



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **T. T. V.**  
zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.  
Jiráskova 1248, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2021, č. j. 27557/21/5300-22442-712906,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Podstata věci**

1. Předmětem sporu je nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od čtyř obchodních společností za zdaňovací období roku 2016. Žalobkyně podle žalovaného neunesla své důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti správce daně, zda plnění od deklarovaných dodavatelů přijala. Podle žalobkyně jí ale žalovaný mohl v souladu s unijní judikaturou odepřít nárok na daňový odpočet, pouze pokud by prokázal,

že se účastnila daňového podvodu. To se nestalo. Soud níže vysvětlí, proč žalobkyně nemá pravdu.

## II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Žalobkyně je fyzickou podnikající osobou. V rozhodném období se zabývala obchodem se smíšeným zbožím. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) jí vydal dne 11. 9. 2019 pět dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec roku 2016:
  - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen 2016, č. j. 4105923/19/3019-50521-712573, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 44 406 Kč a stanovil penále ve výši 8 881 Kč;
  - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období září 2016, č. j. 4106034/19/3019-50521-712573, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 52 216 Kč a stanovil jí penále ve výši 10 443 Kč;
  - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2016, č. j. 4109060/19/3019-50521-712573, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 61 253 Kč a stanovil jí penále ve výši 12 250 Kč;
  - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad 2016, č. j. 4109136/19/3019-50521-712573, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 29 577 Kč a stanovil jí penále ve výši 5 915 Kč;
  - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2016, č. j. 4109213/19/3019-50521-712573, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 38 072 Kč a stanovil jí penále ve výši 7 614 Kč.
3. Žalobkyně proti těmto výměrům podala odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 7. 2021, č. j. 27557/21/5300-21442-712906 („rozhodnutí žalovaného“), její odvolání zamítl. Žalobkyně podle něj neprokázala, že v rozhodném období přijala zdanitelné plnění od čtyř společností: GELMEX spol. s r.o. („GELMEX“), BENATTO.CZ s.r.o., („BENATTO.CZ“), SEVY TIRE s.r.o. („SEVY TIRE“) a Wea Production s.r.o. („Wea Production“). Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona o DPH vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila za příslušná zdaňovací období.
4. Předmětem plnění mělo být různé zboží (oděvy, obuv, textil), které žalobkyně podle svého vyjádření při ústním jednání koupila na tržnici v Olomoucké ulici v Brně. Nepamatovala si, kde konkrétně na tržnici zboží koupila. Prodejce jí vždy vystavil daňový doklad, který na místě v hotovosti uhradila. Totožnost těchto osob neznala ani na ně předem neměla kontakt. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně si při těchto obchodních transakcích nepočínala dostatečně obezřetně a nejednala v dobré víře, pokud tímto způsobem v průběhu pěti měsíců nakoupila zboží v hodnotě téměř 1 300 000 Kč.
5. Správci daně však vznikly pochybnosti, zda žalobkyně skutečně přijala plnění od uvedených dodavatelů. Tyto pochybnosti vyplynuly zejména z toho, že deklarovaní dodavatelé byli nekontaktní, v rozhodném období neměli zaměstnance ani provozovny a nevykonávali ekonomickou činnost, měli pouze virtuální sídla, neprezentovali svou činnost na webových stránkách, neplnili své povinnosti plynoucí ze zákona o účetnictví a zápisy jednatelů těchto společností probíhaly nestandardním způsobem (změna osoby jednatele se do obchodního

rejstříků zapsala zpětně s odstupem několika let a navíc tak, že určitá osoba byla zapsaným jednatelem po nestandardně krátkou dobu – v některých případech pouze jeden den). Tyto společnosti neodvedly DPH, byly nespolehlivými plátkyněmi a u všech měla jako jednatel vystupovat totožná osoba – J. S.

6. Žalobkyně tyto pochybnosti správce daně neodstranila a neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.

### III. Žaloba

7. Žalobkyně úvodem zdůraznila, že po celou dobu se správcem daně spolupracovala a pravdivě popsala způsob nákupu zboží. Nejednalo se o nestandardní obchody. Nakupovala na tržnici, kde je tento způsob nákupu zboží zcela běžný. Byla v dobré víře, že dodavatelem zboží je subjekt uvedený na vystaveném daňovém dokladu. Tito dodavatelé navíc uvedli tržby v kontrolních hlášeních i v evidenci EET.
8. Je nesporné, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady. Tím splnila zákonné požadavky pro uznání nároku na daňový odpočet. Unesla své důkazní břemeno. Správce daně pak v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Důvodné pochybnosti správce daně přitom nemohou vzejít pouze z jednoho důkazu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 304/2017-39).
9. Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé. Při dokazování je třeba reflektovat zásadu proporcionality a neutrality. Z judikatury Soudního dvora plyne, že pokud plátce daně předloží důkazní prostředky, které *prima facie* svědčí o splnění hmotněprávních podmínek nároku na osvobození při dodání do jiného členského státu, pak se v případě zjištění, že zboží fakticky nebylo dodáno, má taková obchodní transakce posuzovat z pohledu daňového podvodu.
10. Podle žalobkyně není praxe daňových orgánů, které odmítají daňovému subjektu nárok na daňový odpočet z důvodu pochybností ohledně přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, v souladu s požadavky plynoucími z unijního práva, zejména s principem neutrality, efektivity a proporcionality daně. Žalobkyně obsáhle cituje usnesení Soudního dvora ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 („*Vikingo*”). Z tohoto rozsudku podle žalobkyně plyne, že nárok na odpočet DPH lze odmítnout, pouze pokud by žalovaný prokázal, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu.
11. S odkazem na rozhodnutí Soudního dvora ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped*, žalobkyně namítá, že pokud z objektivních skutečností nevyplyne, že plátce domáhající se odpočtu věděl, že se účastní podvodu na DPH, pak samotná skutečnost, že plnění neuskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, nemůže být sama o sobě s to zpochybnit dobrou víru plátce, který nárokuje odpočet daně. Důkazní standard v daňovém řízení je třeba interpretovat v souladu se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 4. 6. 2020 ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*, nelze odmítnout nárok na odpočet DPH v případě nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy, zda skutečně došlo k fakturovaným plněním, pokud tato osoba nemůže předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k plněním skutečně došlo.

12. Rozhodnutí žalovaného tak odporuje unijnímu právu. Žalovaný měl zkoumat, zda předmětný řetězec nezasáhl podvod na DPH. V opačném případě nemohl žalobkyni odeprít nárok na daňový odpočet.

#### IV. Vyjádření žalovaného

13. Žalobní námitky jsou velmi obecné a spočívají pouze v citaci judikatury. Této obecnosti proto odpovídá i vyjádření žalovaného.
14. Správce daně přenesl v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti jejích nároků na daňový odpočet. Žalobkyně své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla, protože neodstranila pochybnosti správce daně. V souladu se zásadou neutrality lze pouze v případě prokázání skutečného dodání plnění jiným plátcem daně, kterému vznikne povinnost priznat daň na výstupu, následně priznat odběrateli odpočet daně na vstupu. Žalobkyně ale neprokázala faktické přijetí šetřených plnění od plátců daně deklarovaných na daňových dokladech. Nesplnila tedy ve vztahu k těmto plněním podmínky pro uznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH.
15. Žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky na daňový odpočet. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podle kterého má správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Podobně z nedávné judikatury Soudního dvora ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a C-281/20, *Ferimet*, plyne, že prokázané postavení dodavatele osoby povinné k dani představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. To ale žalobkyně neprokázala.
16. Odkaz žalobkyně na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo* žalovaný nepovažuje za relevantní. Toto rozhodnutí se týká problematiky nepřiznání daňového odpočtu z důvodu účasti v daňovém podvodu. V případě žalobkyně ale žalovaný nepostavil své rozhodnutí na tom, že by šlo o podvod.
17. Jedním z častých typů podvodů na DPH je zneužití DIČ. V nynějším případě se přitom zjistilo, že žalobkyně přijala plnění od osoby, jejíž totožnost si nijak neověřila. Deklarovaní dodavatelé sice priznali dodání zboží, ovšem neodvedli daň. Došlo tedy k daňovému úniku. Byť správce daně uvedl, žalobkyně neprokázala plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, zabýval se také její dobrou vírou. Pokud ale obchodovala s neznámou osobou, kterou si nijak neověřila, a zároveň šlo o plnění vysoké hodnoty bez písemné smlouvy, nemohla být v dobré víře, že jí zboží skutečně dodala osoba uvedena na daňovém dokladu. Žalobkyně tak svou neobezřetností přispěla k tomu, že došlo k daňovému úniku.
18. K odeprění nároku na daňový odpočet proto došlo po právu a v souladu se závěry rozhodnutí *Vikingo* i další unijní judikaturou. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, která vychází z rozhodnutí Soudního dvora, plyne, že předtím než lze vůbec vést úvahy o podvodu na DPH, je třeba postavit najisto, zda zdanitelné plnění opravdu uskutečnil dodavatel uvedený na daňovém dokladu či nikoliv.
19. Žalovaný neodeprěl žalobkyni nárok na daňový odpočet pouze na základě nepodloženého podezření, zda skutečně došlo k plněním, ale na základě komplexního posouzení všech zjištěných skutečností. Rozhodnutí žalovaného je v souladu s principem právní jistoty a se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality.

#### V. Hodnocení věci

20. Žaloba **není důvodná.**
21. Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně prokázala, že jí plnění, vůči němuž uplatňovala nárok na daňový odpočet, poskytli dodavatelé uvedení na daňových dokladech, případně jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Jinými slovy jde o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě daňových dokladů od těchto čtyř společností, v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

*a. Základní právní východiska*

22. Pro posouzení těchto otázek má relevanci zejména právní úprava a navazující judikatura týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které musí uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně – za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence.
23. Daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází z daňového práva hmotného. V posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“. A z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobkyně tedy v daném případě, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, musela tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které se fakticky realizovalo a použilo se pro její ekonomickou činnost.
24. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že „[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti 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 účetnictví daňového subjektu zaznamenává údaje o určitém účetním případě v rozporu se skutečností. Má však povinnost prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který má povinnost doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

*b. Aplikace právních a judikатурních východisek na projednávaný případ*

26. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložila prvotní daňové doklady, jež zaevidovala do evidence pro daňové účely. Splnila tak formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH. Důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše citované judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak to tyto doklady deklarují.
27. S ohledem na výše vyslovená východiska proto soud v první řadě hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovanými dodavateli podle předmětných daňových dokladů.
28. Správce daně formuloval své pochybnosti ve dvou výzvách k prokázání skutečností. V první z nich ze dne 17. 5. 2018 poukazoval pouze na to, že deklarovaní dodavatelé byli nekontaktní a že žalobkyně neposkytla k navázání a průběhu obchodní spolupráce žádné bližší informace. Protože tato výzva neobsahovala dostatečné pochybnosti, správce daně vydal v odvolacím řízení dne 18. 6. 2020 novou výzvu, ve které své pochybnosti opřel o několik dalších skutečností.
29. Ve vztahu k dodavateli BENATTO.CZ správce daně uvedl, že je nekontaktní a evidoval u něj daňové nedoplatky. Dodavatel GELMEX byl také nekontaktní. Správce daně zjistil, že nesídlí na adrese svého sídla a neeviduje u něj žádnou provozovnu. Neměl zaměstnance a nemá na sebe registrována žádná vozidla. Nepodal daň z příjmů právnických osob za rok 2016. Správce daně u něj eviduje vysoké nedoplatky. Podobné pochybnosti vyvstaly i ve vztahu k dodavateli SEVY TIRE. Měl pouze virtuální sídlo a byl nekontaktní. Sice podal daňové přiznání na DPH za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2016, ale vykázal nízkou daňovou povinností při vysokých objemech plnění. Vykázanou daň za toto zdaňovací období neuhradil a následně přestal podávat daňová přiznání k DPH. Správce daně u něj evidoval nedoplatek na DPH v řádů milionů korun. O dodavateli Wea Production správce daně také zjistil, že je nekontaktní a měl pouze virtuální sídlo. Podal daňové přiznání na DPH za čtvrté čtvrtletí roku 2016, ale vykázal nízkou daňovou povinností při vysokých objemech plnění. Správce daně u něj eviduje vysoké nedoplatky na DPH. Plnění pro žalobkyni dodavatel vykázal ve svém kontrolním hlášení, ale uvedl v něm nižší částku než na fakturách.

30. Všechny tyto společnosti byly nespolehlivými plátkyněmi (BENATTO.CZ od listopadu 2016, GELMEX od června 2018, SEVY TIRE od listopadu 2016 a Wea Production od listopadu 2017) a později nespolehlivými osobami. Svou ekonomickou činnost nepropagovaly na internetových stránkách a nezveřejňovaly v obchodním rejstříku údaje o svém hospodaření. V obchodním rejstříku správce daně zjistil nestandardnosti při zápisu změny jednatelů těchto společností. Kromě toho správce daně upozornil na personální propojení všech čtyř společností prostřednictvím osoby J. S. Ten měl u všech společností vystupovat jako jednatel, buď přímo nebo jako zástupce obchodní společnosti zapsané jako jednatel. Ve své výpovědi ale uvedl, že uvedené společnosti nezná. Nevěděl o tom, že by v nich figuroval jako jednatel. V rozhodném období mu ukradli doklady a myslí si, že došlo k jejich zneužití. Pochybnosti správce daně podpořil i článek zveřejněný dne 15. 9. 2016 na portálu iDnes.cz s názvem *Živí ho firmy plné bílých koní. Je to normální podnikání, říká překupník*. Tento článek se týká J. G. (bývalý jednatel společnosti BENATTO.CZ a Wea Production) a jeho bratra P. G. (bývalý jednatel společnosti GELMEX), které sleduje policie coby překupníky firem, z nichž některé figurují také v kauzách podvodů na důchodcích a zřejmě také daňových únicích. Tyto informace si proto žalobkyně mohla podle správních orgánů před uzavřením obchodu ověřit.
31. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností dostatečně konkrétně specifikoval své pochybnosti ohledně uskutečnění deklarovaným plnění. Skutečnosti, které ke vzniku pochybností vedly, jsou i podle soudu ve svém souhrnu dostatečné k tomu, aby se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobkyni. V daném případě správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti obdobné povahy považoval ve skutkově obdobném případě za dostatečné i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36 (viz bod 19).
32. Žalobkyně ale své důkazní břemeno neunesla, protože nad rámec daňových dokladů nepředložila žádný důkaz o tom, že jí plnění poskytl deklarovaný dodavatelé. Její důkazní pozici přitom nezlepšilo ani to, že na příjmových dokladech, které správci daně předložila, byl jen jednoduchý a nečitelný podpis společně s razítkem konkrétní společnosti. Nebylo zde žádné jméno osoby, která hotovost převzala. Finanční orgány tak tvrzené skutečnosti nemohly ověřit ani u osob, které měly fyzicky hotovost přebírat, jelikož jejich totožnost neznala ani žalobkyně.
33. Žalobkyně ve vztahu k výše uvedeným skutkovým zjištěním a závěrům nevznáší žádnou konkrétní námitku, kterou by se snažila tyto závěry finančních orgánů zpochybnit. Nenamítá, že by zjištění správce daně nepostačovala k tomu, aby unesl své důkazní břemeno. Ani nepoukazuje na žádné skutečnosti, ze kterých by mělo plynout, že ona sama unesla to své. Jádro její žalobní argumentace, opřené zejména o judikaturu Soudního dvora, tkví v tom, že jí nelze odepřít nárok na odpočet, pokud jí daňové orgány neprokázaly účast na daňovém podvodu. V tom však nemá pravdu.
34. Důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně je v tomto případě nesplnění hmotněprávních podmínek – neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Pokud daňový subjekt tuto skutečnost řádně neprokáže, správce daně nárok na odpočet odepře, aniž by v tento moment musel zkoumat, zda nešlo o daňový podvod.
35. Judikatura Soudního dvora k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je jednoznačná. Neplyne z ní právní názor žalobkyně, že odepřít nárok na odpočet DPH lze pouze v případě prokázání daňového podvodu. Plyne z ní naopak,

že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je samo o sobě důvodem nepřiznání nároku na daňový odpočet. Pokud daňový subjekt tuto skutečnost řádně neprokáže, správce daně nezkoumá účast na daňovém podvodu. Ta přichází v úvahu pouze tehdy, prokáže-li se splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

36. Jiný právní názor neplyne ani ze žalobkyní odkazovaného rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo*. 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. Z tohoto rozsudku však nelze dovozovat, že odepřít nárok na daňový odpočet lze pouze v případě, že se osoba povinná k dani podílela na daňovém podvodu.
37. To v zásadě koresponduje i s pozdějším rozsudkem Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Podle tohoto rozsudku „[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.“ (důraz doplnil soud).
38. Jinými slovy, i pokud daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, ale ze skutkových okolností případu vyplýne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH, protože daňový subjekt neidentifikoval skutečného dodavatele daného zboží či služeb a neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou Soudního dvora (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45).
39. Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. To však platí pouze v případě, že ze skutkových okolností případu jednoznačně vyplýne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Pokud tedy ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, lze daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít. I nadále je tak 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 (formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) je nezbytné. Zároveň z tohoto rozsudku plyne, že k odepření daňového odpočtu správce daně může přistoupit, aniž by musel prokazovat, že se osoba povinná k dani

dopustila podvodu na DPH, případně věděla nebo měla vědět, že plnění, které je předmětem daně, bylo součástí daňového podvodu.

40. Způsob, jakým česká právní úprava a související judikatura pracuje s rozložením důkazního břemene v případě uplatnění nároku na odpočet DPH, proto neodporuje unijnímu právu. Z rozsudků Soudního dvora plyne, že daňový odpočet lze odepřít, pokud subjekt, který si jej nárokuje, jednoznačně neprokáže splnění příslušných hmotněprávních podmínek, tj. mimo jiné to, že mu předmětné plnění neposkytl jiný subjekt, který je v postavení plátce DPH. Zda šlo o daňový podvod, se v takovém případě nezkoumá. K tomu by finanční orgány mohly přistoupit teprve v případě, že by daňový subjekt splnil hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Námitka účelového vyložení judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu proto není důvodná.
41. V nyní projednávaném případě měla žalobkyně odebrat zboží, které bylo předmětem plnění, od neznámých osob na tržnici. Platila za něj v hotovosti. Správci daně na základě výše popsanych skutečností vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda dodavatelem tohoto zboží skutečně byli deklarování dodavatelé. Žalobkyně tyto pochybnosti nedokázala rozptýlit. V řízení nepředložila žádný důkaz, který by potvrdil, že jí plnění dodal plátce DPH, byť odlišný od čtyř deklarovanych dodavatelů. Žádná taková indicie neplyne ani z obsahu spisu. Ostatně i sama žalobkyně od začátku trvá na tom, že jí plnění poskytli výše uvedené společnosti. Žádného alternativního dodavatele, u kterého by bylo namístě zkoumat jeho postavení plátce DPH, žalobkyně neoznačila ani v daňovém řízení či později v řízení před soudem.
42. Neprokázání skutečného dodavatele zboží finančním orgánům neumožnilo stanovit dodavatelský řetězec a tím ověřit, zda nedošlo k porušení neutrality DPH. Přestože správce na výše uvedené nesrovnalosti žalobkyni v daňovém řízení upozornil, nenabídla správci daně ani žalovanému jiné vysvětlení, které by postavilo na jisto, kdo byl skutečným dodavatelem zboží a zda byl plátcem DPH. Proto jí nebylo možné nárok na DPH uznat.

## VI. Závěr a náklady řízení

43. Soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl.
44. Neúspěšná žalobkyně 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 30. října 2023

Zuzana Bystřická v.r.

předsedkyně senátu