



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: X
sídlem X
zastoupena společností X
sídlem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2022, č. j. 40412/22/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. V nynější věci je sporné, zda žalobkyně prokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr ze dne 26. 4. 2019, č. j. 801297/19/2601-52522-507807, jímž žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 84 000 Kč. Současně jí uložil povinnost uhradit penále 16 800 Kč. Žalobkyně měla přijmout reklamní služby od X, avšak správce daně dospěl k závěru, že neprokázala přijetí služeb v deklarovaném rozsahu právě od tohoto dodavatele.

2. Žalobkyně měla pořídit reklamní služby – propagaci na akci X – jejichž rozsah byl smlouvou omezen na propagaci v X aréně v X. Skutečný rozsah byl však mnohem širší a zahrnoval billboardy, letáky a reklamní panely v Liberci a okolí. Místním šetřením správce daně zjistil, že obdobně specifikované služby, jako je zajištění vstupenek, dvou billboardů, plakátů, letáků či LED obrazovky, prováděla společnost X (majitel X). Správce daně také zjistil, že návrhy billboardů zasílala žalobkyni společnost X. Část předložené fotodokumentace se týkala akce X, nikoliv V. Deklarovaný dodavatel byl vůči správci daně nekontaktní a nezdržoval se v zapsaném sídle, a proto se tvrzení žalobkyně nepodařilo ověřit přímo u něj. Od září 2014 také nepodařilo daňová přiznání.
3. Výzvou ze dne 6. 12. 2017, č. j. 1466200/17/2601-60565-505901, správce daně sdělil uvedené pochybnosti a opětovně aktivoval důkazní břemeno žalobkyně. Další dokazování pochybnosti nerozptýlilo. Výsledky X [předsedy spolku X, z. s. (dříve X)], X (jednatel X) a X (jednatel X) neprokázaly, že by deklarované plnění přijala žalobkyně od X. Dva posledně jmenovaní svědci odepřeli výpověď. Výpověď X také nepotvrdila žalobkynino tvrzení. Pan X uvedl, že propagaci na akcích zajišťovala společnost X. Se společností X měli uzavřenu smlouvu o pronájmu reklamních prostor, avšak ta se posléze ukázala jako neplatná, a proto pořadatel dále spolupracoval se X. Svědek nejprve uvedl, že se společností spolupracoval a že navzdory neplatné smlouvě X nějaké služby poskytla. Správce daně proto hodnotil výpověď jako rozporuplnou. Správce daně odmítl provést výpovědi jednatelů provozovatele X, neboť provozovatel pouze pronajal prostor spolku X.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 2. 2021, č. j. 2650/21/5300-22443-607102, prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že penále určil ve výši 0 Kč a ve zbytku jej potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který jej rozsudkem ze dne 4. 1. 2022, č. j. 59 Af 8/2021-56, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále jen „zrušující rozsudek“). Soud přitakal námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný měli provést svědecké výpovědi svědků X jednatelky X a X, obchodního manažera X. Soud ve zrušujícím rozsudku poukázal na to, že žalobkyni tíží důkazní břemeno ohledně prokázání, že přijala deklarované plnění od osoby povinné k dani. Současně také uvedl, že správce daně zpochybnil rozsah plnění.
5. Při doplnění svědecké výpovědi pan X uvedl, že zajišťoval loga různých společností a jejich fotodokumentaci. Akci organizoval pan X. Na žalobkyni ani jejího jednatele si nevzpomněl. K fakturaci se ve své pozici nedostal ani nevěděl o přímých vztazích mezi X a žalobkyní. Svědek pouze potvrdil, že na zajištění reklamy se podílela společnost X. Paní X vypověděla, že se neúčastnila obchodních jednání, nevěděla o osobách majících přístup do datové schránky, nevystavovala faktury a nevěděla o zaměstnancích ani o podáních správci daně. Za společnost a také za sebe jako jediného společníka vystavila generální plnou moc panu X, jednateli X. Listiny předložené správcem daně ani osoby zapojené do obchodní spolupráce paní X neznala.
6. Správce daně výzvou ze dne 10. 8. 2022, č. j. 1119482/22/2601-60563-505901, vyzval žalobkyni k prokázání skutečnosti, že deklarovaná plnění přijala od (jiné) osoby povinné k dani, a to v souladu s rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, a navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Ve výzvě správce daně zhodnotil doplněné

svědecké výpovědi, které nebyly s to prokázat přijetí deklarovaných plnění od X. Žalobkyně trvala na to tom, že deklarovaná plnění přijala od X, která je plátkyní DPH. Správce daně však status plátce DPH u X nerozporoval.

7. Napadeným rozhodnutím žalovaný prvostupňové rozhodnutí opět změnil, pokud jde o výši penále, a ve zbytku rozhodnutí potvrdil. Žalovaný také zamítl návrh na to, aby zjistil, zda X realizovala plnění ve prospěch X, neboť tyto okolnosti zjišťoval již správce daně. Žalovaný zamítl návrh na zjištění veškerých relevantních poznatků z trestního řízení. Odkázal na zrušující rozsudek, který zdůraznil povinnost daňového subjektu prokazovat veškeré relevantní skutečnosti ohledně uplatnění nároku na odpočet DPH.

II. Žaloba

8. Včasnou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. V žalobě vymezila tři námitkové okruhy: 1) žalovaný se nevypořádal se zásadní argumentací; 2) žalovaný nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene; 3) žalovaný se odchýlil od judikatury Soudního dvora Evropské unie, aniž by odklon zdůvodnil.
9. Žalobkyně tvrdí, že z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze odmítnout, jestliže ze skutkových okolností vyplývá, že plnění bylo dodáno osobou povinnou k dani (plátcem DPH). Žalobkyně opakovaně poukazovala na to, že z judikatury vyplývá, že „okolnostmi případu“ nejsou pouze okolnosti týkající se jednoho řízení, ale je třeba vzít v úvahu celou ekonomickou činnost dodavatele. Žalobkyně však poznatky o celé činnosti deklarovaného dodavatele nemohla disponovat, neboť její spolupráce s ním byla omezena na sportovní akci konanou jednou ročně. Proto vyžadovala, aby žalovaný zajistil podklady z jiných daňových řízení a z trestního řízení. Současně v roce 2014 *TRATAR WHITE* zaslal žalobkyni dva daňové doklady v úhrnu za 700 000 Kč, což se velmi blíží hranici pro status plátce DPH. Indicie o tom, že dodavatel tento status má, plynou také z judikatury Nejvyššího správního soudu. S ohledem na personální propojení mezi *SOLAR GVD* a dodavatelem žádala, aby daňové orgány prověřily, zda společnosti nebyly v subdodavatelském vztahu. S touto argumentací se žalovaný vypořádal tak stručně, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobkyně má za to, že pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí pouze to, že deklarovaný dodavatel měl postavení plátce DPH.
10. Ohledně přenosu důkazního břemene žalobkyně tvrdí, že výzvu ze dne 6. 12. 2017 vydal správce daně podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), k čemuž nebyl oprávněn. Žalobkyně totiž své důkazní břemeno unesla předložením daňového dokladu. Jestliže o něm měl správce daně pochybnosti, měl je vymezit podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čemuž nedostal ani materiálně. Výzva vydaná podle § 92 odst. 4 daňového řádu je tedy nezákonná. Pochyby správce daně vyslovené výzvou se netýkají předmětného daňového dokladu či snad účetnictví žalobkyně, ale týkají se dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní, tj. smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a deklarovaným dodavatelem a fotodokumentace deklarovaného plnění. Dále žalobkyně vypočítala podmínky pro vznik nároku na odpočet, mezi něž nelze řadit rozsah plnění. Takový požadavek neplyne ani ze zákona, ani z unijní legislativy a ani judikatury. Totéž se týká ceny plnění a její

přiměřenosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, je stěžejní fakticita plnění.

11. Z formulace výzvy a závěrů daňových orgánů ohledně nekontaktnosti deklarovaného dodavatele je patrné, že TRATAR WHITE považují za *missing tradera*. Je tak otázkou, zda pochybnosti správce daně nejsou založeny spíše na podvodném jednání deklarovaného

dodavatele než na neprokázání splnění hmotněprávních podmínek odpočtu žalobkyní. Samotný fakt, že řetězec je dotčen daňovým podvodem, přitom nemůže být důvodem pro odmítnutí odpočtu DPH. Jestliže v důsledku jednání *missing tradera* nelze ověřit některé rozhodné skutečnosti, nelze to přičítat k tíži daňovému subjektu. Správce daně měl postupovat tak, že měl přiznat nárok na odpočet a poté se zaměřit na prokázání daňového podvodu. Místo toho se snažil přenést důkazní břemeno na žalobkyni, přestože všechny znaky daňového podvodu byly naplněny. Takový postup je nezákonný a nepřímou napomáhá daňové kriminalitě.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Žalovaný má za to, že judikaturu ve věci Kemwater ProChemie nelze na daný případ bez dalšího plně aplikovat. V nynější věci žalobkyně neprokázala nejen totožnost osoby uvedené na předloženém daňovém dokladu, ale také rozsah deklarovaného plnění. Žalobkyně zůstala pasivní, pokud jde o prokázání dodavatele. Setrvala pouze na tvrzení, že skutečným dodavatelem byla TRATAR WHITE a že nemá možnost dokázat její postavení coby plátkyně DPH. Rozsudek ve věci Kemwater ProChemie a navazující rozhodnutí žalobkyně nesprávně interpretuje. Judikatura hovoří o tom, že daňový subjekt může unést důkazní břemeno, pokud ze skutkových okolností vyplývá, že jiný faktický dodavatel má postavení plátce DPH. Tímto směrem však žalobkyně neargumentovala. Jestliže přijetí plnění od TRATAR WHITE správce daně zpochybil, pak není relevantní, zda je tento dodavatel plátcem DPH. Naopak relevanci mohlo mít postavení jiné osoby jako plátce DPH. Takové indicie však z dokazování neplynou. Nadto se žalovaný argumentací žalobkyně v tomto směru zabýval.
13. Ohledně rozložení důkazního břemene má žalovaný za to, že žalobkyně primární důkazní břemeno unesla předložením bezvadného dokladu. Žalovaný však unesl své důkazní břemeno tím, že důvodně zpochybil její tvrzení ve výzvě ze dne 6. 12. 2017. To ostatně potvrdil také soud ve zrušujícím rozsudku. Rozsah plnění je podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH, jak ostatně potvrdil také Nejvyšší správní soud. Pokud jde o polemiku o přiměřenosti ceny, upozornil žalovaný, že tato otázka není pro nynější věc relevantní.
14. Nekontaktnost TRATAR WHITE představuje pouze jednu z pochybností a odpočet DPH nebyl přiznán kvůli neprokázání hmotněprávních podmínek, a nikoliv kvůli domnělé účasti této společnosti nebo žalobkyně na daňovém podvodu. Ostatně argumentace ohledně naplnění kritérií podvodu na DPH jde zcela mimo předmět nynější věci. O možné existenci podvodu na DPH je možné uvažovat v případě, že jsou splněny formální i hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu.
15. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou. Údaj o rozsahu plnění je jednou z obligatorních náležitostí daňového dokladu a samotná držba dokladu je formální podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Přiznání nároku na odpočet však není podmíněno tím, že daňový subjekt má k dispozici perfektní daňový doklad. Již ze samotného výčtu těchto náležitostí je patrné, že vznik nároku na odpočet DPH nelze podmiňovat požadavkem na prokázání souladu všech údajů uvedených na daňovém dokladu se skutečností. Nepřiznání nároku kvůli neprokázání rozsahu je tak v rozporu s pravidly pro ukládání DPH. Žalovaný argumentuje judikaturou, která není komplexní, a uvedenou problematikou se zabývá pouze povrchně. Naproti tomu žalobkyně přinesla

ucelenou a racionální argumentaci. Samotný rozsah pak žalobkyně prokázala, neboť předložila důkazy o tom, co jí bylo poskytnuto.

16. Zatímco judikatura ve věci Kemwater ProChemie připouští možnost přiznání odpočtu v případě dodání neznámým dodavatelem, novější rozhodnutí zejména desátého senátu Nejvyššího správního soudu se staví za požadavek prokázání identity náhradního dodavatele

plátcem uplatňujícím nárok na odpočet DPH (viz např. rozsudky ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 529/2021-46 nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74). Žalovaný směřuje aplikaci závěrů ve věci Kemwater ProChemie s nutností prokázat rozsah plnění. Jde o dvě samostatné otázky. Správce daně měl také zjistit, zda má deklarovaný dodavatel postavení plátce DPH, a to z jiných řízení. Takový závěr ostatně podporuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 5 Afs 120/2021-33, a rozsudek ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51). Žalobkyně se neúspěšně domáhala, aby tyto skutečnosti správce daně zjistil, neboť ona sama těmito údaji nedisponuje.

17. Ohledně daňového podvodu žalobkyně nesouhlasí s tvrzením, že tato žalobní námitka jde zcela mimo předmět nynějšího řízení. Předmět řízení „nemá žádné ukotvení“. Navíc má správce daně povinnost vyměřit daň tomu, komu vznikla daňová povinnost, a ne upřednostnit vybrání daně tam, kde je to snazší. Daňové orgány tak měly zjistit existenci podvodu a nezaměřit se pouze na splnění hmotněprávních podmínek žalobkyně. Správce daně však okolnosti nasvědčující podvodu využil k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, což je nepřipustné.

IV. Jednání

18. K projednání věci nařídil soud jednání. Při něm účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Zástupce žalobkyně uvedl, že byla prokázána fakticita plnění, věc měla být řešena jako daňový podvod. Bez ohledu na to, kdo byl dodavatelem žalobkyně, muselo jít o plátce DPH, neboť musel uskutečnit značný obrat. Dle žalobkyně si žalovaný vykládá judikaturu Kemwater restriktivně. Žalovaný uvedl, že zde šlo o plnění v hodnotě 400 000 Kč, navíc byl sporován i rozsah plnění, jež měl deklarovaný dodavatel poskytnout. Soud neprováděl dokazování, když účastníci důkazních návrhů neměli a ani soud neměl potřebu z vlastní iniciativy dokazování provádět.

V. Posouzení soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Předně se věnoval námitce nepřezkoumatelnosti. Podle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Tyto závěry jsou přiměřeně aplikovatelné též ve vztahu k nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí. Žalobkyně naznačuje, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost má místo v případě zásadních vad rozhodnutí, které pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze věcně přezkoumat. To může nastat tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat

(srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

21. Závěr žalobkyně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je založen na přesvědčení, že pro unesení důkazního břemene měla prokázat status plátce DPH u deklarovaného dodavatele. Za účelem unesení důkazního břemene také požadovala, aby žalovaný zajistil další důkazy. Žalovaný stručně konstatoval, že z dostupných rejstříků nevyplývalo, že by zboží dodal jiný subjekt a ani se nepotvrdilo tvrzení žalobkyně, že plnění dodal právě TRATAR WHITE. Pokud žalobkyně i poté, co jí dal správce daně procesní prostor k prokázání alternativního dodavatele v souladu s rozsudkem ve věci Kemwater ProChemie, setrvala na svém dosavadním stanovisku, není pochybením žalovaného, že její argumentaci vypořádal stručně. Správní orgány ani soudy nejsou povinny rozsáhlou argumentaci vypořádat stejně rozsáhlým rozhodnutím, jestliže proti této argumentaci postaví komplexní odůvodnění, v jehož konkurenci námitky žalobce nemohou obstát (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. 26/2009 Sb. ÚS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Pozici společnosti SOLAR GVD se žalovaný pokusil objasnit výsledkem její jednatelky Sylvie Krejčířové, který však nových významných poznatků nepřinesl.
22. Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to například v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124 či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Jde o názor, který plyne také z náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Soud podotýká, že důkazní břemeno ani břemeno tvrzení nelze absolutizovat a nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou. Postačí, že provedené důkazy svědčí pro určitý závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či přiměřeně náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, č. 156/2014 Sb. ÚS).
23. Správce daně naproti tomu může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, aktivuje se opětovně břemeno na straně daňového subjektu. Ten poté prokazuje soulad účetnictví se skutečností jinými prostředky, zpravidla mimo účetnictví. Může tak setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval, anebo naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
24. Pokud jde o námitku, že důkazní břemeno žalobkyně nebylo výzvou ze dne 6. 12. 2017 opětovně aktivováno, jde o skutečnost, kterou soud posoudil již v bodě 31 zrušujícího rozsudku. V něm konstatoval, že „[s]právce daně zjištěné skutečnosti týkající se tvrzeného dodavatele reklamního plnění, který je nekontaktní, nepodává daňová přiznání či má pouze virtuální sídlo, dále rozporné smlouvy ze dne 14. 2. 2014 s tvrzeným dodavatelem, které zcela zásadně neodpovídá obsah a rozsah plnění, jehož uskutečnění žalobce dokládá, či zjištěných

odlišných subjektů, které na akci Night of Warriors V prováděly reklamní plnění, plně postačují k závěru o unesení důkazního břemene správce daně“ (zvýraznění doplněno). Totéž soud konstatoval i ve vztahu k povinnosti žalobkyně prokazovat rozsah dodaného plnění. Soud tedy oprávněnost výzvy ze dne 6. 12. 2017 a sdělených pochybností vyřešil ve zrušujícím rozsudku, jímž je nyní vázán. Skutečnost, že správce daně ve výzvě odkázal na § 92 odst. 4 daňového řádu, nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně požadovala, aby správce daně označil § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ten však pouze vymezuje, jaké skutečnosti je správce daně povinen dokazovat a není samotným zmocněním k vydáním výzvy. Tvrzení, že správce daně nezpochybnil účetnictví, ale další předložené důkazy, a proto pochybnosti nemíří do účetní evidence žalobkyně, je absurdní. Žalobkyně v podstatě tvrdí, že pokud správce daně nemůže zpochybnit účetní doklad jako takový (což bez dalších zjištění dost dobře nelze), nemůže dojít k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu. Správce daně formuloval pochybnosti o správnosti předloženého účetního dokladu, které mu vznikly na základě popsaných zjištění. Takový postup je navzdory nesouhlasu žalobkyně zákonný. Tato námitka tedy není důvodná.

25. Žalobkyně namítla, že rozsah plnění nelze podřadit pod podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však nejasný rozsah plnění může být důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH (před vydáním judikatury ve věci Kemwater ProChemie např. rozsudek ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, bod 61, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15 a dále rozsudky ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, bod 29, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, bod 26, či ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, bod 32). Tvrzení žalobkyně, že rozsah plnění prokazovat nemusí, neboť nejde o podmínku zákonnou ani dovozenou judikaturou, tak není pravdivé. Totéž žalobkyně tvrdila ve vztahu k ceně plnění a její přiměřenosti. Správce daně však samotnou cenu plnění nijak nezpochybnil. Pokud má žalobkyně za to, že správce daně zkoumal obvyklost či snad adekvátnost ceny, protože v bodech 24 a 41 napadeného rozhodnutí citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, plete se. Nejvyšší správní soud cenu zkoumá ve vztahu k rozsahu, aby bylo možno ověřit, že cena tomuto rozsahu přibližně odpovídá. Naopak se nezaměřuje na to, zda daňový subjekt nenakoupil za více, než měl, či snad na to, že existovaly levnější alternativy. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 na uvedených závěrech nemůže ničeho změnit. Závěry tohoto rozsudku a navazující judikatury byly překonány judikaturou ve věci Kemwater ProChemie.
26. Zdejší soud k otázce rozsahu plnění v předmětné věci odkazuje na svůj shora označený předchozí zrušující rozsudek, kde uvedl: „V daném případě jsou otázky zpochybnění dodavatele plnění a zpochybnění rozsahu uskutečněného plnění spojenými nádobami, když smlouva žalobce s TRATAR WHITE s.r.o. hovoří pouze o reklamním panelu (v jednotném čísle), přičemž je rozporná v tom, zda panel zhotoví dodavatel, nebo jej dodá sám žalobce. Současně žalobce dokládá uskutečnění plnění sice reklamní povahy, ale natolik se obsahově a rozsahově odchyľující od obsahu předložené smlouvy (billboardy, roll-upy, světelná obrazovka), že lze vážně uvažovat nad tím, že dokládané plnění může být plněním jiného subjektu dle jiné smlouvy fakturované jiným daňovým dokladem, a lze tak pochybovat, zda TRATAR WHITE s.r.o. či kterýkoli jiný subjekt vůbec uskutečnil na základě smlouvy ze dne

14. 2. 2014 jakékoli plnění, k němuž se váže v daňovém řízení předložený daňový doklad. Správce daně tedy správně hovořil také o pochybnostech nad rozsahem uskutečnění plnění.“

27. V případě samotné judikaturní linie následující rozsudek ve věci Kemwater ProChemie se žalobkyně v replice snažila navodit dojem, že Soudní dvůr Evropské unie a následně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2020 Sb. NSS, považují za rozhodné pouze to, zda měl deklarovaný dodavatel postavení plátce DPH. Je sice pravdou, že závěr rozšířeného senátu hovoří o tom, že deklarovaný dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován a nárok na odpočet DPH přesto vznikne, pokud ze skutkových okolností vyplyne, že postavení plátce DPH nutně měl. Judikatura desátého a prvního senátu Nejvyššího správního soudu zmíněná žalobkyní v bodě 16 tohoto rozsudku však neobrací závěry rozšířeného senátu a Soudního dvora Evropské unie. V těchto rozsudcích se pouze konstatuje, že žalobci netvrdili, případně že ze skutkových okolností nevyplývalo, že plnění bylo dodáno jinou osobou povinnou k dani (plátcem DPH),

jestliže správce daně zpochybnil skutečné dodání deklarovaným dodavatelem. Současně rozsudky konstatovaly, že nová judikatura neznamená automatický paušální poukaz na zrušení napadených rozhodnutí. Stále tak platí, že pro zachování neutrality daně, musí být plnění dodáno osobou povinnou k dani (plátcem DPH).

28. Otázka, zda TRATAR WHITE měla postavení plátce DPH, je pak mimoběžná. Pochybnosti správce daně totiž nebyly založeny na tom, že je zřejmé, kdo deklarované plnění dodal, ale zůstává nejasné, zda jde o plátce DPH, ale naopak na tom, zda plnění dodala právě TRATAR WHITE. Pochybnosti správce daně tak nemůže zhojit to, že by z daňových dokladů a údajů z dalších daňových řízení plynulo, že TRATAR WHITE nutně měla postavení plátce DPH v rozhodném období. Ostatně žalovaný v bodě 73 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že status plátce DPH u deklarovaného dodavatele nerozporoval. Judikatura navazující na rozsudek ve věci Kemwater ProChemie pak žalobkyni otevírá cestu k tomu, aby mohla prokázat, že plnění jí dodal jiný faktický dodavatel v postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Této možnosti však nevyužila a setrvala na původním tvrzení. Naopak z této judikatury neplyne, že by pro přiznání nároku na odpočet postačovalo pouze konstatovat, že deklarovaný dodavatel měl status plátce DPH. Stále je nutné trvat na tom, že daňový subjekt musí plnění skutečně přijmout od jiné osoby povinné k dani (plátce DPH).
29. Konečně pokud jde o tvrzení, že žalovaný měl zkoumat existenci daňového podvodu, jde o námitku mívající předmět nynějšího řízení. Žalobkyně uvádí, že předmět nynějšího řízení nemá žádné ukotvení. Soudu není zcela zjevné, kam přesně touto argumentací žalobkyně míří. Předmět řízení v nynější věci byl totiž vymezen pochybnostmi správce daně ohledně splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH. Žalovaný tak nepochybil, pokud otázku možného podvodného jednání považoval za mimoběžnou. Zda plnění nebylo zasaženo daňovým podvodem může správce daně zkoumat až v okamžiku, kdy dospěje k závěru o splnění podmínek odpočtu DPH daňovým subjektem. Jestliže tedy správce daně vymezil pochybnosti týkající se samotného nároku na odpočet a tyto pochybnosti jej vedly k nepřiznání odpočtu, bylo by nadbytečné uvažovat o zkoumání existence daňového podvodu. Ten představuje samostatnou otázku se zcela jiným způsobem rozložení důkazního břemene. Tvrzení, že správce daně se vydal jednodušší cestou, je ničím nepodložené. Ani tato námitka není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení soud rozhodoval podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci byl úspěšný žalovaný, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec 10. října 2023

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu