu životních situací městských a obecních úřadů a vývoje interaktivní mapy měst a obcí – fakticky přijal od tohoto dodavatele. Žalobce měl ohledně těchto plnění jednat s osobami, které nebyly zákonnými ani smluvními zástupci této společnosti a tyto osoby navíc jednání za společnost Laniko popřely.
21. Vyjádření žalobce i provedené svědecké výpovědi jsou ve vzájemném rozporu. Všechny zainteresované osoby (zaměstnanec žalobce M. K., jednatel dodavatele a svědci D. L. a M. D.) vypovídaly o žalobcem deklarované obchodní spolupráci ve věci předmětných plnění zcela rozdílně. Smlouva se společností Laniko vznikla účelově. Společnost neměla žádné

zaměstnanec a její jediný jednatel se v IT vůbec nevyznal. Proto musela ohledně zpracování zakázky oslovit společnost MUDY. To se ale v průběhu řízení nepotvrdilo. Svědecké výpovědi nepomohly žalobci prokázat, že jím uplatněný nárok na odpočet je oprávněný. Ani žalobcem předložené printscreeny nemohly prokázat nic o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Je to žalobce, kdo uděluje přístupy na své servery. Společnost Laniko se však na servery žalobce nepřihlašovala, a to ani pod názvem LANI.

22. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení uložil správci daně provést výslech svědka M. D., brigádníka a technika společnosti Berisford. S hodnocením této svědecké výpovědi žalovaný žalobce seznámil. Pro žalobce nemohlo napadené rozhodnutí být „překvapivým“, neboť ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyplynul jasný závěr žalovaného o tom, že ani po provedeném hodnocení svědecké výpovědi žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by předmětná zdanitelná plnění z dokladu přijal v plném rozsahu. Žalobce nenavrhoval žádné nové důkazy. Právní závěr žalovaného se neliší od právního názoru správce daně. Žalobce pouze obsáhle cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu. Neuvádí však, v čem spatřuje porušení svých práv. Žalobce se jednoznačně obeznámil s hodnotícími úvahami žalovaného a dozvěděl se, že ani po provedeném dokazování v odvolacím řízení své důkazní břemeno neunesl.
23. Pokud jde o narušení daňové neutrality, žalovaný poukazuje na to, že pro zodpovězení otázky, zda žalobce prokázal naplnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, není podstatné, jaké daňové řízení se vedlo (a zda vůbec) v rozsahu výstupů u jeho dodavatele. Zatímco se nárok na vrácení DPH ze státního rozpočtu váže na zákonné podmínky § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, povinnost odvést daň na výstupu se řídí § 108 téhož zákona, který v odst. 4 písm. f) stanoví, že povinnost přiznat daň má osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

V. Doplnění žaloby a druhé vyjádření žalovaného

24. Žalobce ve svém dalším podání odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 11. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Z tohoto rozsudku žalobce dovozuje, že při posuzování podmínek na daňový odpočet je nutné zjišťovat, zda deklarovaný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, a zda se zároveň jako plátce fakticky choval.
25. Deklarovaní dodavatelé žalobce potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění. To je první indicií svědčící o splnění hmotněprávních podmínek daňového odpočtu. Obě společnosti formálně měly postavení plátců. Otázkou je, zda se jako plátci chovaly. Žalobce opakovaně žádal o přezkoumání jejich kontrolních hlášení a výsledky stanovených daňových povinností. Pokud příslušný správce daně ponechal daň na výstupu beze změny, pak fakticky potvrdil uskutečnění deklarovaných plnění. Jestliže jsou tyto společnosti nyní nekontaktní nebo sídlí na virtuálních adresách, nijak nesnižuje důkazní sílu předložených důkazů. Navíc tyto společnosti měly i další odběratele.
26. Žalovaný ve své reakci zdůraznil, že je především procesní odpovědností žalobce, aby prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (tj. i jeho rozsah a předmět u dodavatele Berisford), což nelze nahradit daňovým tvrzením či kontrolním hlášením jeho dodavatelů. Samotné uvedení obchodů v daňových tvrzeních dodavatelů žalobce ještě neznamená, že tím prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění (totéž lze říci i ve vztahu ke společnosti Laniko, kde je spornou otázkou dodavatel plnění). Také nelze bez dalšího z kontrolních hlášení společností Berisford a Laniko dovozovat jejich formální postavení plátců ve vztahu

ke sporným transakcím. Obdobně nestačí poukázat na to, že správce daně dotčených společností ponechal daň na výstupu u těchto společností beze změny.

27. K odkazu žalobce na novou judikaturu žalovaný uvádí, že žalobce po celou dobu setrval na tom, že faktickými dodavateli byli společnosti Laniko a Berisford. Alternativního dodavatele (subdodavatele MUDY) žalobce vůbec nenabídl, ačkoliv podle tvrzení jednatele společnosti Laniko měl s jeho zaměstnanci jednat. Žalobce však neprokázal, že přijal plnění od dodavatele Laniko, ani neprokázal, že by plnění žalobce přijal od jiného plátce DPH, neboť z předloženého spisového materiálu nezjistil jiného dodavatele zdanitelných plnění. Ani z okolností posuzovaného případu s jistotou nevyplývá, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH (jedná se hodnotou o podlimitní plnění, která jsou dělitelná).
28. Podle žalovaného lze s ohledem na rozsudek *Kemwater* vrátit věc do daňového řízení zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění a daňový subjekt neměl dříve možnost takovou osobu označit. Taková indicie se tu nezjistila, resp. se subdodavatelské plnění společnosti MUDY nepotvrdilo.

VI. Hodnocení věci

29. Žaloba *není důvodná*.
30. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce prokázal (i) že mu plnění spočívající ve vývoji aplikace pro správu životních situací městských a obecních úřadů a vývoji interaktivní mapy měst a obcí poskytla právě společnost Laniko, a (ii) že mu plnění spočívající v L7shapingu v deklarovaném předmětu a rozsahu poskytla společnost Berisford. Jinými slovy jde o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů od těchto dvou společností, v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

a. Základní právní východiska

31. Pro posouzení těchto otázek má relevanci zejména právní úprava a navazující judikatura týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH. Použitelnou zákonnou úpravu obsahuje § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak (mimo jiné) prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
32. Daňový subjekt tedy má povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit *pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví* a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě účetnictví daňového subjektu zaznamenává v rozporu se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že to činí účetnictví

nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně má povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

33. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k jeho pochybnostem, pak je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost i správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla *jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
34. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce právo na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Znamená to tedy, že pokud daňový subjekt chce uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění. A že ho použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. *Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně.*
35. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH tedy plátce daně musí primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, nebo že nesplnil další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu. Ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí uskutečnit jiný plátce daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnil plátce daně.

b. Aplikace právních a judikатурních východisek na projednávaný případ

36. Krajský soud předesílá, že otázka, zda plnění poskytl deklarovaný dodavatel, se týká pouze plnění od společnosti Laniko. Existenci plnění žalovaný nepochybnil. Naopak, ve vztahu k plnění od společnosti Berisford, je sporným také rozsah a předmět plnění.

b. 1 K pochybnostem správce daně

37. Žalobce ve své žalobě nezpochybňuje, že by správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Za této situace proto *bylo na žalobci, aby prokázal, že k uskutečnění předmětných plnění došlo tak, jak uváděl, tedy že mu plnění jednoznačně poskytli dodavatelé, kteří byli plátcí DPH*. Žalobce však namítá, že své důkazní břemeno unesl. Žalovaný podle něj nesprávně hodnotil dostupné důkazy a v rozporu s unijním právem vyžadoval po žalobci nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Jak soud ve vztahu k oběma deklarovaným dodavatelům zdůvodní níže, žalobci se jeho důkazní břemeno unést nepodařilo.

b. 2 Dodavatel Laniko

38. Předmětem plnění od společnosti Laniko měl být vývoj aplikace pro správu životních situací městských a obecních úřadů a interaktivní mapa měst a obcí. O existenci tohoto plnění a jeho rozsahu žalovaný nemá pochybnosti. Ty se týkají pouze deklarovaného dodavatele, tj. otázky, zda toto plnění skutečně realizovala společnost Laniko.
39. Žalobce na základě výzvy k prokázání skutečností a později v reakci na výsledek kontrolního zjištění žalovanému předložil kromě daňových dokladů (které samy o sobě k unesení důkazního břemene nestačí, viz výše citovanou judikaturu) smlouvu o dílo uzavřenou se společností Laniko a výpisy z přístupů této společnosti na servery žalobce. Krajský soud však musí dát za pravdu žalovanému, že tyto důkazní prostředky nestačily k tomu, aby žalobce unesl své důkazní břemeno.
40. Pokud jde o smlouvu o dílo, žalovaný z relevantních skutkových zjištění správně dovodil, že tato smlouva musela vzniknout až *ex post*. Jinak není možné vysvětlit, jak došlo k tomu, proč v této smlouvě, uzavřené v červenci 2016, byly údaje (název společnosti, její sídlo a jednatel), které byly do obchodního rejstříku zapsány až ke dni 14. 11. 2016. Je proto zřejmé, že k uzavření smlouvy účelově došlo až dodatečně. Žalobce se nesnaží závěry daňových orgánů nijak vyvrátit, pouze neurčitě a bez dalšího vysvětlení uvádí, že tato smlouva prakticky dovršila obchodní vztah mezi ním a společností Laniko.
41. Realizaci předmětného plnění společností Laniko dostatečně neprokazují ani doložené printscreeny, které podle žalobce mají dokládat přístupy této společnosti na jeho servery. První z nich zobrazuje registraci uživatele *Laniko Laniko* (s e-mailem laniko.opava@gmail.com) v seznamu uživatelů v administraci webových stránek města Holešov s prvním přístupem dne 13. 9. 2016 a posledním dne 5. 3. 2017. Druhý printscreen zobrazuje (podle ručně vložených popisků žalobce) editaci obsahu webové stránky města Holešov. U dvou kategorií, resp. záložek (samospráva a Komise) je jako uživatel *LANI*.
42. Žalovaný má však pravdu, že z těchto printscreenů nevyplývá, že společnost Laniko pro žalobce realizovala plnění, které bylo předmětem smlouvy. Jak uváděl žalovaný, přístupy různým uživatelům uděluje sám žalobce. Je proto zřejmé, že i registraci nového uživatele musel provést on sám. Druhý snímek pak dokládá přihlášení takto registrovaného uživatele, aniž by však bylo zřejmé, jakou konkrétní činnost na webu města Holešov vykonával.
43. Z rozhodnutí žalovaného navíc plyne, že se vůbec neprokázalo, která konkrétní osoba měla provést předmětné plnění pro žalobce a zda tato osoba vystupovala jménem společnosti Laniko, případně jejího subdodavatele (společnosti MUDY). Žalovaný provedl několik svědeckých výpovědí. Vyslechl L. K. (jednatele společnosti Laniko), M. K. (zaměstnance žalobce), M. H. (společníka společnosti Berisford), D. L. (jednatele společnosti Berisford) a

M. D. (pracovníka společnosti Berisford). Obsah výpovědí těchto svědků však nepotvrdil plnění společností Laniko.

44. Sám žalobce uváděl, že jednal s M. H., který ale není zástupcem společnosti Laniko a uvedl, že název této společnosti mu nic neříká.
45. L. K., který byl jednatelem společnosti Laniko od 17. 9. 2016, popřel, že by sám měl potřebné IT znalosti k realizaci předmětného plnění. Jeho společnost zároveň neměla žádné zaměstnance. Podle jeho výpovědi realizoval plnění subdodavatel – společnost D. A. N. (MUDY). Svědek ohledně realizace plnění vypověděl, že přijel „nějaký odborník“, kterého odvezl do Bystřice pod Hostýnem (kde má sídlo žalobce). Tento člověk (jmenoval se Theodor, příjmení si svědek nepamatoval) měl M. K. předávat i akceptační protokoly. Sám svědek K. to nedělal. Nevěděl ani, o jaké konkrétní práce se jednalo. Správce daně poté zjistil, že společnost MUDY má pouze virtuální sídlo, ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a neměla žádné zaměstnance.
46. M. K., který měl jménem žalobce na starosti spolupráci se společností Laniko, uváděl, že v době zahájení spolupráce žalobce komunikoval s M. H., který jim doporučil společnost Laniko a seznámil je s L. K. Jeho role ale byla pouze formální. V průběhu spolupráce pak svědek K. spolupracoval s D. L. a M. D. Svědek L. popřel, že by společnost Berisford prováděla zakázky, které fakturovala společnost Laniko. A svědek D. zase uvedl, že společnost Laniko vůbec nezná.
47. Svědecké výpovědi tedy neobjasnily, kdo měl ve skutečnosti realizovat předmětné plnění. Zaměstnanec žalobce, který měl danou zakázku na starosti, ohledně ní komunikoval pouze s osobami spojenými se společností Berisford, nikoli Laniko. Ti ale nepotvrdili, že by toto plnění realizovali. Zároveň je zřejmé, že jej nerealizoval ani jednatel společnosti Laniko, který sám potřebnými IT znalostmi nedisponuje. Stejně tak se neprokázalo, že by plnění poskytla společnost MUDY coby subdodavatel, neboť v rozhodném období neměla žádné zaměstnance, měla pouze virtuální sídlo a nevykonávala ekonomickou činnost.
48. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil výpovědi svědků. Zároveň ale ve své žalobě neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které měl podle něj žalovaný, resp. správce daně vyhodnotit jinak. Žalobce obecně projevuje nesouhlas pouze s hodnocením svědecké výpovědi D. L. Trvá na jeho zapojení do obchodního vztahu společnosti Laniko. Nespecifikuje ale, z jakého titulu a jakým způsobem měl jednatel společnosti Berisford za společnost Laniko vystupovat. Ani netvrdí, že by zajistil realizaci plnění. Není také pravdou, že by žalovaný jako nevěrohodnou vyhodnotil výpověď svědka K. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí pouze pro dokreslení situace zmínil, že při podání svědecké výpovědi opakovaně nahlížel do poznámek, které odmítl správci daně poskytnout k nahlášení. Nedospěl ale k závěru, že by z tohoto důvodu byla jeho výpověď nevěrohodná. Pouze je zřejmé, že se na ni předem připravil. Nebyla však dostatečným důkazem, že dodavatelem předmětného plnění byla společnost Laniko.
49. Ve svých žalobních námitkách žalobce pouze vytrhává z kontextu dílčí skutečnosti, na nichž ale závěry žalovaného výhradně nestojí. Pokud se žalobce například „pozastavuje“ nad hodnocením žalovaného, že webové stránky Holešova uvádí, že je realizoval žalobce, žalovaný tím pouze poukázal na to, že obsah těchto webových stránek nedokazuje, že by se na jejich realizaci podílela společnost Laniko. Pokud webové stránky tuto společnost nikde neuvádí, je to samozřejmě pochopitelné. Žalobce však obsah těchto stránek navrhoval jako jeden z důkazů v reakci na výzvu k prokázání skutečnosti. Předmětné konstatování

žalovaného je proto pouze hodnocením navrhovaného důkazu, který nelze považovat za dostatečný k prokázání deklarovaného dodavatele.

50. Vadou není ani to, že žalovaný nesprávně ve svém rozhodnutí uvedl, že město Holešov již mělo zpracovanou aplikaci životních situací (bod 40). Existenci plnění, jehož deklarovaným dodavatelem měla být společnost Laniko, správní orgány nezpochybnily. Proto na správnost jejich rozhodnutí nemůže mít vliv ani tento dílčí nedostatek v odůvodnění.
51. Ve vztahu k dodavateli Laniko lze proto shrnout, že se žalobci nepovedlo unést důkazní břemeno a vyvrátit oprávněné pochybnosti správce daně ohledně toho, zda plnění, které podle daňových dokladů měla žalobci poskytnout společnost Laniko, skutečně poskytl tento deklarovaný dodavatel.

b. 3 Dodavatel Berisford

52. Předmětem plnění od dodavatele Berisford mělo být poskytnutí měsíční podpory a konfigurace L7shaping. Konkrétně se mělo jednat o sběr dat o provozu a vytížení sítě a optimalizaci jejích toků. Žalobce na několika místech své žaloby namítá, že samotnou existenci plnění správní orgány nezpochybnily. To však není pravda. Ve vztahu k plnění od společnosti Berisford plynou z jejich rozhodnutí pochybnosti o rozsahu poskytnutí deklarovaného plnění. Tyto pochybnosti žalobce nevyvrátil.
53. Na výzvu k prokázání skutečností žalobce předložil správci daně smlouvu o dílo se společností Berisford, doklad o platbě, akceptační protokol a nabídku této společnosti na provedení L7shapingu. V rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pak doložil ještě printscreeny s přístupy uživatele *berisford* na servery žalobce a navrhl svědecké výpovědi M. K. a D. L.
54. Žalobce zdůrazňuje zejména význam printscreenů, kterými dokládá, že se někdo ze společnosti Berisford pravidelně přihlašoval na jeho servery. Tím podle něj prokázal poskytnutí plnění tímto dodavatelem. Soud však musí dát za pravdu žalovanému, že žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k tomuto dodavateli neunesl. V kontextu zjištění správních orgánů totiž doložené printscreeny nebyly dostatečné k tomu, aby žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal, že mu plnění v deklarovaném rozsahu poskytla společnost Berisford.
55. Žalovaný staví své pochybnosti zejména na obsahu svědeckých výpovědí. Z nich totiž vyplynulo, že jediná osoba, která se na předmětném plnění reálně podílela, byl M. D., pracovník společnosti Berisford. Ten vypověděl, že jeho práce pro žalobce spočívala v tom, že se přes vzdálenou plochu připojil na jeho server, sledoval data, která tam již byla a vyhodnocoval je. Uváděl také, že to nezvládal sledovat celé sám, protože se jedná o data, která se sledují průběžně 24 hodin, což by jeden člověk nedokázal. Na základě vyhodnocení těchto dat dal žalobci doporučení, které vkládal do tabulky na sdíleném disku. Sám žádné změny neprováděl. Pracoval v rozsahu 10 až 50 hodin měsíčně. S nikým dalším nespolečně pracoval. Ke své činnosti využíval starý notebook a internetové připojení přes telefonní kartu. Uvedl také, že do té doby neměl žádné zkušenosti s L7shapingem. Potřebné podklady mu poskytl žalobce.
56. M. H. (společník Berisfordu) ve své výpovědi uvedl, že od žalobce dostali na flash disku zákaznickou databázi s požadavkem, co se bude měnit. Druhou částí zakázky bylo řízení sítě, které se dělalo přímým přístupem na vzdálenou plochu žalobce. To dělal M. D. Jejich prací bylo hlídání provozu a datového toku v jednotlivých uzlech sítě. Tok sítě sledovala

dodavatelská firma, jejíž jméno neví. M. D. k těmto výstupům několikrát denně přistupoval, prováděl korekce a dával doporučení žalobci. Měl notebook a mobilní připojení. Předání díla řešil žalobce s D. L. Ten potvrdil, že za společnost Berisford se na plnění zakázky podílel M. D. a jejich dodavatel – společnost Laniko, která prováděla monitoring sítí a získaná data poskytovala Berisfordu. Nevěděl ale, která konkrétní osoba za subdodavatele monitoring prováděla.

57. Žalobcův zaměstnanec M. K. v rámci své výpovědi uváděl, že komunikoval zejména s M. D. Jeho úkolem bylo implementovat doporučení od společnosti Berisford. Tato doporučení opravdu vedla ke snížení, optimalizaci nakoupené konektivity. L7shaping podle něj fungoval tak, jak očekávali.
58. Podle žalobce svědecké výpovědi ve svém souhrnu a ve spojení s doloženými přístupy společnosti Berisford na servery žalobce dokládají, že společnost Berisford provedla L7shaping. S tím ale soud nesouhlasí.
59. Plnění, které měla žalobci poskytnout společnost Berisford, mělo spočívat ve sběru dat o provozu a vytížení sítě z klíčových síťových prvků RAAB Computer, optimalizaci nastavení L7shapingu a prioritizaci provozu s ohledem na vytížení jednotlivých spojů a přístupových bodů.
60. Jedinou osobou, která se podle svědeckých výpovědí na tomto plnění za společnost Berisford podílela, měl být M. D. Z jeho svědecké výpovědi přitom vyplynulo, že on sám nevykonával činnosti v takovém rozsahu, aby odpovídaly uvedenému plnění. Podle žalobce byly jedním z důvodů uzavření smlouvy se společností Berisford nedostatečné personální a technické kapacity. Provedení předmětného plnění by podle něj vyžadovalo přijetí dalších 3 až 4 zaměstnanců. M. D. přitom uváděl, že pro žalobce vykonával práci pouze 10 až 50 hodin měsíčně a sám by nevládl sledovat veškerá potřebná data. Monitoring sítě měl podle M. H. provádět subdodavatel. Žalovaný přitom zjistil, že subdodavatelem společnosti Berisford byla společnost Laniko a jejím subdodavatelem byla společnost MUDY. Žádná z těchto dvou společností neměla v rozhodném období zaměstnance a nedisponovala ani potřebným technickým vybavením. Je proto zřejmé, že aktivity, které měly být předmětem plnění, tyto společnosti fakticky nemohly vykonávat.
61. Žalobce namítá, že žalovaný dostatečně nepochopil smysl a obsah L7shapingu po technické stránce a ve svém rozhodnutí nesprávně rozlišuje mezi sběrem a vyhodnocením dat a samotným L7shapingem. Podle žalobce je ale L7shaping komplexem obou činností, tj. jde o sběr a vyhodnocení dat a poskytování doporučení k úpravám síťových prvků. Z rozhodnutí žalovaného ale neplyne, že by plnění nerozuměl do té míry, aby nemohl posoudit, zda skutečně bylo žalobci poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Toto posouzení totiž podle soudu nezávisí na tom, zda se jedná o dvě samostatné související činnosti anebo dvě součásti jedné činnosti označované jako L7shaping. Podstatné je, že plnění, které měla žalobci poskytnout společnost Berisford, mělo zahrnovat jak sledování toku dat, tak i následnou optimalizaci. V řízení se každopádně neprokázalo, že by společnost Berisford poskytla plnění v tomto rozsahu.
62. Předložené printscreeny dokládají pouze to, že se uživatel se jménem *berisford* v tam uvedených dnech přihlašoval na server žalobce. Z těchto snímků však neplyne, jaké konkrétní úkoly daný uživatel vykonával nebo jak dlouhou dobu na serveru strávil. Žalovaný přitom nepochybně, že M. D. nějakou činnost pro žalobce prováděl. Nestalo se tak ovšem v rozsahu, který by odpovídal sjednané zakázce. Z doložených printscreenů

neplyne, že se nemohlo jednat právě o činnost M. D. Nelze proto souhlasit s tím, že by žalovaný bagatelizoval doložené přístupy společnosti Berisford na servery žalobce.

63. Závěry žalovaného nejsou protichůdné, jak žalobce namítá. Žalovaný poukazoval na to, že společnost Berisford neměla potřebné hardwarové vybavení k provádění L7shapingu a M. D. k práci používal pouze starý notebook. Pokud žalovaný uznal poskytnutí části předmětného plnění, neodporuje to tvrzení o nedostatečnosti vybavení. Naopak. Absence potřebného vybavení podporuje závěr, že společnost Berisford (a podobně ani její subdodavatelé) nemohla smluvené plnění poskytnout v požadovaném rozsahu. To však nevylučuje možnost, že prostřednictvím svého zaměstnance poskytla alespoň část plnění.
64. V žalobě žalobce poukazuje na to, že sběr dat, která bylo třeba poté analyzovat, probíhal automaticky tak, že se metadata automaticky ukládala na server žalobce. Bylo z nich pouze potřeba extrahovat potřebná data a zanalyzovat je. I přesto je však z výpovědí svědků zřejmé, že tuto činnost nemohl provádět pouze M. D. v rozsahu několika hodin týdně. Naopak bylo třeba, aby se na monitoringu sítě a příslušných dat podílel ještě někdo další. M. H. uváděl, že tok sítě sledovala dodavatelská firma. Stejně tak i M. D. vypověděl, že kromě něj někdo musel sledovat tok dat na jednotlivých síťových uzlech. V řízení se však neprokázalo, že by se na této činnosti kdokoliv další podílel. I sám žalobce ostatně ve své výpovědi uvedl, že neměl o provádění L7shapingu od společnosti Berisford informace.
65. Ani svědecké výpovědi tedy ve svém souhrnu neprokazují poskytnutí plnění společností Berisford v deklarovaném rozsahu. Žalobce vznáší námitky ohledně hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně. Poukazuje zejména na to, že správce daně vytýkal svědkům, že vypovídali vyhýbavě a obecně, aniž by ale sám vyžadoval konkrétnější odpovědi. Z hodnocení svědeckých výpovědí obsaženém v rozhodnutí žalovaného však neplyne, že by problém spočíval v nedostatku jejich konkrétnosti. Žalovaný poukazoval na několik rozporů mezi tvrzeními jednotlivých svědků a dalšími skutečnostmi, z nichž dovozoval nevěrohodnost některých tvrzení. Žalobce však opět vznáší jenom poměrně obecné námitky, aniž by specifikoval, která tvrzení svědků žalovaný vyhodnotil nesprávně.
66. O něco konkrétnější je pouze námitka týkající se výpovědi M. D. Žalobce namítá, že se žalovaný při hodnocení jeho výpovědi dopustil řady pochybení. Nezohlednil podle žalobce, že si svědek po třech letech již nebude do detailu pamatovat kompletní průběh plnění. Jeho výpověď pak zkreslil, pokud tvrdí, že svědek neznal L7shaping. Svědek totiž uváděl, že se předtím s L7shapingem nesetkal.
67. V hodnocení této výpovědi však žalovaný nepochybil. Žalovaný zdůraznil, že M. D. neměl s L7shapingem žádné zkušenosti. To dotyčný výslovně uvedl. Tím žalovaný pouze poukázal na nesrovnalost ve výpovědi žalobce, který tvrdil, že se společností Berisford uzavřel smlouvu právě proto, že tato společnost měla mít (na rozdíl od žalobce) zkušenosti s L7shapingem. Ukázalo se však, že její jediný pracovník, který se na této činnosti reálně podílel, potřebné zkušenosti neměl. Naopak to byl žalobce, kdo mu poskytl potřebné podklady. Přestože svědecká výpověď proběhla až s delším časovým odstupem, svědek si dokázal vzpomenout na činnost pro žalobce a dokázal ji popsat dostatečně, aby z ní žalovaný mohl vyjít. Tato svědecká výpověď ale ani v kombinaci s dokládánými printscreeny nepotvrdila plnění od společností Berisford v deklarovaném rozsahu. Soud tedy v hodnocení svědeckých výpovědí ve vztahu k tomuto dodavateli nevidí nedostatky. Svědecké výpovědi však žalobci nepomohly unést důkazní břemeno o plnění společností Berisford.

68. Žalobci se tedy ani ve vztahu k tomuto dodavateli nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně. Neprokázal, že by společnost Berisford pro žalobce provedla L7shaping, resp. optimalizaci sítě v takovém rozsahu, jak měla podle uzavřené smlouvy o dílo a vystavených faktur. Žalobce tedy neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ani ve vztahu k tomuto dodavateli.

b. 4 Rozpor s evropskou judikaturou

69. Žalobce namítá, že na něj žalovaný klade nepřiměřené důkazní břemeno, v rozporu s unijním právem. Zejména ve vztahu k plnění od společnosti Berisford žalobce odkazuje na usnesení Soudního dvora ve věci *Vikingo*.

70. Soudní dvůr zde dospěl k závěru, že v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z toho důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti jej poskytla jiná osoba povinná k dani neurčené totožnosti. Plyne z toho, že nelze odmítnout nárok na odpočet DPH jen proto, že se neprokázal faktický dodavatel. Věc *Vikingo* se ale od nyní řešené věci liší, protože správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale také o rozsahu a předmětu plnění.

71. To vše v zásadě koresponduje s pozdějším rozsudkem Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* („rozsudek *Kemwater ProChemie*), na který se žalobce odvolává v doplnění žaloby. Podstatné ovšem je, že v konkrétním případě se vždy musí prokázat (ať už to vyplyne ze správního spisu nebo to prokáže žalobce), že dodavatel, kterým nemusí nutně být osoba uvedená na daňových dokladech, měl postavení plátce daně. To je hmotněprávní podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH (viz bod 32 rozsudku *Kemwater Prochemie* a bod 37 rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-281/20 *Ferimet*).

72. Zdejší soud souhlasí s názorem 10. senátu Nejvyššího správního soudu, který uvedl, 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 namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (rozsudek ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 20, obdobně viz rozsudek ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, bod 17). Nadále je tedy pro uplatnění nároku na odpočet daně nutné *s jistotou prokázat*, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) je nezbytné.

73. Pokud jde o plnění od společnosti Berisford, zde se závěry judikatury Soudního dvora ve věcech *Vikingo* a *Kemwater* vůbec neuplatní. Správci daně totiž nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale rovněž o rozsahu a předmětu plnění.

74. A pokud jde o plnění od společnosti Laniko, ze žádného z dokladů předložených žalobcem nebo z provedených výslechů *nevyplynulo*, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti Laniko jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Žádná taková indicie neplyne ani z obsahu spisu. Ostatně i sám žalobce od začátku trvá na tom, že mu plnění poskytla společnost Laniko. Žádného alternativního dodavatele, u kterého by bylo namísto zkoumat

jeho postavení plátce DPH, žalobce neoznačil ani v daňovém řízení či později v soudním řízení.

75. Alternativním dodavatelem nemohla být ani společnost MUDY. Sám žalobce přiznává, že společnost MUDY neznal a ani nevěděl o jejím údajném zapojení do poskytování předmětných plnění. Jak již navíc soud uvedl výše, jednalo se o společnost, která měla pouze virtuální sídlo, v předmětném zdaňovacím období nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a neměla žádné zaměstnance. V projednávaném případě proto nebylo možné ověřit, zda plnění poskytl plátce DPH.
76. Je třeba zopakovat, že „[i]ndicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako 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 (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu).“ (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56). V projednávané věci – stejně jako ve věci řešené právě citovaným rozsudkem 5. senátu Nejvyššího správního soudu – však žádné takové indicie z obsahu spisu či tvrzení žalobce neplynou.

b. 5 Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

77. Žalobce namítá procesní pochybení žalovaného spočívající v tom, že jeho rozhodnutí obsahuje nové závěry, úvahy a upřesnění odůvodnění, se kterými žalobce předtím neseznámil.
78. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
79. Citované ustanovení zakládá povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi i důkazy, které je prokazují, a umožnit mu se k nim vyjádřit, za předpokladu, že v odvolacím řízení provádí dokazování nebo dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Jeho smyslem je, aby rozhodnutí odvolacího orgánu, který v odvolacím řízení provádí nové dokazování anebo mění právní názor správce daně, nebylo pro daňový subjekt překvapivé a aby se k těmto novým skutkovým nebo právním závěrům mohl vyjádřit.
80. Žalovaný v odvolacím řízení nově provedl výslech svědka D. S hodnocením obsahu této výpovědi žalobce seznámil. Dospěl ke stejným právním a skutkovým závěrům ohledně nesplnění hmotněprávních podmínek na daňový odpočet jako správce daně. Žalobce na různých místech žaloby odkazuje na několik dílčích skutečností, kterými žalovaný podporuje své závěry, a které neobsahovala zpráva o daňové kontrole. To však neznamená, že by žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení neukládá žalovanému povinnost seznámit před vydáním odvolacího rozhodnutí žalobce s každým jednotlivým argumentem, který ve svém rozhodnutí hodlá použít. Žalovaný má toliko povinnost

seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v prvostupňovém řízení.

81. Jestliže žalovaný odůvodňuje své rozhodnutí i některými skutečnostmi, na které nepoukazoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, nezaujal od správce daně odlišný právní názor. Jen závěry správce daně ve svém rozhodnutí upřesnil a rozvinul na základě skutečností obsažených ve správním spise a zjištěných z doplněné svědecké výpovědi. Nosné důvody o nesplnění podmínek na daňový odpočet však zůstaly podle správce daně i podle žalovaného v zásadě totožné. Nejde tedy o změnu právního názoru, s níž by bylo nutné žalobce seznamovat (přiměřeně viz body 35 a 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58).
82. Pro žalobce tedy nemohlo být rozhodnutí žalovaného překvapivým. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyplynul jasný závěr žalovaného o tom, že ani po provedeném hodnocení nové svědecké výpovědi žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Laniko, ani přijetí plnění v deklarovaném rozsahu od dodavatele Berisford. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu proto nedošlo.

b. 6 Narušení neutrality daně

83. Žalobce v posledním žalobním bodu namítá, že mu nárok na odpočet přísluší, protože by jinak došlo k narušení neutrality DPH. Vychází z toho, že jeho dodavatelé DPH přiznali. Proto žalobci nelze upírat nárok na její odpočet.
84. Soudní dvůr v rozhodnutí ze dne 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, uvedl, že „základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám.“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Mezi hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně patří, aby daňový subjekt byl osobou povinnou k dani a aby se zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na výstupu použily osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu toto zboží dodala nebo tyto služby poskytla jiná osoba povinná k dani (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp sp.*).
85. Aby tedy mohl být žalobcův nárok na odpočet DPH úspěšný, musí prokázat hmotněprávní podmínky takového nároku, mezi které patří především faktické uskutečnění plnění dodavatelem v postavení plátce DPH. Pokud v tom žalobce selhal, nemůže důvodně namítat narušení neutrality daně. Ta by přicházela v úvahu až po splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu (typicky u daňových podvodů, kde se zkoumá „chybějící daň“), nebo pokud se zjistí, že plnění poskytl odlišný subjekt, než který deklaruje daňové doklady (k tomu viz níže).
86. Žalobce opírá svoji argumentaci o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, nebo ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24. Spatřuje nerovný přístup žalovaného v tom, že nezpochybnil uskutečnění plnění na straně společností Laniko a Berisford. I tato námitka je nedůvodná. Z toho, že správce daně v daňové kontrole u těchto společností nezpochybnil daň na výstupu, nelze ve prospěch žalobce dovozovat vůbec nic. Podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 30. 9. 2021) má osoba, která vystavila formální daňový doklad (zde společnosti Laniko a Berisford), bez dalšího povinnost daň přiznat. Pro účely tohoto ustanovení není rozhodné, zda k uskutečnění plnění (dodání zboží) skutečně došlo (obdobně viz rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43). Toto ustanovení umožňuje vyměřit vystaviteli dokladu daň podle jím tvrzených skutečností, aniž by bylo třeba je dále zkoumat. Povinná osoba ve smyslu výše citovaného ustanovení totiž vystavením dokladu umožňuje jinému daňovému subjektu (příjemci faktury - zde žalobce) nárokovat odpočet daně. Pokud by platila žalobcova úvaha, pak po vystavení dokladu a přiznání daně z něj vyplývající (a dokonce bez ohledu na její uhrazení) by již daňová správa nesměla u příjemce zboží nebo služby zpochybňovat faktické dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

VII. Závěr a náklady řízení

87. Krajský soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl.
88. Neúspěšný žalobce nemá v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 13. září 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu