



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci

žalobce: **A. Š.**  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2022 č. j. 7979/22/5300-22444-713071,  
ve věci ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobu se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného dne 25. 2. 2022 č. j. 7979/22/5300-22444-713071, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 10. 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

č. j. 3628087/20/3202-50521-810265, č. j. 3628190/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628243/20/3202-50521-810265, č. j. 3628283/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628339/20/3202-50521-810265, č. j. 3628351/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628364/20/3202-50521-810265, č. j. 3628381/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628395/20/3202-50521-810265, č. j. 3628406/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628424/20/3202-50521-810265, č. j. 3628442/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628452/20/3202-50521-810265, č. j. 3628460/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628480/20/3202-50521-810265, č. j. 3628499/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628510/20/3202-50521-810265, č. j. 3628525/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628541/20/3202-50521-810265, č. j. 3628555/20/3202-50521-810265,  
č. j. 3628565/20/3202-50521-810265 a č. j. 3628577/20/3202-50521-810265,

jimiž byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále ve výši 20 % z doměřené daně za jednotlivá měsíční zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2017.

2. Žalobce namítá, že by podle něj měly k přiznání nároku na odpočet daně zcela postačovat jím předložené daňové doklady, dodací listy a pokladní doklady, popřípadě výpisy z bankovního účtu, když sám žalovaný dospěl k závěru, že o faktickém přijetí zdanitelného plnění není pochyb. Společné obchody i pravost dokladů také potvrdil svědek D. B. Předmětná plnění se uskutečnila deklarovaným dodavatelem v uvedeném obsahu a rozsahu a byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Daňový doklad je pak podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) výsostným důkazním prostředkem, zejména za situace, kdy uskutečnění prací není rozporováno. V řízení také nebylo žalovaným prokázáno, že by plnění poskytli jiní dodavatelé. Vyvracení správcem daně předestřených pochybností o rozsahu a obsahu prací (popř. kdo tyto prováděl) je již mimo důkazní povinnost žalobce, neboť předložené doklady obsahují dostatečný údaj o pracích (broušení, tryskání ocelových konstrukcí) a doklady podle žalobce není třeba rozepisovat ad absurdum. Podle žalobce pak prokazování obsahu a rozsahu prací není podmínkou uplatnění nároku na DPH. Žalovaný také nijak netvrdí, že by se mělo jednat o plnění předstírané. Ačkoliv nebyly doloženy objednávky k jednotlivým zakázkám, jejich provedení bylo podle žalobce doloženo jinými důkazy. Konkrétní zajištění pracovníků a nářadí na provádění prací pak již bylo věcí žalobcových dodavatelů, nikoliv starostí žalobce, a proto ohledně těchto skutečností žalobce nenese důkazní břemeno.
3. Dále žalobce nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi D. B. jako velmi obecné. Svědek vypovídal s časovým odstupem. Přitom jím uváděné skutečnosti potvrzují další listiny a výpovědi dalších dvou vyslechnutých svědkyň. Nadto podle žalobce výpověď obecná není, je třeba zdůraznit, že práce poskytovali svědkem zajištění pracovníci, a nikoliv tento svědek.
4. Žalovaný tak neunesl své důkazní břemeno, neboť jím předestřené pochybnosti nejsou takové intenzity, aby došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Takové pochybnosti nemohou spočívat ve zpochybnění fakturovaného rozsahu prací. V dokladech uvedené plnění bylo podle žalobce dostatečně konkrétně vymezeno, a navíc sám žalovaný uvedl, že o faktickém uskutečnění prací není pochyb. Nadto žalobce doložil navazující doklady (objednávky a faktury) od svých odběratelů. Pochybnosti správce daně pak musí směřovat do daňově relevantních skutečností, tedy do některé z podmínek pro nárok na odpočet DPH. Těmi jsou: 1. plnění není fiktivní, 2. plnění bylo realizováno plátcem, 3. plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti subjektu uplatňujícího odpočet, 4. držba daňového

dokladu. Pokud žalovaný v odst. 50 napadeného rozhodnutí dospívá k závěru, že plnění bylo poskytnuto, nezpochybňuje, že bylo použito v rámci ekonomické činnosti pro odběratele, je tedy splněna podmínka 1. Žalobce též disponoval relevantními daňovými doklady. Deklarovanými dodavateli jsou společnosti AUTOCONSULT a 1. KUBY STAV, a tito jsou plátcí DPH, čímž je splněna podmínka 2. Žalobce k tomu dále odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* (dále „*Kemwater*“). Podle tohoto rozsudku je podstatné, že plnění bylo poskytnuto plátcem DPH, není třeba, aby byl konkrétně identifikován. Žalovaný netvrdí, že plnění mělo být poskytnuto jinak nebo někým, kdo není plátcem DPH. Z dokazování přitom plyne, že neidentifikovaní dodavatelé museli mít postavení plátců. V rámci 3. podmínky pak není sporu o tom, že plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti žalobce a 4. podmínka byla splněna předložením dokladů, které nebyly správcem daně vyvráceny.

5. V závěru žaloby žalobce namítl neprovedení navržených důkazů, a to konkrétně kontrolního hlášení dodavatelů 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, které žalovaný označil za nadbytečné. Podle žalobce jsou tato hlášení způsobilá přispět k objasnění zpochybňovaných plnění. Podle žalobce by bylo nelogické, aby si tito dodavatelé navyšovali vlastní daňovou povinnost o plnění, která neprovedli.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na písemné odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námítky se podle něj zásadně shodují s námítkami odvolacími. Opakovaně uváděný závěr o tom, že plnění bylo fakticky provedeno, pak žalobce vytrhává z kontextu. Žalovaný k tomu totiž také konstatoval, že je sporné, že předmětné práce provedli deklarovaní dodavatelé v rozsahu uvedeném na předložených dokladech. Z dokladů není zřejmá ani bližší specifikace plnění. Nárok na odpočet daně podle žalovaného a jím odkazované ustálené judikatury nespočívá jen v existenci formálně správných dokladů, ale v samotné existenci zdanitelného plnění. K tomu žalobce nic nedoložil. Svědecká výpověď D.B. je co do rozsahu a předmětu prováděných prací obecná a ve zbytku se rozchází s tvrzeními žalobce. Podle žalovaného tedy nebyla ani dostatečně prokázána totožnost dodavatelů. Žalobce se snaží přenést své důkazní břemeno zpět na žalovaného, když namítá, že žalovaný ani netvrdí, že by měl být dodavatelem někdo jiný. Přitom totožnost dodavatele spadá vzhledem k předestřeným pochybnostem do důkazní povinnosti žalobce.
7. Žalobcem předložené doklady (a zejm. faktury) jsou obecné a odkazují na objednávky, které však žalobce nijak nedoložil. Takové doklady proto nejsou způsobilé prokázat dodání a realizaci plnění. Žalobce tak sice formálně unesl primární důkazní břemeno, nicméně prezentované důvodné pochybnosti nevyvrátil. Těmito pochybnostmi jsou absence specifikace plnění, absence objednávek, na které se odkazují faktury, absence záznamů o provádění zakázek. Tyto jsou navíc doplněny o rozpory ve výpovědích svědka a žalobce v celé řadě skutečností.
8. Žalobcem odkazovaný rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* je podle žalovaného třeba vykládat tak, že je povinností žalobce v řízení prokázat, že plnění bylo poskytnuto plátcem, a nikoliv povinností žalovaného prokázat, že plnění bylo poskytnuto neplátcem DPH. V řízení zjištěné a napadeným rozhodnutím vysvětlené pochybnosti správce daně a žalovaného jsou takové intenzity, že z provedeného dokazování rozhodně nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem pomocných prací pro žalobce, a zda tedy byl plátcem DPH. Ve spise přitom

není žádná jiná indicie o tom, kdo jiný by mohl být dodavatelem namísto dodavatelů deklarovaných.

9. Prokázání rozsahu provedených pomocných prací je podle žalovaného třeba vnímat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. Žalovaný k tomu uvádí, že ze Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. Daňový doklad musí obsahovat údaje o množství a druhu dodaného zboží nebo rozsahu a druhu poskytnuté služby, jak plyne z § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). K tomu též žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 27. 4 2022 č. j. 7 Afs 185/2021-49.
10. K námitce neprovedení navržených důkazů žalovaný uvedl, že prvostupňový správce daně postupoval v souladu se zákonem a neprovedení kontrolních hlášení k důkazu řádně odůvodnil. Vykázání šetřených plnění v kontrolním hlášení prokazuje nanejvýš, že tato plnění byla vykázána, nikoliv uskutečněna deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu.
11. V reakci na vyjádření žalovaného zaslal žalobce soudu repliku, ve které v zásadě zopakoval své žalobní námitky týkající se osoby deklarovaného dodavatele s tím, že není jasné, kdo jiný vyjma deklarovaných dodavatelů by měl práce provádět, dále, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně daňově relevantních pochybností. Dále se dovolával rozsudku SDEU *Kemwater* s tím, že identita dodavatele není podstatná, pokud je jasné, že dodavatel, byť neidentifikovaný, byl plátcem DPH. Otázku, zda dodavatel sporného plnění byl plátcem DPH, žalovaný po žalobci prokázat nežádal a tuto stěženi okolnost sám neproověroval. Žalovaný ve vyjádření konstruuje, proč dodavatelé nebyli v postavení plátců DPH, taková argumentace však není obsažena v napadeném rozhodnutí, a věc by proto k prokazování této skutečnosti měla být vrácena do daňového řízení. I kdyby v nyní projednávané věci byly doklady vystaveny neplátcem DPH, neznamenalo by to zánik nároku na odpočet, ale povinnost předmětného neplátce daň odvést, protože tento se stane plátcem ad hoc (rozsudek SDEU ve věci C-277/14 *PPUH Stehcemp*). Žalobce též namítl, že otázka rozsahu a obsahu plnění je jen úvahou o přiměřenosti ceny, což není daňově relevantní okolnost, a proto žalobce v této otázce důkazní břemeno netíží. V závěru repliky pak zopakoval námitku ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl v době jeho vydání a byl vázán rozsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 a 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).
13. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že hlavním předmětem ekonomické činnosti žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích byla výroba ocelových konstrukcí (odběrateli byli podle předložených dokladů společnosti TMETAL s.r.o., FERRMON s.r.o., Mostárna Lískovec s.r.o. a PARADOX STEEL s.r.o.). Ocelové konstrukce vyráběl žalobce v pronajatých prostorech v areálu U Řeky 594 v Ostravě-Hrabové, a to za pomoci společností 1. KUBY STAV s. r. o. a AUTOCONSULT CZ s. r. o. Tyto společnosti měly provádět v předmětných zdaňovacích obdobích pro žalobce tzv. pomocné práce (podle předložených faktur obecně označené jako tryskání, broušení a čištění).

14. Daňová kontrola DPH za zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2017 byla u žalobce zahájena dne 14. 3. 2019, a to v rozsahu plnění přijatých od společností 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce plnění deklarovaná na daňových dokladech skutečně přijal, a že je přijal právě od těchto dvou obchodních korporací. Správní orgán vyhodnotil žalobcem předložené doklady (jednalo se pouze o faktury, všechny dodací listy k fakturám od 1. KUBY STAV, některé dodací listy k fakturám od AUTOCONSULT, účetnictví a evidence pro účely DPH) jako nedostatečné. Dále pak v řízení vyslechl celkem 3 svědky, jednatelek AUTOCONSULT a 1. KUBY STAV a svědka D. B., který jednal za obě korporace na základě pověření jednatelek a udělených plných mocí. Správce daně dospěl k závěru, že žalobcem předložené doklady jsou pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně obsahově zcela nedostatečné, a že vyjádření žalobce se podstatně rozchází s výpovědí svědka D. B. Dne 6. 10. 2020 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období, proti kterým se žalobce odvolal. Žalovaný jako odvolací orgán následně rozhodl o odvoláním napadených rozhodnutích tak, že je zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.
15. K prvé žalobní námitce soud uvádí, že doklady předložené žalobcem v řízení jsou nedostatečné s ohledem na správcem daně zjištěné pochybnosti. V napadeném rozhodnutí uvedenou větu: „*Odvolací orgán nerozporuje skutečnost, že plnění bylo fakticky provedeno.*“ je skutečně nutné vnímat v rámci celého rozhodnutí. V předcházející pasáži odst. 50 napadeného rozhodnutí totiž žalovaný připomíná, že: „*Prvostupňový správce daně však ve Výzvě k prokázání skutečností jasně formuloval, že jeho pochybnosti se týkají nejen skutečnosti, že plnění poskytl dodavatelé 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, jak je deklarováno na daňových dokladech, ale že z předložených důkazních prostředků není zřejmá bližší specifikace předmětu plnění, jeho rozsah a způsob zpracování.*“ Na takto předestřené pochybnosti přitom žalobce reagoval toliko sdělením (č. l. 49 spisu), ve kterém (ve stručnosti) uvedl, že s pochybnostmi správce daně nesouhlasí a předložené doklady jsou podle něj dostatečné k uplatnění nároku na odpočet daně. Předmětné faktury jsou však podle soudu zcela nekonkrétní a nedostatečné. Souhrnně totiž v části označení dodávky obsahují jen velice stručný popis: „*Fakturujeme Vám dle celoroční objednávky za tryskání, broušení, čištění,*“ kalendářní měsíc, hmotnost a cenu, pouze některé pak odkazují na číselnou objednávku, některé ovšem ani to ne. V dokladech označované objednávky přitom žalobce v řízení před správcem daně nejprve nepředložil. Až v reakci na sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 5. 2020 zaslal žalobce správci daně soubor objednávek a smluv, které se však týkají obchodních vztahů mezi žalobcem a jeho odběrateli, nikoliv rozporovaných dokladů mezi žalobcem a dodavatelem pomocných prací 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Těmito doklady se pak správce daně zabýval v úředním záznamu ze dne 30. 9. 2020, kde sice našel dílčí souvislosti mezi objednávkami odběratelů žalobce a fakturami vystavenými žalobcovými dodavateli, našel však též řadu nesrovnalostí v rozsahu zakázek (kde tyto se rozcházejí i o tisíce kg), lhůtách pro dodání apod. a tyto reflektoval ve Zprávě o daňové kontrole. K takto identifikovaným sporným skutečnostem se však žalobce v řízení blíže nevyjádřil a nečiní tak ani v žalobě.
16. Požadavek na náležitosti daňového dokladu a soulad formálního a skutečného stavu blíže vyložila judikatura. Soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. června 2022 č. j. 1 Afs 499/2020-48, ve kterém jsou stěžejní závěry výstižně shrnuty: „*...správce daně nemá povinnost prokázat, že se účetní případ odehrál jinak, než o něm bylo účtováno. Má však*

*povinnost prokázat existenci vážných a důvodných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 AfS 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně označí konkrétní skutečnosti, podle nichž hodnotí doklady předložené daňovým subjektem jako nevěrohodné, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. ... Daňové řízení je tak postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 AfS 44/2011–103).“* Nedostatek náležitostí dokladů byl žalovaným i správcem daně identifikován dostatečně a nadto se na jejich věrohodnosti negativně podepsaly i rozpory ve výpovědi svědka D. B. a vyjádření žalobce. Právě okolnosti týkající se provádění prací – tj. zadávání úkolů, používání nářadí, kontrola výsledku prací – ve kterých se žalobce a svědek D.B. ve svých výpovědích významně rozcházejí, nejsou pouhými margináliemi, jak tvrdí žalobce, ale skutečnostmi, které dále vyvracejí věrohodnost žalobcem předložených dokladů. Shoda na průběhu fakturovaných pomocných prací zjevně nepanuje ani mezi účastníky předmětných plnění.

17. Závěr žalovaného o tom, že plnění bylo fakticky provedeno, tak žalobce skutečně vytrhává z kontextu. Podle soudu z toho, že žalobce doložil smlouvy a objednávky od svých odběratelů, a tito dodání zboží potvrdili, vyplývá, že ocelové konstrukce žalobce odběratelům dodal. Nějaké plnění tedy fakticky muselo být provedeno. Soud zde zcela mimochodem poznamenává, že právě takto konkrétně vyhotovené doklady mohly samotnému žalobci posloužit jako inspirační zdroj pro to, jak správci daně doložit uskutečnění rozporovaných plnění podle neuznaných dokladů. Zcela sporným však zůstal původ dodaných ocelových konstrukcí. Správce daně a žalovaný správně dospěli k pochybnostem ohledně deklarovaných dodavatelů, konkrétně: „...zda pomocné práce provedli deklarovaní dodavatelé v obsahu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.“ (srov. již zmiňovaný odst. 50 napadeného rozhodnutí). Žalobce sám v podstatě uvedl, že zhotovení delegoval na své dodavatele 1. KUBY STAV a AUTONCONSULT. Tito podle výpovědi D. B., který za oba dodavatele jednal, v blíže neurčeném rozsahu delegovali práce na jiné fyzické osoby, avšak jejich totožnost není známa. Daňový doklad tak sice výsostným důkazem je, ovšem jen do chvíle, než je v daňovém řízení důvodně zpochybněn, k čemuž v tomto případě došlo.
18. Prokazování obsahu a rozsahu uskutečněných prací sice obecně není předmětem prvotního dokazování při předložení dokladů pro uplatnění nároku na odpočet DPH, ovšem stává se předmětem dokazování ve chvíli, kdy správci daně vyvstanou důvodné pochybnosti o souladu formálního a faktického stavu. Nelze proto souhlasit se žalobcem v tom, že je to žalovaný (nebo správce daně), kdo má svou vlastní činností a ze své iniciativy zjišťovat, kdo jiný by mohl být dodavatelem pomocných prací. V důsledku přenesení důkazního břemene výzvou k prokázání skutečností (§ 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu) náležela tato povinnost žalobci. Žalobce pak zcela správně uvádí, že žalovaný nikde netvrdí, že by se mělo jednat o plnění předstírané. Žalovaný totiž vystavěl napadené rozhodnutí na tom, že žalobce nikterak neprokázal, že deklarované údaje na daňových dokladech odpovídají faktickému stavu.
19. Pokud dále žalobce tvrdí, že provedení deklarovaných prací bylo doloženo jinými důkazy, není jasné, které jiné důkazy by to měly dokládat. Takovým důkazem rozhodně není svědecká výpověď D. B. Rozpory ve výpovědích svědka a tvrzeních žalobce jsou patrné ohledně samotného průběhu zakázek a předmětu plnění, ve věci konkrétního zpracovatele

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

zakázky, v otázce vlastnictví náradí potřebného k provádění prací, předávání klíčů od provozní haly a místa zpracování zakázek, ve věci samotné fakturace. Tyto rozpory žalovaný řádně popsal zejména v odst. 34 až 36 napadeného rozhodnutí, na které soud ve stručnosti odkazuje, a to s ohledem na skutečnost, že žalobce tyto rozpory pouze bagatelizuje a nikterak nevyvrací. Konkrétní zajištění pracovníků a náradí na provádění prací sice bylo věcí dodavatelů žalobce, avšak tito prostřednictvím svědka D. B., který oba subjekty zastupoval, žádné informace k těmto skutečnostem nepřinesli, a ve chvíli, kdy žalobce předmětné faktury za provedení pomocných prací uplatnil ve svém daňovém přiznání, je ohledně nich povinen důkazní břemeno nést.

20. K namítanému časovému odstupu výpovědi svědka od uskutečnění pomocných prací soud konstatuje, že svědek byl podle protokolu (č. l. 26 a 37 daňového spisu) vyslechnut dne 3. 8. 2019 a také dne 21. 10. 2019, tedy méně než 2 roky po skončení posledního zdaňovacího období, které bylo předmětem kontroly. Podle soudu se nejedná vůbec o relevantní časový odstup, tento je kratší, než jak dlouho trvala spolupráce na projednávaných obchodech žalobce a tohoto svědka. Ačkoliv svědek ve výpovědích několikrát uvedl, že si na některé detaily (např. navázání spolupráce) nevzpomíná, ve zbytku je jeho výpověď dostatečně určitá pro to, aby z ní bylo možno vyvozovat relevantní závěry. Nadto se podle soudu žalobce na jednu stranu snaží dovolávat výpovědi svědka s tím, že tato má uskutečnění obchodů potvrzovat, na druhou stranu, pokud z ní správce daně vyvozuje logicky správné závěry, které žalobci nesvědčí, pokouší se žalobce výpověď argumentací o časovém odstupu bagatelizovat. Taktéž výpovědi tohoto svědka co do obsahu podstatně nemění ani výpovědi dalších dvou svědkyň, jednatelek společností 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, neboť tyto se převážně odkazovaly na D. B., který obě společnosti zastupoval na základě generální plné moci.
21. Všechny výše popsané pochybnosti žalovaného (a správce daně) směřují do daňově relevantních skutečností, a sice do otázky, zda plnění bylo realizováno plátcem DPH, konkrétně zda deklarovaným plátcem DPH bylo toto plnění poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Právě v důsledku existence pochybností o rozsahu provedených prací není vyloučeno, aby část prací provedl jiný subjekt nebo dokonce žalobce sám, čímž by byla neutralita DPH narušena. Tvrzení žalobce, že navyšování daňové povinnosti u dodavatelů o neuskutečněná plnění je nelogické, nemá podle soudu vliv na projednávanou věc. Předmětem řízení totiž nebylo zpochybnění realizace pomocných prací jako celku, ale neprokázání souladu mezi deklarovaným a faktickým stavem předmětných plnění, tedy nesplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 ZDPH. Nadto takové umělé navyšování za specifických okolností logické být může, a to např. za situace, kdy tito dodavatelé nebudou řádně plnit své daňové povinnosti a následně skončí v likvidaci. Žalobce byl řádně vyzván k odstranění tohoto nesouladu, což však neučinil, nebylo tak vedle nedostatečných náležitostí uplatněných daňových dokladů prokázáno ani splnění podmínky, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Odkazy žalobce v žalobě na jinou daňovou kontrolu jiného subjektu podle soudu rovněž nejsou relevantní, tyto žalobce předkládal již žalovanému a žalovaný srozumitelně v odst. 67 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že se jednalo o zcela odlišný skutkový případ. Za takové situace podle soudu žalobci skutečně žádné legitimní očekávání ohledně výsledku daňové kontroly svědčit nemohlo.
22. K namítanému neprovedení důkazu kontrolních hlášení soud odkazuje na odst. 64 a následující napadeného rozhodnutí, tato námitka je totiž totožná s námitkou odvolací.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Žalovaný (potažmo správce daně) správně vyhodnotil, že fakticitu plnění nelze bez dalšího prokázat prostřednictvím kontrolního hlášení, a závěr o tom, že kontrolní hlášení může prokázat toliko skutečnost, že v kontrolním hlášení byla předmětná plnění evidována, je tak podle soudu v této věci zcela v pořádku. S tímto závěrem byl žalobce v napadeném rozhodnutí rovněž seznámen.

23. K odkazu na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* soud konstatuje, že tento není v projednávané věci příležitý. SDEU dospěl k následujícímu závěru: „*Směrnice 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.*“ V právě řešeném případě však neexistuje žádná jiná skutková verze, ze které by bylo možné usuzovat, že dodavatelem pomocných prací by byl nějaký další subjekt. Existuje pouze verze tvrzená žalobcem, tato však trpí nesouladem mezi žalobcem deklarovaným stavem a stavem faktickým. Žalobci byly přestřeny nedostatky ohledně náležitostí uplatněných daňových dokladů co do rozsahu a předmětu zdanitelných plnění a následně pochybnosti ohledně totožnosti dodavatelů pramenící z rozporů ve výpovědích svědka a vyjádřeních žalobce, tyto jsou mj. zcela srozumitelně rekapitulovány v odst. 25 napadeného rozhodnutí. Na takto popsane pochybnosti žalobce náležitým způsobem nereagoval. Nebylo pak povinností žalovaného identifikovat jiné potenciální dodavatele a nabízet vlastní možnou skutkovou verzi předmětných pomocných prací.

24. Soud zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 254/2018–43 ze dne 13. 5. 2022, neboť v něm vyslovené závěry jsou poplatné i v nyní projednávané věci: „*NSS je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytl ji dodatečně ani stěžovatel, i když se jej na to NSS výslovně tázal. Navíc – jak správně podotkl žalovaný – ačkoli v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že stěžovatel nakoupil nějaké automobily (předložil totiž jejich technické průkazy), ve vztahu ke službám, které s dodáním vozidel souvisely (nákup vozidel v Polsku včetně všech technických a právních formalit a jejich doprava do Česka), neprokázal stěžovatel ani to, že tyto služby vůbec přijal a v jakém rozsahu.*“ S ohledem na skutečnost, že žalobce je s judikátem ve věci *Kemwater* dostatečně obeznámen a ve věci poskytl též repliku, kde se aplikace tohoto rozhodnutí domáhá, neshledal soud jako nezbytné žalobce vyzývat k dodatečnému vyjádření k této nové judikatuře. Žalobce měl v replice dostatek prostoru nabídnout jinou verzi ohledně skutečného dodavatele (tento prostor měl ostatně už v daňovém řízení), avšak to neučinil. Jen ve svých tvrzeních setrvává na tom, že deklarovaní dodavatelé dostatečně zpochybněni nebyli a dále na tom, aby žalovaný předložil jinou skutkovou verzi, což však není jeho povinnost. Postup vedoucí k aplikaci závěrů rozsudku *Kemwater* soud neshledal za nezbytný také proto, že ve věci

nevyvstala jen pochybnost o dodavatelích pomocných prací, ale též o předmětu a rozsahu těchto pomocných prací, čemuž se soud již dostatečně věnoval v předchozím odůvodnění.

25. Pokud se dále týče obsahu žalobcem zaslané repliky, vedle výše vypořádaných námitek soud uvádí, že žalobce byl vyzván k tomu, aby doložil, že deklarovaní dodavatelé skutečně dodali služby v podobě fakturovaných prací, což žalobce považoval za prokázané a v řízení opakovaně trval na tom, že deklarovaní dodavatelé tyto práce dodali (srov. např. odst. 12 žaloby). Za této situace soud nevidí důvod, proč by měl být žalobce vyzván, aby prokazoval, že nějaký jiný abstraktní dodavatel byl plátcem DPH, tímto požadavkem si žalobce zcela odporuje, pokud i nadále setrvává na tom, že plnění poskytl deklarovaní dodavatelé.
26. K tvrzení žalobce o tom, že žalovaný ve vyjádření konstruuje, proč dodavatelé nebyli v postavení plátců DPH, soud předně uvádí, že se nejedná o žalobní námitku směřující proti obsahu napadeného rozhodnutí a nadto takové tvrzení ve vyjádření k žalobě soud nenachází. Hovoří-li žalovaný o osobě povinné k dani, činí tak v rámci posouzení aplikovatelnosti závěrů obsažených v rozsudku *Kemwater*, přičemž tyto, jak soud výše vysvětlil, v nyní souzené věci relevantní nejsou. Stejně nerelevantní je námitka žalobce týkající se rozsudku SDEU ve věci *C-277/14 PPUH Stehcemp*. Předmětné doklady byly vystaveny deklarovanými dodavateli AUTOCONSULT a 1. KUBY STAV a žádné jiné doklady od jiného subjektu, o kterém by žalobce tvrdil, že tento byl dodavatelem, v řízení předloženy nebyly. Také není důvodná námitka, že otázka rozsahu a obsahu plnění je jen úvahou o přiměřenosti ceny. Napadené rozhodnutí žádnou polemiku ohledně přiměřenosti ceny neobsahuje, pochybnosti ohledně rozsahu plnění byly žalobci vysvětleny opakovaně a stejně tak byla žalobci vysvětlena relevantnost těchto pochybností (srov. např. odst. 25 napadeného rozhodnutí).
27. S ohledem na výše uvedené soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou zamítnout v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
28. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 31. října 2023

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu