



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **KORADO STAV s.r.o.**, IČO: 28403037
sídlem Kouřimská 2337/11, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátem Mgr. Pavlem Bednaříkem
sídlem Bartolomějská 291/11, Praha 1,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 421/31, 602 00 Brno

řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 300/22/5300-21443-702551,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dva platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce*“

daně“) ze dne 16. 11. 2020, a to platební výměr č. j. 8421141/20/2003-52524-105502, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) za zdaňovací období březen 2018 ve výši 441 423 Kč, a platební výměr č. j. 8421356/20/2003-52524-105502, kterým byla vyměřena daň za zdaňovací období duben 2018 ve výši 514 005 Kč (dále společně jen „platební výměry“).

2. Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Semilech (dále též jen „správce daně“), který provedl daňovou kontrolu, ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1239553/20/2607-60561-507378 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), konstatoval, že daňový subjekt (dále „žalobkyně“) neprokázal přijetí zdanitelných plnění od obchodní společnosti FALIJAN s.r.o. (dále jen „FALIJAN“) uvedené na daňových dokladech jako dodavatel, resp. nevyvrátila pochybnosti správce daně o přijetí deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, a tedy neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech.
3. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil. V napadeném rozhodnutí zejména uvedl, že žalobkyně předložením daňových dokladů splnila svou prvotní důkazní povinnost vycházející z ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, avšak vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, bylo třeba nárok na odpočet daně prokazovat dalšími způsoby. Přestože žalobkyně předložila k daňovým dokladům další důkazní prostředky (opravené objednávky, předávací protokoly a příjmové pokladní doklady, rámcovou smlouvu), byly tyto jednoznačně zpochybněny zjištěními popsány ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 972227/19/2607-60561-507378 doručené žalobkyni dne 30. 5. 2019. Žalovaný konstatoval, že vyjádřením důvodných pochybností o správnosti a pravdivosti údajů uvedených na daňových dokladech, objednávkách, předávacích protokolech či ve smlouvě, splnil prvostupňový správce daně svou důkazní povinnost zakotvenou v ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby předestřené pochybnosti rozptýlila a nárok na odpočet daně prokázala dalšími důkazními prostředky. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala v deklarovaném předmětu a rozsahu od dodavatele FALIJAN. Ve svém podnikání byla neobezřetná, když nerefletovala varovné signály svědčící o tom, s jakým obchodním partnerem a za jakých podmínek hodlá spolupracovat, a nezajistila si ani relevantní důkazní prostředky, kterými by prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
4. Námitky žalobkyně lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
5. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že byla dobré víře, že jednala s oprávněnými zástupci společnosti FALIJAN. Uvádí, že v průběhu správního řízení bylo zjištěno, že identita společnosti FALIJAN byla zneužita v rámci trestné činnosti, za niž byl odsouzen pan I. B. Podle žalobkyně závěr učiněný v rámci trestního řízení vedeného Městským soudem v Praze pod sp. zn. 2 T 1/2020 svědčí o tom, že byla v dobré víře, že jedná s oprávněnými zástupci společnosti FALIJAN. V rozporu s tím pak správce daně konstatoval, že žalobkyně v dobré víře nebyla, respektive že při obchodování se společností FALIJAN nezachovala dostatečnou míru obezřetnosti a nezajistila si potřebné podklady pro prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně a neprokázala, kdo plnění poskytl. Podle názoru žalobkyně z provedeného dokazování

jednoznačně plyne, že doklady byly vystaveny osobami, které za společnost FALIJAN jednaly, přičemž tyto osoby v obchodních vztazích vystupovaly jako oprávnění zástupci tohoto subjektu, disponovaly přístupy do datové schránky, podávaly kontrolní hlášení apod. Není proto důvod odchylovat se od závěrů orgánů činných v trestním řízení, že žalobkyně byla v dobré víře, že jedná s oprávněnými zástupci společnosti FALIJAN. Je přitom zcela nerozhodné, že tato společnost neměla webové stránky a nezakládala do sbírky listin podklady, když uvedené jednotlivosti nemohou mít vliv na celkové posouzení věci.

6. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá, že v jejím případě nebyl naplněn žádný z důvodů k odepření nároku na odpočet daně vyplývajících z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 (dále též „rozsudek *Kemwater*“) a usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 (dále též „usnesení *Vikingo*“). Zapojení žalobkyně do daňového podvodu prokázáno, ani prokazováno nebylo. Z rozsahu poskytnutého plnění, u kterého byl vyloučen nárok na odpočet, je podle žalobkyně zjevné, že byl překročen obrat 1 000 000 Kč, v důsledku čehož se dodavatel stává ze zákona plátcem DPH, a rozsah činnosti osob vydávajících se za společnost FALIJAN je patrný také z trestního spisu vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 2 T 1/2020 proti odsouzenému I. B., který žalobkyně navrhovala v rámci odvolacího řízení jako důkaz, který však proveden nebyl.
7. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá, že v průběhu daňového řízení nebylo zpochybněno, že přijala zdanitelné plnění v tvrzeném rozsahu, přičemž tuto pochybnost do daňového řízení účelově vnesl až žalovaný. Žalobkyně uvádí, že pokud se žalovaný – zřejmě ve snaze, aby se vyhnul důsledkům výkladu zaujatého SDEU v rozsudku *Kemwater* – snaží dovozovat, že uvedený rozsudek na její případ nedopadá, když zde nebyl zpochybněn jen dodavatel, ale i rozsah sporných plnění, u něhož tíží důkazní břemeno žalobkyni, je taková argumentace účelová a v rozporu se závěry daňového řízení a s dosavadním postojem správce daně, který výslovně uváděl v průběhu řízení opak (viz např. bod 48 napadeného rozhodnutí).
8. V písemném *vyjádření k žalobě* žalovaný navrhl, aby Městský soud v Praze (dále též „*městský soud*“ nebo „*soud*“) žalobu zamítl, neboť je toho názoru, že napadené rozhodnutí ani jemu předcházející provedené řízení netrpí vadami způsobujícími nezákonnost.
9. Žalovaný připomíná, že rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2020, sp. zn. 2 T 1/2020 (dále též jen „*trestní rozsudek*“) byl pan I. B. (roz. K.) pravomocně shledán vinným ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*trestní zákoník*“), a ze spáchání trestného činu neoprávněného přístupu k počítačovému systému a nosiči informací dle § 230 odst. 2 písm. d) a odst. 5 písm. a) trestního zákoníku. Skutková podstata trestných činů pana B. byla naplněna mimo jiné tím, že neoprávněně vystavil ve zdaňovacích obdobích měsíců března a dubna roku 2018 daňové doklady za poskytnutá plnění včetně DPH jménem obchodní společnosti FALIJAN. Dle žalovaného tedy není pochyb o tom, že v daném případě žalobci nedodala zdanitelná plnění osoba uvedená na jím předložených daňových dokladech, tedy obchodní společnost FALIJAN, a tuto skutečnost vyloučil i městský soud v trestním rozsudku. Pokud by však žalobkyně byla v dobré víře, co se týče rozsahu a poskytovatele plnění, byl by její nárok na odpočet DPH zachován i přesto, že mu plnění dodala osoba odlišná od té, která byla jako dodavatel uvedena na jím předložených daňových dokladech. Žalovaný

proto zkoumal, zda odvolatel při obchodování s obchodní společností FALIJAN zachovával dostatečnou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro prokázání skutečného průběhu sporných transakcí a splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dobrou víru žalobkyně však nebylo možné osvědčit. Jednotlivé skutečnosti, z nichž žalovaný učinil závěr o zcela nedostatečné obezřetnosti ze strany žalobkyně, v žalobě věcně rozporovány nejsou a žalobkyně se je pouze pokouší bagatelizovat, když uvádí, že absence internetových stránek a virtuální sídlo jeho dodavatele mají v tomto ohledu slabou vypovídací hodnotu. V daném případě se však zdaleka nejednalo o skutečnosti ojedinělé, žalovaný odkazuje na jejich výčet v bodě 49 napadeného rozhodnutí. Připomíná např. zmatečnou listinnou dokumentaci sporných transakcí, na základě níž bylo možné pojmout pochybnosti o samotné roli žalobkyně v těchto transakcích. Její pokus o dodatečné předložení nových a opravených listin pak namísto odstranění stávajících pochybností zavdal vzniku nových pochybností, neboť došlo k významné změně jejich obsahu, a to včetně údajů o osobě, která měla v rámci obchodního styku se žalobcem jednat za společnost FALIJAN. Dle žalovaného nelze pominout ani to, že se žalobkyně uvolila svému dodavateli za tvrzené plnění vyplácet milionové částky v hotovosti, a to přestože společnost FALIJAN měla zveřejněný účet užívaný pro vlastní ekonomickou činnost, a nadto tímto způsobem patrně docházelo k obcházení pravidel omezujících platby v hotovosti, pro což žalobkyně nepřinesla smysluplné vysvětlení. Společnost FALIJAN dále neměla příslušné živnostenské oprávnění pro poskytování plnění, které od ní měla žalobkyně odebírat. Teprve k výše uvedenému je pak možné připočítat, že zmíněná obchodní společnost dle dostupných informací neměla personální a materiální zázemí pro poskytnutí takových plnění, přičemž ani není zřejmé, jakým způsobem mělo dojít k navázání obchodní spolupráce mezi ní a žalobkyní. Žalovaný uzavírá, že popsané skutečnosti svědčí o tom, že si žalobkyně svého dodavatele nijak neproověřila, dokumentaci sporných transakcí v jejich průběhu v zásadě neřešila a prostřednictvím hotovostních úhrad milionových částek v podstatě aktivně znemožnila sledovat tok peněžních prostředků. Žalovaný tedy neshledal byt' jen náznak dobré víry žalobkyně ve vztahu k posuzovaným transakcím.

10. K námitce, že žalovaný nerespektoval závěry orgánů činných v trestním řízení ohledně dobré víry žalobkyně, žalovaný uvádí, že městský soud se v trestním rozsudku vůbec nezabýval dobrou vírou odběratelů, kteří měli v rozhodném období přijmout plnění od osob, které se vydávaly za zástupce společnosti FALIJAN. Nadto v trestním řízení bylo možno hodnotit toliko subjektivní vztah daných osob k možnému spáchání trestného činu. Podle názoru žalovaného v době jeho rozhodování nepředstavovala dobrá víra žalobkyně otázku, o které by pravomocně rozhodl jiný orgán veřejné moci a jejímž posouzením by byl při rozhodování vázán.
11. K námitce druhého žalobního bodu, v němž žalobkyně tvrdí, že závěry v napadeném rozhodnutí jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, žalovaný uvádí, že kromě citace výroku usnesení Vikingo v žalobě neodhalil žádné argumenty, kterými by žalobkyně podpořila nutnost aplikovat tyto závěry na její případ. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí touto otázkou zabýval v bodě 52, žalobkyně to však ve své žalobě nijak nereflektuje.
12. Žalovaný připomíná, že citovaným usnesením Vikingo nebyla reflektována výjimka pro malé podniky ve smyslu čl. 282 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*Směrnice 2006/112/ES*“).

Česká republika totiž využila čl. 287 Směrnice 2006/112/ES a zavedla institut plátce, čímž provedla diferenciaci osob povinných k dani (dle obratu), kdy plná práva a povinnosti ze Směrnice 2006/112/ES a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), včetně nároku na odpočet daně dopadají pouze na osoby s postavením plátce daně. Z tohoto důvodu je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejen to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i že se jedná o plátce, a může si tedy nárokovat odpočet daně. Významem popsané výjimky pro malé podniky se Soudní dvůr Evropské unie zabýval v rozsudku *Kemwater*, který za zásadní považuje rovněž Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“), podle něhož je třeba v jeho světle interpretovat stručně odůvodněné usnesení *Vikingo*. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku *Kemwater* připomněl, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku, avšak postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Přestože v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet. V takovém případě je na osobě povinné k dani, v daném případě žalobkyni, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Výše uvedené pak dle SDEU platí i za situace, kdy členský stát využil možnosti dané čl. 287 Směrnice 2006/112/ES poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku, a to tehdy, pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani. Rovněž Nejvyšší správní soud v navazujících rozhodnutích považuje pro učinění závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně za zásadní to, že skutečný dodavatel s ohledem na konkrétní okolnosti případu musel mít postavení plátce DPH, přičemž v tomto ohledu nese důkazní břemeno daňový subjekt. Podle mínění žalovaného však v případě žalobkyně nebylo postaveno najisto (ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti), že přijala tvrzené plnění od osoby v postavení plátce DPH. Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích měsíců března a dubna roku 2018 nárok na odpočet daně v souvislosti s přijatými službami, přičemž žalovaný považuje za postavené najisto, že sporná plnění žalobkyni nedodala osoba uvedená na jí předložených daňových dokladech. O tom, zda se skutečný dodavatel těchto plnění nacházel v postavení plátce DPH, nic nevypovídá deklarovaná hodnota těchto plnění, jak mylně dovozuje žalobkyně. Pokud by se totiž skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH na základě překročení obratu v důsledku plnění poskytnutých žalobkyni, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve pro futuro, tedy slovy § 6 odst. 2 zákona o DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Kdyby se tak skutečný dodavatel žalobkyně stal plátcem v důsledku přijetí úplaty za uskutečněná plnění již ve zdaňovacím období měsíce března 2018, získal by postavení plátce nejdříve k datu 1. května téhož roku. Nelze proto dospět k závěru, že by dodavatel žalobkyně musel mít v době uskutečnění sporných plnění

postavení plátce právě na základě uskutečnění plnění pro žalobkyni. Žalovaný je tedy přesvědčen, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť v průběhu daňového řízení neposkytla takové informace či důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skutečný dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH, resp. osoby povinné k dani. Takovými informacemi a důkazy pak nedisponovali ani správce daně a žalovaný. Uvedené by dle žalovaného platilo i v případě, pokud by u dodavatele žalobkyně bylo jediným zkoumaným kritériem dosažení obrátu převyšujícího 1 000 000 Kč v roce 2018, na základě kterého by se takový dodavatel stal plátcem DPH ze zákona.

13. Ohledně námitky obsažené ve třetím žalobním bodu žalovaný připomíná, že žalobkyně byla již v průběhu daňové kontroly vyzvána k prokázání, že sporná plnění přijala v deklarované výši, rozsahu a od deklarovaného dodavatele, společnosti FALIJAN. Výsledkem daňové kontroly, popsaným ve zprávě o daňové kontrole, pak byl závěr, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně za předmětná zdaňovací období. Napadené rozhodnutí je dle mínění žalovaného s těmito závěry zcela konzistentní. Opak nevyplývá ani z bodu 48 napadeného rozhodnutí, na který žalobkyně odkazuje a který je třeba vnímat v kontextu zbytku odůvodnění, jež je postaveno na závěru, že žalobkyně skutečně nějaká plnění přijala, a nejedná se tedy o plnění fiktivní. I ze zmíněného bodu odůvodnění je však zřejmé, že žalovaný považoval za stěžejní otázku, zda žalobkyně přijala deklarovaná plnění od deklarovaného dodavatele a v tvrzeném rozsahu. Žalovaný odmítá, že by se v napadeném rozhodnutí snažil vyhnout důsledkům závěrů přijatých v rozsudku Kemwater, jak totiž vyplývá z výše uvedeného, tyto jsou plně souladné s právním názorem správce daně a žalovaného. Neměl proto žádné obavy, že by jeho argumentace měla být s ohledem na závěry rozsudku Kemwater neúspěšná, a nespátroval tedy důvody k jejímu účelovému doplňování.
14. Městský soud v Praze rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s takovým projednáním věci ve stanovené lhůtě nevyjádřila nesouhlas (výzva byla zástupci žalobkyně doručena dne 22. 2. 2022) a žalovaný s takovým projednáním věci v písemném sdělení výslovně souhlasil (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“).
15. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Po prostudování správního spisu a zhodnocení jeho obsahu a rozhodných skutečností dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
17. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
18. Podle ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*

19. Podle ust. § 29 odst. 1 písm. a) *daňový doklad musí obsahovat označení osoby, která uskutečňuje plnění.*
20. Podle ust. § 34 odst. 1 písm. a) *zákona o DPH u daňového dokladu musí být od okamžiku jeho vystavení do konce doby stanovené pro jeho uchovávaní zajištěna věrohodnost jeho původu.*
21. Podle ust. § 34 odst. 2 písm. a) *zákona o DPH pro účely tohoto zákona se rozumí věrohodností původu skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila.*
22. Podle ust. § 34 odst. 3 *zákona o DPH zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním.*
23. Podle ust. § 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.*
24. Podle ust. § 92 odst. 3 *daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
25. Ze spisového materiálu vyplývá, že prvotní pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních k DPH žalobkyně za zdaňovací období březen 2018 a duben 2018 byl nesoulad údajů zjištěný v jejích kontrolních hlášeních ve srovnání s kontrolními hlášeními dodavatele FALIJAN, která byla podávána vícečetně každým ze společníků a s jinými údaji. Byť žalobkyně předložila správci daně důkazní prostředky - daňové doklady, objednávky, předávací protokoly, rámcová smlouva, příjmové pokladní doklady či další evidence - přesto správce daně dospěl k tomu, že jeho pochybnosti nadále přetrvávaly, neboť byl v těchto důkazních prostředcích zjištěn nesoulad - zatímco na daňových dokladech a v rámcové smlouvě byla žalobkyně uvedena správně jako odběratel a společnost FALIJAN jako dodavatel, na objednávkách a v předávacích protokolech tomu bylo naopak. Uvedený rozpor se snažila žalobkyně vysvětlit administrativní a formální chybou při označení smluvních stran a zjištěné vady v objednávkách a předávacích protokolech opravila.
26. Oprava administrativního pochybení spočívajícího v nesprávném označení smluvních stran pochybnosti správce daně o rozsahu sporných zdanitelných plnění a skutečném dodavateli nerozptýlila, neboť kromě toho byly v opravených objednávkách změněny též údaje o osobě zastupující společnost FALIJAN, a sice místo Ivana Ivantsyuka zde byl uveden Yuriy Sabadosh, přičemž podpis zůstal stejný, a nebyly zde již uvedeny kontaktní údaje, které byly na původních dokladech. Z uvedeného důvodu správce daně přistoupil dne 1. 11. 2018 u žalobkyně k zahájení daňové kontroly DPH za obě zdaňovací období.
27. Správce daně zjistil, že tvrzený dodavatel nemá žádnou webovou stránku, na které by společnost FALIJAN veřejně prezentovala svou ekonomickou činnost, sídlí na virtuální adrese a nemá žádné prostory k jednání či výkonu ekonomické činnosti, nedisponuje živnostenským oprávněním na provádění balících prací, které měla pro žalobkyni vykonávat. Společnost FALIJAN od roku 2015 nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin vedené u obchodního rejstříku. Pan Yuriy Sabadosh, jednatel společnosti FALIJAN, který měl v roce 2018 uzavírat obchodní vztahy a dle tvrzení žalobkyně měl dennodenně podepisovat příjem peněz v hotovosti za předmětná plnění, měl dle informací cizinecké

policie ukončen dlouhodobý pobyt na území České republiky ke dni 1. 6. 2012. Ve mzdových listech předložených žalobkyní nefiguruje žádná osoba jménem S. (či S.) S., což měl být dle tvrzení žalobkyně její zaměstnanec (pravá ruka) komunikující s dodavatelem FALIJAN a předávající hotovostně milionové částky osobě, která se prezentovala jako zástupce společnosti FALIJAN.

28. S ohledem na přetrvávající pochybnosti ohledně předmětného plnění byla žalobkyni dne 30. 5. 2019 doručena výzva správce daně č. j. 972227/19/2607-60561-507378, aby prokázala, že byla předmětná plnění přijata ve výši, rozsahu a od dodavatele uvedeného na daňových dokladech.
29. V reakci na tuto výzvu žalobkyně správci daně zaslala cizojazyčné prohlášení přeložené jako „*Já, Jurij Sabadoš nar. dne X, bytem X. Potvrzují spolupráci společnosti FALIJAN s.r.o. s KORADO STAV s.r.o. v březnu 2018 a dubnu 2018 V České republice*“. Na tomto prohlášení je uvedeno datum 11. 6. 2019, jméno podepisujícího Jurij Sabadoš (Yuriy Sabadosh) a nečitelný podpis, který nebyl úředně ověřen. Zároveň je na tomto prohlášení tlumočnická doložka, ve které je uvedeno, že tlumočnick z ruského a ukrajinského jazyka, pan V. D. (tlumočnick) stvrzuje, že překlad souhlasí s textem připojené listiny, s tím, že tlumočnická doložka neověřuje podpis nebo kopii připojené listiny. Žalovaný shodně se správcem daně nevyhodnotil prohlášení Yuriye Sabadoshe jako důkaz toho, že předmětná zdanitelná plnění poskytl žalobkyni v deklarovaném rozsahu dodavatel FALIJAN, neboť podle sdělení cizinecké policie se Yuriy Sabadosh na území České republiky legálně nezdržuje ode dne 1. 6. 2012, podpis na prohlášení nebyl ověřen a žalobkyně k prohlášení nepředložila žádnou obálku, v níž by mohlo být prohlášení doručeno, ani nepředestřela okolnosti, za jakých k písemnému prohlášení přišla.
30. K doplnění skutkového stavu založil správce daně v rámci odvolacího řízení do spisu obžalobu ve věci sp. zn. 2 T 1/2020 a trestní rozsudek ze dne 18. 12. 2020. Oba dokumenty se týkají I. B., který se měl vydávat za zástupce společnosti FALIJAN a byl shledán vinným ze spáchání trestného činu dle ust. § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) trestního zákoníku, tj. zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a dále ze spáchání trestného činu dle ustanovení § 230 odst. 2 písm. d), odst. 5 písm. a) trestního zákoníku, tj. zločinu neoprávněného přístupu k počítačovému systému a nosiči informací. Podle trestního rozsudku obžalovaný mimo jiné vystavil ve zdaňovacích obdobích březen 2018 a duben 2018 daňové doklady za poskytnutá plnění včetně DPH jménem společnosti FALIJAN pro žalobkyni a rovněž neoprávněně odeslal prostřednictvím datové schránky daňové přiznání za zdaňovací období březen 2018, v němž zmíněná zdanitelná plnění uvedl, daňové přiznání za zdaňovací období duben 2018 obžalovaný I. B. nepodal, pouze dne 19. 6. 2018 odeslal kontrolní hlášení společnosti FALIJAN.
31. S hodnocením těchto nových důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena, setrvala na svém stanovisku, že jednala s Yuriyem Sabadoshem, a navrhla provedení výslechu svědků Yuriye Sabadoshe a I. B. a vyžádání trestního spisu vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 2 T 1/2020. Správce daně zjistil, že svědek Sabadosh se nachází na Ukrajině, a tak zaslal zahraničnímu správci daně dne 11. 9. 2019 žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní č. j. 73847/19/7100-20120-012997). Z odpovědi ukrajinského správce daně ze dne 16. 12. 2019 vyplynulo, že výslech svědka Sabadoshe nebyl proveden, neboť se tento svědek nacházel v oblasti válečného konfliktu na východě Ukrajiny. Další snahu o provedení svědecké výpovědi Yuriye Sabadoshe na Ukrajině žalovaný shledal nadbytečnou, neboť z trestního rozsudku vyplývá, že za osobu Yuriye Sabadoshe se

vydával I. B., který vystavoval daňové doklady a činil podání u svého správce daně, a samotný Yuriy Sabadosh se od aktivního zastupování společnosti FALIJAN v rozhodné době distancoval, neboť se poslední roky pohybuje mimo území ČR. Pobyt svědka I. B. se správcem daně nepodařilo zjistit.

32. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
33. *V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že byla dobré víře, že jednala s oprávněnými zástupci společnosti FALIJAN, přičemž tento závěr podle ní vyplývá i ze zjištění městského soudu v rámci trestního řízení.*
34. Kritérium dobré víry není v zákoně obecně definováno, avšak je trvalou součástí právního řádu. Dobrá víra, jakožto neurčitý právní pojem, je chápána jako nezaviněná nevědomost, která chrání jedince, který se zřetelem ke všem okolnostem nevěděl a ani vědět nemohl, že určitý stav je v rozporu s právem. Zda účastníku svědčí dobrá víra, záleží vždy na konkrétních okolnostech. V daňovém řízení je existence dobré víry typicky zkoumána při posuzování, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu, to znamená, zda mu určité jednání připadalo či mohlo připadat podezřelé, nestandardní a pochybné a zda podnikl vše, co mohlo být rozumně požadováno, aby předcházel své účasti v podvodných řetězcích. Ačkoli se v nyní projednávané věci nejedná o případné zapojení do podvodného řetězce, lze podle názoru soudu tuto paralelu použít pro účely výkladu pojmu dobré víry i v případě žalobkyně. Jako subjekt vstupující do obchodních vztahů totiž žalobkyně měla povinnost zachovávat náležitou míru obezřetnosti, vzhledem k povaze své činnosti. Aby tedy bylo možno konstatovat, že její přesvědčení o určité skutečnosti (zde o jednání oprávněné osoby za společnost FALIJAN), bylo důvodné, budou na žalobkyni kladeny vyšší nároky např. v oblasti prověřování jejího dodavatele.
35. Soud dále předesílá, že si je vědom závěrů, které v souvislosti s otázkou existence dobré víry vyslovil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208: *„nepřisluší rozšířenému senátu, aby nově stanovil, že jsou splněny podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, jestliže by daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH. Zakotvoval by tak totiž novou možnost vzniku nároku na odpočet, se kterou SDEU v rozsudku Kemwater ProChemie nepočítal.“*
36. I přes právě uvedené soud pokládá, shodně s žalovaným, za nezbytné v nyní řešeném případě otázku dobré víry žalobkyně zkoumat, především v té rovině, zda si zajistila dostatek důkazních prostředků, aby mohla být v dobré víře, že unese důkazní břemeno a prokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet.
37. V období mezi vydáním platebních výměrů a napadeným rozhodnutím žalovaného došlo k vydání shora označeného trestního rozsudku, z něhož vyplývá, že předmětná zdanitelná plnění žalobkyně nepřijala od společnosti FALIJAN, neboť tato byla zasažena trestnou činností I. B., který se vydával za jednatele společnosti FALIJAN Yuriye Sabadoshe.
38. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že její jednatel Ivan Koshelya se s jednatelem společnosti FALIJAN panem Sabadoshem párkrát sešel, ale v kontaktu s ním byl převážně pan S. (aniž by žalobkyně ozřejmila, na základě jakého titulu za ni tato osoba vlastně jednala), a že pan S. si totožnost pana Sabadoshe určitě ověřil, toto své tvrzení však žalobkyně nijak nedoložila a nebyla schopná poskytnout ani žádné kontaktní údaje na domnělého zástupce svého dodavatele. Nelze také přehlédnout, co je uvedeno v bodu 8 obžaloby ve věci sp. zn. 2 T 1/2020: *„Svědék Ivan Keshelya (správně Ivan Koshelya, tj.*

jednatel žalobkyně – pozn. soudu) *prokazuje dodání pracovní síly a její neoprávněné vyúčtování jako plnění společnosti FALIJAN s.r.o. pro společnost KORADO STAV s.r.o. Svědek jako zástupce společnosti KORADO STAV s.r.o. uzavřel dne 24.4.2017 nájemní smlouvu s pronajímatelem P. P. k bytu v Praze 3, Olšanská 2898, tedy ke stejnému bytu, ke kterému obviněný uzavřel nájemní smlouvu dne 1.6.2018. Dle pronajímatele P. P. přešel pronájem plynule z Ivana Keshelyi na I. B. Lze mít pochybnosti o tvrzení svědka, že obviněného neznal. Přitom již dne 30.11.2017 údajně uzavřel rámcovou smlouvu o spolupráci mezi KORADO STAV a FALIJAN s.r.o. Zde se opět nejeví věrohodné, že by tato smlouva vznikla v uvedené době, neboť obviněný s právnickou osobou neoprávněně nakládal až cca od března 2018.“ Dále podle bodu 45. obžaloby „Nájemní smlouva na č.l.1193-1199 P. – I. B. a P. – Korado Stav s.r.o. – dokumentuje možnou provázanost Keshelya a B. a současně dokumentuje užívání bytu obviněným.“*

39. Jak dále vyplývá ze spisového materiálu, společnost FALIJAN neměla žádnou webovou stránku, na které by mohla veřejně prezentovat svou ekonomickou činnost, sídlila na virtuální adrese a neměla žádné prostory k jednání či výkonu ekonomické činnosti, nedisponovala živnostenským oprávněním na provádění balících prací a od roku 2015 nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin vedené u obchodního rejstříku, čímž vědomě porušovala ustanovení § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. O nedostatku obezřetnosti žalobkyně svědčí rovněž skutečnost, že přistoupila na požadavek domnělého zástupce dodavatele hradit plnění v hotovosti, ačkoli dle tvrzení žalobkyně nepředstavovaly platby v hotovosti standardní způsob plateb v její obchodní praxi a ačkoli na daňových dokladech byly deklarovány platby převodem, včetně čísla bankovního účtu dodavatele FALIJAN. Platba v hotovosti představuje méně průkazný způsob z hlediska prokázání, že bylo zapláceno, a to deklarovanému dodavateli (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017 – 33).
40. Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalobkyně zcela rezignovala na jakékoli prověření pro ni neznámého dodavatele a přehlížela u svého obchodního partnera nestandardnosti a varovné signály. Předestřené skutkové okolnosti ve svém souhrnu neumožňují jiný závěr než, že žalobkyně nejednala v dobré víře, její jednání by bylo spíše možné označit přinejmenším za slepou důvěru. Co je důležité, žalobkyně přistupovala nedbale rovněž k dokumentaci obchodních transakcí a kromě dokladů předložených správci daně před zahájením daňové kontroly a výše uvedeného prohlášení Yuriye Sabadoshe, které soud ve shodě se správcem daně a žalovaným vnímá jako nanejvýš pochybné a zcela neprůkazné, nepředložila v podstatě žádné další důkazní prostředky, kterými by prokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, a nebyla schopna vysvětlit nesrovnalosti, které v daném obchodním případě zjistil správce daně, a rozptýlit jeho pochybnosti. Je věcí odběratele, pokud plně důvěřuje svému dodavateli a probíhá-li jejich interakce spíše neformálním způsobem. I takový odběratel si však musí být vědom, že se v případném daňovém řízení může ocitnout v důkazní nouzi. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě uplatňuje nárok na odpočet daně, bez jakýchkoli podezřelých nejasností a trhlin. Musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26). Žalobkyně si však nezajistila dostatek důkazních prostředků, kterými by prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně že jí předmětná zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu poskytl dodavatel

FALIJAN. Jinými slovy, žalobkyně si nezajistila dostatek důkazních prostředků, aby mohla být v dobré víře, že unese důkazní břemeno a prokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH.

41. Pokud jde o námitku, že se žalovaný odchýlil od zjištění městského soudu v rámci trestního řízení, musí soud konstatovat, že v trestním rozsudku není dobrá víra žalobkyně vůbec řešena, a to i s ohledem na to, že se jedná o zjednodušený rozsudek, který neobsahuje odůvodnění, ve smyslu § 129 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), neboť byla v daném případě schválena dohoda o vině a trestu podle ust. § 206b, 175a trestního řádu. Pouze v bodě 51 obžaloby ve věci sp. zn. 2 T 1/2020 je uvedeno: „V přípravném řízení bylo prokázáno, že odběratelé spol. FALIJAN s.r.o. jednali v dobré víře a fakturované plnění přijali, tedy že odběratelé DPH nekrátili. Plnění, které spol. FALIJAN s.r.o. poskytla, bylo skutečně poskytnuto, pouze nebylo poskytnuto spol. FALIJAN, ale obviněným B.“ Tato zmínka o dobré víře odběratelů společnosti FALIJAN však zcela určitě nepředstavuje závěr orgánů činných v trestním řízení o tom, že žalobkyně byla v dobré víře, že jedná s oprávněnými zástupci tohoto subjektu, jak mylně žalobkyně tvrdí (z výše odkazovaného bodu 8 obžaloby vyplývá spíše opak). V právě citované pasáži obžaloby je pouze konstatováno, že se nejednalo o plnění fiktivní, ale že žalobkyni a jiným odběratelům bylo určité plnění skutečně poskytnuto, a to I. B. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla být v dobré víře v jednání s oprávněným zástupcem společnosti FALIJAN, neboť její jednání vykazovalo vysokou míru neobezřetnosti, není tento závěr nijak rozporný s tím, co uvedly orgány činné v trestním řízení ve věci sp. zn. 2 T 1/2020.
42. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítá, že v jejím případě nebyl naplněn žádný z důvodů k odepření nároku na odpočet daně vyplývajících z rozsudku Kemwater a usnesení Vikingo a pokud jde o rozsah poskytnutého plnění, je podle žalobkyně zjevné, že byl překročen obrat 1 000 000 Kč, v důsledku čehož se dodavatel stává ze zákona plátcem DPH
43. Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Podle ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice 2006/112/ES). Uvedené podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, a dále viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71 a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).
44. V nyní projednávaném případě lze konstatovat, že žalobkyně předložením daňových dokladů splnila svou prvotní důkazní povinnost vycházející z ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Avšak pokud některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu neodpovídají skutečnosti, není možné použít mechanismus uplatnění nároku na odpočet

daně pouze na základě předložení daňového dokladu. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání takového nároku, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Za takových okolností ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Správce daně přitom 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*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007). Tak tomu bylo i v právě projednávané věci, neboť správci daně vznikly pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo v dokladech deklarováno a soud souhlasí s žalovaným v tom, že žalobkyně předložené opravené objednávky, předávací protokoly a příjmové pokladní doklady nemohly pochybnosti správce daně rozptýlit a byly zpochybněny zjištěními popsány ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 972227/19/2607-60561-507378 doručené žalobkyni dne 30. 5. 2019. Tím bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby předestřené důvodné pochybnosti rozptýlila a nárok na odpočet daně prokázala dalšími důkazními prostředky. Ty však již žalobkyně nebyla schopna předložit. Jak bylo výše podáno, skutečnost, že zdanitelná plnění žalobkyni neposkytla společnost FALIJAN byla postavena najisto v průběhu odvolacího řízení, pročež za neoprávněné jednání za společnost FALIJAN byl odsouzen I. B. Nadto vyvstaly pochybnosti o tvrzení jednatele žalobkyně, že se s I. B. neznal a i s ohledem na neobezřetný až nedbalý přístup žalobkyně k prověřování svého dodavatele a dokumentování obchodní transakce, nebylo možné dojít k závěru, že by žalobkyně mohla být v dobré víře v jednání oprávněného zástupce společnosti FALIJAN. Žalobkyni předložené doklady tedy nebyly způsobilé uspokojivě prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak je na daňových dokladech deklarováno. Soud tak přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně.

45. Pokud jde o závěry vyplývající z usnesení Vikingo, žalobkyně nijak nekonkretizovala, v jakém ohledu by se tyto měly vztahovat na její případ. Navíc, jak správně připomněl žalovaný ve svém vyjádření, usnesením Vikingo nebyla reflektována výjimka pro malé podniky ve smyslu čl. 282 a násl. Směrnice 2006/112/ES. Vzhledem k tomu, že Česká republika využila ustanovení čl. 287 Směrnice 2006/112/ES a zavedla institut plátce, plná práva a povinnosti ze Směrnice 2006/112/ES a zákona o DPH včetně nároku na odpočet daně dopadají pouze na osoby s postavením plátce daně. Aby tedy mohlo být ověřeno nejen to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i že se jedná o plátce, který si může nárokovat odpočet daně, je třeba znát osobu dodavatele.

46. V rozsudku *Kemwater* Soudní dvůr Evropské unie vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“.
47. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 vyslovil: „SDEU se také vyjádřil k rozložení důkazního břemene v bodech 33, 34, 36 až 38 a 40. Tyto závěry lze shrnout tak, že důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.“
48. Lze tedy shrnout, že z rozsudku *Kemwater* a navazující judikatury NSS vyplývá, že v případech, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu, ovšem jen za předpokladu že není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani.
49. V nyní projednávané věci bylo prokázáno, že žalobkyně nepřijala plnění od společnosti FALIJAN, nýbrž od osoby, která za tuto společnost neoprávněně jednala. Lze rovněž konstatovat, že ze skutkových okolností nevyplývá, že by tento jiný než deklarovaný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH není v rozporu se závěry vyslovenými v rozsudku *Kemwater*.
50. Žalobkyně dále namítá, že z rozsahu poskytnutého plnění, u nichž byl vyloučen nárok na odpočet, je zjevné, že byl překročen obrat 1 000 000 Kč, při kterém se dodavatelem stane se zákona plátcem DPH. I v tomto ohledu se soud ztotožnil s argumentací žalovaného, že případné překročení obratu 1 000 000 Kč u skutečného dodavatele žalobkyně v důsledku plnění jí poskytnutých by nevypovídalo o postavení plátce DPH tohoto dodavatele v době uskutečnění předmětných plnění. V takovém případě by se totiž podle ust § 6 odst. 2 zákona o DPH stal tento dodavatel plátcem DPH až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Kdyby se tedy skutečný dodavatel žalobkyně stal plátcem v důsledku přijetí úplaty za uskutečnění plnění již ve zdaňovacím období měsíce března 2018, získal by postavení plátce nejdříve k datu 1. května téhož roku. Nelze proto dospět k závěru, že by dodavatel žalobkyně musel mít v době uskutečnění sporných plnění postavení plátce právě na základě uskutečnění plnění pro žalobkyni. Namítá-li žalobkyně, že rozsah činnosti osob vydávajících se za společnost Falijan s.r.o. je patrný i z trestního spisu vedeného u městského soudu pod sp. zn. 2 T 1/2020, a proto měl být tento spis pro účely stanovení obratu skutečného dodavatele proveden jako důkaz žalovaným v rámci odvolacího řízení, musí soud tuto námitku rovněž odmítnout, a to z důvodů shora uvedených, neboť z obžaloby v této trestní věci však vyplývá, že obviněný I. B. s právnickou osobou neoprávněně nakládal až od března 2018. Soud dodává, že shromážděný spisový materiál je dostatečnou oporou pro zjištění

skutkový stav, který nebylo namístě pro nadbytečnost dále doplňovat o žalobkyní navržené důkazy v odvolacím řízení.

51. *Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítá, že v průběhu daňového řízení nebylo zpochybněno, že přijala zdanitelné plnění v tvrzeném rozsahu, přičemž tuto pochybnost do daňového řízení účelově vnesl až žalovaný.*
52. *Úvodem soud předesílá, že z ust. § 90 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004, správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, plyne, že odvolací orgán je oprávněn prvostupňové rozhodnutí doplňovat o další důvody či je změnit, a to jak co do odůvodnění, tak do výroku. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek; proto může odvolací či rozkladový orgán nahradit část odůvodnění orgánu prvního stupně vlastní úvahou a korigovat tak určitá dílčí „argumentační zaškolbrtnutí“ podřízeného správního orgánu v případě, kdy prvostupňové rozhodnutí potvrzuje. (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 As 165/2018-40). I přesto soud nemůže přisvědčit žalobkyni, že by pochybnost o tvrzeném rozsahu zdanitelného plnění vnesl účelově až žalovaný.*
53. *Na str. 19 zprávy o daňové kontrole je uvedeno: „Správce daně měl pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, a proto daňový subjekt vyzval výzvou č. j. 972227/19/2607-60561-507378 (dále také „výzva k prokázání skutečnosti“), která byla doručena dne 30. 5. 2019, k prokázání toho, že deklarovaná plnění (viz tabulky č. 3 a 4) byla přijata od deklarovaného dodavatele Falijan s.r.o. tak, jak je na dokladech uvedeno.“*
54. *Rovněž na str. 21 zprávy o daňové kontrole správce daně uvádí, že „Daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně o přijetí deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách, resp. od deklarovaného dodavatele Falijan s.r.o.“ a dále že „Předmětné daňové doklady nemohou samy o sobě prokázat naplnění podmínek pro nárok na odpočet daně, nevypovídají o existenci, předmětu, rozsahu a času plnění, neprokazují ani skutečnost, že předmětná plnění byla skutečně poskytnuta a byla fakticky přijata. Pokud daňový subjekt neprokázal výše uvedené skutečnosti ani na Výzvu, pak daňové doklady, jejichž údaje správce daně zpochybnil, nejsou daňovými doklady v souladu s ustanovením § 28 a 29 ZDPH, na jejichž základě lze prokázat přijetí zdanitelných plnění, resp. oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z těchto dokladů (faktur).“*
55. *Dále na str. 25 zprávy o daňové kontrole je uvedeno: „Již ve výzvě k prokázání skutečností správce daně (...) uvedl, že i případné předložení kontrolního hlášení, resp. přiznání k dani z přidané hodnoty za deklarovaného dodavatele ještě neznamená, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak je na daňových dokladech deklarováno.“*
56. *Podle názoru soudu zprávou o daňové kontrole prostupuje přesvědčení správce daně, že ze strany žalobkyně nebyly předmětné obchodní transakce uspokojivě popsány a zdokumentovány a žalobkyně neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Pokud správce daně uvedl, že předmětné daňové doklady nemohou samy o sobě prokázat naplnění podmínek pro nárok na odpočet daně, nevypovídají o existenci, předmětu, rozsahu a času plnění, neprokazují ani skutečnost, že předmětná plnění byla skutečně poskytnuta a byla fakticky přijata, pak nelze dojít k závěru, že by pochybnosti o rozsahu plnění vnesl do daňového řízení až žalovaný, ale naopak, že žalobkyni bylo již správním orgánem prvního stupně vytýkáno jak neprokázání osoby dodavatele, tak i dalších okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně. Ani třetí žalobní bod proto soud neshledal důvodným.*

57. S ohledem na výše uvedené Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 5. října 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu