



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **ENERCONSULT CZECH s.r.o., v likvidaci**, IČ: 04454863
se sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1
zastoupená BD Consult, s.r.o., společností vykonávající daňové
poradenství
se sídlem Jeseniova 1196/53, 130 00 Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2020, č. j. 420539/20/5300-21443-702551,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění v období září až prosinec 2016 od
 - (i) společnosti ABLATIV PLUS s.r.o., DIČ: CZ04013956 deklarovaných v daňových dokladech č. 20160001 na částku 1 210 000 Kč, č. 201605 na částku 242 000 Kč, č. 2016008 na částku 242 000 Kč, č. 20160014 na částku 242 000 Kč, č. 20160015 na částku 193 600 Kč, č. 20160016 na částku 242 000 Kč, č. 20160017 na částku 242 000 Kč, č. 20160020 na částku 242 000 Kč, č. 20160025 na částku 260 372 Kč, č. 2016025 na částku 200 000 Kč, č. 20160031 na částku 200 000 Kč a č. 20160033 na částku 205 000 Kč a spočívajících v provizi za prodej produktu (databáze klientů) společnosti ČEZ a.s.
 - (ii) společnosti DISTANI Finance s.r.o., DIČ: CZ03439763 deklarovaných v daňových dokladech č. 201600008 na částku 1 210 000 Kč, č. 201600011 na částku 242 000 Kč, č. 201600010 na částku 242 000 Kč a č. 201600012 na částku 242 000 Kč a spočívajících v marketingových službách a poradenství;
 - (iii) společnosti Kolibrán s.r.o., DIČ: CZ03991016 deklarované v daňovém dokladu s datem uskutečnění zdanitelného plnění („DUZP“) dne 29. 9. 2016, interní číslo FP16008, vystaveného za dodávku AU zlaté slzy v množství dvou kusů o celkové hmotnosti 574,23 g;
 - (iv) společnosti GREEN CARE s.r.o., DIČ: SK202338356 deklarované v daňovém dokladu č. 2016043 na částku 1 297 200 Kč a spočívající v ročním bonusu za dodané služby.
2. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly provedené za toto zdaňovací období neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v celkové výši základu daně 2 608 412,50 Kč. Důvodem bylo v případě deklarovaných dodavatelů ABLATIV PLUS s.r.o. a DISTANI Finance s.r.o. neprokázání přijetí zdanitelných plnění právě od těchto dodavatelů, v případě dodavatele Kolibrán s.r.o. neprokázání faktického uskutečnění předmětu zdanitelného plnění a v případě dodavatele GREEN CARE s.r.o. neprokázání přímé a bezprostřední souvislosti deklarovaného přijatého plnění s plněními deklarovanými na výstupu, tedy plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Dne 2. 7. 2018 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 5733282/18/2001-52523-106373, kterým doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2016 ve výši 594 790 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 958 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5733316/18/2001-52523-106373, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 300 240 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 60 048 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5733375/18/2001-52523-106373, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 375 161 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 75 032 Kč a dodatečný platební výměr č. j. 5733431/18/2001-52523-106373, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši

377 440 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 75 488 Kč. Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně odvolala.

3. Žalovaný v odvolacím řízení odlišně od prvoinstančního správního orgánu posoudil deklarovaná zdanitelná plnění poskytnutá společností GREEN CARE s.r.o. v období září, říjen a listopad 2016 a spočívající ve školících a personálních službách a pronájmu vozidel, když dospěl k závěru, že tato plnění poskytnuta byla a přímo souvisejí s ekonomickou činností žalobkyně, nárok na daňový odečet v tomto rozsahu uznal a dodatečné platební výměry za září, říjen a prosinec 2016 přiměřeně změnil. Výše doměřené daně a souvisejícího penále tak žalobou napadeným rozhodnutím činí za zdaňovací období září 2016 částku 538 048 Kč na DPH a částku 107 610 Kč na penále, za zdaňovací období říjen 2016 částku 252 000 na DPH a částku 50 400 Kč na penále a za zdaňovací období listopad 2016 částku 40 958 Kč na DPH a částku 40 958 Kč na penále.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně namítá částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když se žalovaný řádně nevypořádal s odvolací námitkou stran nevyslechnutí likvidátora společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. a možnosti mezinárodního předvedení jednatele této společnosti, pana A. S. a jednatele společnosti DISTANI Finance s.r.o., pana P. D.. Žalobkyně má též za to, že závěry žalovaného ohledně plnění poskytnutého společností ABLATIV PLUS s.r.o. jsou vnitřně rozporné (k tomu odkazuje na bod [45] napadeného rozhodnutí).
5. Žalobkyně dále brojí proti nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, když správce daně neprovedl výsledky pana A. S., jednatele a jediného společníka společnosti ABLATIV PLUS s.r.o., likvidátora této společnosti a dále pana P. D., jednatele společnosti DISTANI Finance s.r.o.
6. Žalobkyně také sporuje závěr, že došlo k přenosu důkazního břemene v souvislosti s existencí důvodných pochybností zpět na žalobkyni, neboť správce daně dle názoru žalobkyně neunesl své důkazní břemeno.
7. V případě plnění poskytnutých společnostmi ABLATIV PLUS s.r.o. a DISTANI Finance s.r.o. žalobkyně uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nereflektuje její tvrzení, že probíhá reklamační řízení a tudíž pozdržení některých plateb bývá naopak výrazem opatrnosti či obezřetnosti. Na podporu své argumentace dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar*.
8. Stran obchodu uskutečněného se společností Kolibrán s.r.o. žalobkyně brojí proti závěru, že obchod neproběhl tak, jak jí byl popsán. Má za to, že postupovala s dostatečnou obezřetností, ve věci plnění poskytovaného společností Kolibrán s.r.o. (zpětný prodej investičního zlata) odmítla poskytnout platbu v hotovosti, o kterou ji jednatel této společnosti, pan Š., požádal. Z této platby měla DPH zaplatit firma Kolibrán s.r.o. a nikoli žalobkyně. Žalobkyně namítá, že jí navržené důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny účelově. Ve zprávě o kontrole totiž správce daně nepřesně cituje výpověď pana M. Š. a snaží se účelově vytvářet dojem, že si pan Š. ani neprověřoval, jaké zboží žalobkyni prodává či, že si vůbec nepamatuje průběh jeho předání žalobkyni. Svědek M. Š. přitom uskutečnění obchodu s žalobkyní jednoznačně potvrdil. Z napadeného ani prvoinstančního rozhodnutí není zřejmé, jak daňové orgány dospěly k závěru, že

společnost Kolibrán s.r.o. má virtuální sídlo, ani zda tato firma splnila či nesplnila svou daňovou povinnost. Žalobkyně může být toliko případnou obětí daňového podvodu, když dle vědomosti žalobkyně vede Policie ČR trestní stíhání proti jednateři společnosti Kolibrán s.r.o., panu Š., a jednateři společnosti GOLDENBURG, panu M., kteří jsou podezřelí z trestné činnosti ohledně obchodu se zlatem a karuselovými obchody. Z předložených faktů je též zřejmé, že dodavatel žalobkyně nekontaktní není.

9. Stran plnění přijatého od společnosti GREEN CARE s.r.o. spočívajícím v „ročním bonusu za dodané služby“ žalobkyně uvádí nové tvrzení ve věci charakteru předmětného plnění a předkládá dokument nazvaný „dohoda o vyplacení bonusu“. Vysvětluje, že v rámci daňového řízení nebyla vyzvána k tomu, aby se k otázce tohoto bonusu blíže vyjádřila, a proto se k ní doposud nevyjádřila. Je názoru, že bylo-li by i nadále akceptováno tvrzení, že není zřejmé, o jakou službu v případě předmětného plnění jde, pak je nutno tuto neuznat jako takovou, tedy neuznat její poskytnutí za prokázané a neuplatnit systém reverse - charge (tedy nepožadovat po žalobkyni daň na výstupu za dodavatele a zároveň neumožnit uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu).

III. Vyjádření žalovaného

10. K námitce týkající se přenosu důkazního břemene žalovaný odkazuje na body [19] až [30] napadeného rozhodnutí a uvádí, že jakkoli je prokazování nároku na odpočet DPH primárně záležitostí dokladovou, musí být současně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Správce daně prokázal důvodné pochybnosti stran deklarovanych skutečností, a proto přešla důkazní povinnost prokázat, že k přijetí plnění opravdu došlo v deklarováném rozsahu a toto bylo použito v rámci jeho ekonomické činnosti, a že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na předloženém daňovém dokladu, na žalobkyni. V případě plnění deklarovanych od společnostmi ABLATIV PLUS s.r.o. a DISTANI Finance s.r.o. správce daně nijak nesporeoval, že žalobkyně fakticky deklarovaná plnění přijala, na základě pouhých daňových dokladů ovšem nebylo možné konstatovat, kterými subjekty byla plnění poskytnuta. Správce daně identifikoval množinu pochybností spjatých s deklarovаныmi plněními, jež měla žalobkyně obdržet od společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. v bodech [35] až [37] napadeného rozhodnutí a od společnosti DISTANI Finance s.r.o. v bodech [48] až [50] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně pak své důkazní povinnosti v této otázce nedostála.
11. V případě společnosti Kolibrán s.r.o. správce daně identifikoval množinu pochybností spjatých s deklarováným plněním v bodech [59] až [63] napadeného rozhodnutí, přičemž tyto pochybnosti neodstranila ani výpověď svědka M. Š., kterou žalovaný hodnotil jako nevěrohodnou. Další ve věci provedené dokazování tedy pochybnosti dané na počátku stran předmětného deklarováného plnění nerozptýlilo, naopak tyto byly ještě prohloubeny, jak dále vyplývá rovněž z bodů [103] až [105] napadeného rozhodnutí. Žalovaný zopakoval podstatné důvody pro vyloučení předmětného plnění z odečtu DPH, jak jsou uvedeny v bodech [61] až [64] napadeného rozhodnutí. Ani v tomto případě tak žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve věci prokázání toho, že předmětná plnění přijala skutečně v souladu s předloženými daňovými doklady. Dle názoru žalovaného pod pojmem „auditní stopa“ je třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení, nikoli pouhou vazbu daňového dokladu a blíže neurčených fotografií. Žalovaný se vyjádřil i k námitce stran

virtuálního sídla a uvedl, že tato skutečnost nabývá na významu toliko v případě, kdy společně s dalšími zjištěnými skutečnostmi nasvědčuje o nestandardním obchodním chování. V konkrétním případě společnosti Kolibrán s.r.o. pak v obchodním řetězci, ve kterém je zapojena, figuruje většina obchodních společností s virtuálními sídly, jakož v případě existují další, v napadeném rozhodnutí shrnuté, pochybnosti o fakticitě deklarovaného obchodu. Taktéž samotná skutečnost, že určité právnické osobě nebyl v příslušném období přidělen status nespolehlivého plátce či nespolehlivé osoby nevypovídá ničeho o standardnosti a bezproblémovosti obchodů realizovaných touto osobou v rámci příslušného období.

12. V případě společnosti GREEN CARE s.r.o. vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda deklarovaná plnění byla skutečně použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, když z předložených daňových dokladů a povahy pořízených služeb nebylo zřejmé, kdo byl proškolen, zda proběhlo přezkoušení, jaká byla cena za účastníka či školení. Tyto skutečnosti nebyly prokázány ani výsledkem pana J. Ď., když ani on, ani žalobkyně, se v rámci správního řízení k této otázce jednotlivě a konkrétněji nevyjádřili. Žalobkyní nebyl k tomuto plnění předložen žádný relevantní důkazní prostředek, např. smlouva, z níž by vyplýval nárok na bonus či jiná listina svědčící o jeho sjednání, kalkulace apod. V daňovém řízení nebylo ze strany žalobkyně ani osvětleno, zda se toto plnění vázalo k ostatním školicím a personálním službám, či zda se jednalo o zdanitelné plnění samostatné.
13. K dokumentu nazvanému „dohoda o vyplacení bonusu“ předkládanému až společně s žalobou žalovaný odkazuje na ustálený právní názor, vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, tedy, že *rozhodnutí finančních orgánů ohledně unesení důkazní povinnosti nelze zpochybňovat tím, že v řízení před soudem bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení (shodně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, čj. 8 Afs 114/2015-30).*
14. Stran úvah žalobkyně, že bylo-li by i nadále akceptováno tvrzení, že není zřejmé, o jakou službu v případě předmětného plnění jde, pak je nutno tuto neuznat jako takovou, tedy neuznat její poskytnutí za prokázané a neuplatnit systém reverse - charge (tedy nepožadovat po žalobkyni daň na výstupu za dodavatele a zároveň neumožnit uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu), žalovaný uvádí, že v rámci řízení nevyvstaly pochybnosti o tom, zda se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, ale toliko o tom, zda bylo použito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Jakkoliv bylo předmětné plnění žalobkyní přiznáno v režimu reverse - charge, nárok na odpočet DPH je rovněž v tomto případě možno uznat pouze tehdy, jsou-li splněny všechny zákonné podmínky - požadavek na prokázání použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH nevyjímaje. Není tedy pravdou, že tyto dvě skutečnosti jsou vzájemně neoddělitelné.
15. Stran námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvádí, že výsledky pana A. S. a pana P. D., nebyly v průběhu daňového řízení žalobkyní vůbec navrženy. Navrhuje-li daňový subjekt účast třetí osoby v daňovém řízení, je současně povinen s tímto návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS). Takto konkrétní návrh ze strany žalobkyně učiněn nebyl, na rozdíl např. od

návrhů na provedení výsledku pana M. Š. a pana J. Ď., které byly žalobkyní jasně formulovány již ve vyjádření ke kontrolním zjištěním ze dne 23. 1. 2018. Žalovaný připomíná, že *povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností nelze vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, svědků nevyjímaje* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).

16. Rovněž výsledek likvidátora společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. nebyl v průběhu daňového řízení žalobkyní ani navržen. Žalobkyně v průběhu řízení v prvním stupni osobu likvidátora společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. vůbec nezmínila. V rámci odvolacího řízení žalobkyně toliko konstatovala, že jí není jasné, proč nebyl vyslechnut likvidátor či požádán o předání účetnictví. Tento „podiv“ žalovaný nepovažoval za návrh na provedení důkazu. Nadto, likvidátor společnosti, který společnost nezastupoval v době, kdy mělo dojít k prokazované události, nemůže vystupovat jako svědek vypovídající o okolnostech jejího uskutečnění, kterých se sám neúčastnil. Eventuální provedení výsledku likvidátora společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. by tedy nebyl s to sporné tvrzení, že žalobkyní deklarovaná plnění byla skutečně přijata od této společnosti, potvrdit ani vyvrátit.
17. Žalovaný dále zopakoval, že institut § 109 ZDPH nebyl vůči žalobkyni vůbec aplikován.

IV. Posouzení žaloby

18. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
19. Výzvou ze dne 9. 11. 2023 soud vyrozuměl účastníky řízení o změně relevantní judikatury, k níž došlo rozhodnutími SDEU ze dne 9. 12. 2021 *Kemwater ProChemie (C-154/20)* a následně rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*, a umožnil jim doplnit v návaznosti na tuto změnu jejich procesní stanoviska.
20. Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 11. 2023 vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu NSS, neboť správní spis neobsahuje žádnou indicii, že by sporná plnění dodal žalobkyni jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Nadto v průběhu celého správního řízení žalobkyně setrvale tvrdila, že skutečnými dodavateli byly společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. a DISTANI Finance s.r.o. Tomuto závěru pak nebrání ani skutečnost, že ve dvou případech hodnota zdanitelných plnění dosáhla dle předložených daňových dokladů hodnoty 1 000 000 Kč za kalendářní měsíc. Za situace, kdy bylo důvodně zpochybněno, že subjekt formálně vystavující daňový doklad byl faktickým dodavatelem v něm uvedených zdanitelných plnění, nelze mít předložením těchto formálních dokladů za prokázané ani to, že v nich fakturovaný vnitřně dělitelný soubor plnění byl v praxi reálně dodáván coby celek jedinou osobou. Současně nelze vyloučit, že se taková nezjištěná osoba na dodávání předmětných plnění žalobkyni podílela toliko jednorázově a to v situaci, kdy se

v postavení plátce daně nenacházela. Daňový subjekt se totiž v rozhodné době stával plátcem DPH povinně, pokud jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Poskytnutí plnění v přesné hodnotě 1 000 000 Kč tuto zákonnou hranici obratu nepřekračuje. I kdyby pak byla brána v úvahu hypotetická možnost, že takové plnění nebylo první, které ve sledované období ona nezjištěná osoba uskutečnila, v takovém modelovém případě by se daná osoba stala plátcem DPH teprve *pro futuro*, a to až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, tedy poté, co ještě jako neplátce DPH eventuálně dodala plnění žalobkyni. Holý fakt, že hodnota společně fakturovaného souboru plnění se rovná zákonné hranice výše obratu pro nabytí statusu plátce DPH či tuto přesahuje tak bez dalšího ničeho nevypovídá o tom, zda byla taková plnění poskytnuta osobou v postavení plátce DPH či nikoli.

21. Žalobkyně ve sdělení ze dne 16. 11. 2023 uvedla, že nedisponuje dalšími důkazy ani informacemi nad rámec žaloby a spisu vedeného u finančních orgánů, ze kterých by vyplývalo, že skutečným dodavatelem sporných plnění byl někdo jiný než firmy uvedené na předložených dokladech. Tato skutečnost by mohla vyplynout z výsledku odpovědných osob zúčastněných firem, které byly navrženy jako svědci ve správním řízení a jejichž výsledek žalovaná neprovedla.
22. Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy listinami, které jsou součástí spisového materiálu, neboť z něj při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného vychází a správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud pro nadbytečnost neprovedl ani další žalobkyní navržené důkazy, a to citací ze stenozáznamu 7. schůze Poslanecké sněmovny, která se v rámci prvního čtení zmíněné novely konala v parlamentu dne 3. listopadu 2010, neboť směřuje k otázce, která již byla judikatorně překonána. Soud rovněž neprovedl k důkazu dohodu o vyplacení bonusu, neboť dle ustáleného právního názoru nelze *rozhodnutí finančních orgánů ohledně unesení důkazní povinnosti zpochybňovat tím, že v řízení před soudem bude dodatečně navrhováno provedení důkazů, které mohly být uplatněny již v daňovém řízení* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, čj. 8 Afs 114/2015-30).
23. Podstatou sporu je otázka, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění oprávněně, resp. zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. V případě dodavatelů společností ABLATIV PLUS s.r.o. a DISTANI Finance s.r.o., je konkrétně spor o to, zda žalobkyně prokázala, že deklarované plnění bylo poskytnuto těmito společnostmi, resp. společnostmi, které jsou plátcem DPH (srov. rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 *Kemwater ProChemie (C-154/20)* a následně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208). V případě dodavatele společnosti Kolibrán s.r.o., je spor o to, zda žalobkyně prokázala, že deklarované plnění bylo fakticky poskytnuto a bezprostředně souviselo s plněními deklarovanými na výstupu, tedy zda se jednalo o plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Všemi popsány případy se pak prolíná společná žalobní námitka spočívající v tom, že žalobkyně zpochybňuje, že správce daně unesl důkazní břemeno stran prokázání svých důvodných pochybností.

24. Ohledně všech naznačených otázek již existuje judikatura správních soudů, která se s nimi vypořádává a ze které soud bude při posouzení této věci vycházet.
25. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
26. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdůkladněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
27. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
28. Nejvyšší správní soud pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné,*

aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba v postavení plátkyně daně.“

29. Pochybnosti správce daně mohou plynout např. ze skutečnosti, že uskutečnění plnění není možno ověřit u dodavatele, např. proto, že je nekontaktní. V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, bod [48] Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepšuje. Nekontaktnost dodavatele může však brát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nyníjší věci.“*
30. Soud shrnuje, že daňový subjekt je tedy povinen prokázat, že (i) k přijetí plnění opravdu došlo v deklarovaném rozsahu, že (ii) přijatá plnění použil v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti a že (iii) tato plnění poskytla osoba, která je plátcem DPH.
31. Ohledně podmínky ad (ii), tedy že přijatá plnění byla použita v rámci uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu z konstantní judikatury SDEU vyplývá, že osoba povinná k dani má v zásadě nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, jestliže se prokáže, že zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku byly použity pro účely jejích zdanitelných plnění a že na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (srov. rozsudky ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Tóth*, bod 26, ze dne 22. 6. 2016, C-267/15, *Gemeente Woerden*, odst. 34 a 35, či rozsudek *Volkswagen*, odst. 38). Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejích veškerých hospodářských činností, což odpovídá zásadě neutrality společného systému DPH.
32. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle SDEU v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost (angl. *direct and immediate link*, fr. *lien direct et immédiat*) mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet [srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000, C-98/98, *Midland Bank* (dále jen „rozsudek *Midland Bank*“), bod 24, a ze dne 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, odst. 26]. Nelze totiž uplatňovat odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 10. 2019, č. j. 1 Afs 253/2018 - 45, odst. 29). Pokud jde o povahu přímé a bezprostřední souvislosti, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, dospěl SDEU k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti není možné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná

(srov. rozsudek *Midland Bank*, odst. 25, a rozsudek *Becker*, odst. 21). Obecně však platí, že při hodnocení kritéria přímé a bezprostřední souvislosti jsou příslušné daňové orgány a vnitrostátní soudy povinny zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění a přihlédnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudek *Midland Bank*, odst. 25, a rozsudek *Becker*, odst. 22).

33. Nárok na odpočet lze nicméně přiznat osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných režijních nákladů (angl. *general costs*, fr. *frais généraux*) této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají podle SDEU přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudek *Midland Bank*, bod 31, rozsudek ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, bod 36, a rozsudek *Becker*, bod 20, a rozsudek ze dne 14. 9. 2017, C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, bod 29 a v něm citovanou judikaturu, a rozsudek *Volkswagen*, bod 42).
34. Ohledně splnění podmínky ad (iii), tedy, že plnění poskytla osoba, která je plátcem DPH, je třeba uvést, že ustálená judikatura ve věci prokázání této skutečnosti doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle něž *„uplatnění nároku na odpočet 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.“*
35. Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl v něm, že *„[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“* Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby *„daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“*. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
36. V tomto rozsahu jde o překonání závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar*, který ve své žalobě cituje i žalobkyně.

V. 1 Plnění od deklarovaného dodavatele ABLATIV PLUS s.r.o.

37. V nynějším soudním řízení jde o dodávky zboží (prodej energetických databází klientů, jejichž součástí byly potřebné údaje o odběrném místě klienta, jeho spotřeby elektřiny a

plynu), které měla žalobkyně podle svých tvrzení i daňových dokladů přijmout od společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. Mezi účastníky řízení není sporu o to, že toto zboží existovalo a bylo skutečně dodáno (srov. poslední větu bodu [45] a první větu bodu [94] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně prvotně nesplnila ani svou dokladovou povinnost. Správce daně proto žalobkyni výzvou ze dne 4. 8. 2017 vyzval, aby sdělila konkrétní údaje k přílohám faktur došlých od této společnosti, přičemž ke každé příloze, k typu dodaných služeb, aby doložila získané kontakty osob včetně telefonního čísla a e-mailu. Žalobkyně uvedené nedoložila. Následně, výzvou ze 7. 9. 2017, správce daně sdělil žalobkyni konkrétní pochybnosti, zda zboží dodala právě společnost ABLATIV PLUS s.r.o., v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění na žalobkyni.

38. Prvotní pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů vycházely z toho, že žalobkyně nedoplnila doložené doklady o skutečnosti požadované ve výzvě z 4. 8. 2017. Přičemž správce daně zjistil, že společnost ABLATIV PLUS s.r.o. je plně vlastněna a vedena fyzickou osobou, panem A. S., majícím zázemí v zahraničí, v Srbsku. Tato fyzická osoba se v ČR nezdržuje. Nebytové prostory v místě sídla společnost nevyužívá, vůči svému správci daně je nekontaktní. Dne 12. 4. 2016 bylo na společnost vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Společnost nezakládá listiny do obchodního rejstříku. Na jejím bankovním účtu nejsou evidovány žádné transakce nasvědčující obchodní činnosti. Dále správce daně zjistil, že předmětné faktury byly z největší části hrazeny hotově, faktura na částku 1 210 000 Kč uhrazena nebyla.
39. Městský soud se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně dostal své prvotní povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, když tyto opřel o učiněná zjištění vlastní vyhledávací činností, přičemž dle výše (bod [29]) citované judikatury, lze existenci důvodných pochybností shledat i v případě, že je daný subjekt nekontaktní. Jelikož v dané věci byla společnost ABLATIV PLUS s.r.o. z pohledu správce daně nekontaktní, nemohl ani sám tvrzení žalobkyně ověřit. Správce daně rovněž žalobkyni řádně a konkrétně o existujících pochybnostech informoval a uložil jí navrhnout další důkazy k prokázání jejich tvrzení. Tím došlo k opětovnému přenosu důkazní povinnosti na daňový subjekt.
40. Žalobkyně kromě doložených daňových dokladů v rámci daňového řízení pouze tvrdila, že její obchodní partner, společnost ČEZ Prodej a.s. jí neuznala určité dodané služby a požaduje po ní dobropisy již vyplacených provizí. Jelikož jde zčásti o služby poskytnuté společností ABLATIV PLUS s.r.o., zaujme vůči tomuto dodavateli postup obdobný a bude po něm rovněž požadovat dobropisy. Žádné důkazní prostředky k uvedenému nenavrhl. Pouze zdůraznila, že deklarovaná zdanitelná plnění nastala, k čemuž předložila předmětné doklady. Ve svém vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění ze dne 23. 1. 2018 pak uvedla: „Z kontrolního zjištění není zřejmé, zda byla možnost předvedení svědků za pomoci policie či zda se finanční úřad namísto snahy vyměřit a vybrat daň u našeho dodavatele pouze soustřeďuje na snahu neuznat DPH z uskutečněných a řádně zdokumentovaných plnění nám.“.
41. Podle § 92 odst. 6 věta první daňového řádu platí, že *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti.* Žalobkyně v rámci daňového řízení žádným způsobem aktivně nenavrhl vyslechnout osobu jedatele a jediného společníka společnosti

ABLATIV PLUS s.r.o., pana A. S., ani osobu likvidátora této společnosti. A to přesto, že byla správcem daně upozorněna, že u něj existují vážné pochybnosti o tom, že deklarovaný dodavatel plnění je dodavatelem skutečným a tížila ji důkazní povinnost uvedené tvrzení prokázat. Tato její nečinnost pak nemůže být zhojena ani v rámci odvolací námítky, která opětovně nesměřovala k návrhu důkazu, ale toliko ke konstataci, že správce daně nevyslechl představitele dodavatele, ačkoli jejich adresy byly zřejmé z veřejně dostupného rejstříku. Soud v této souvislosti shodně s žalovaným připomíná, že povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností nelze vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, svědků nevyjímaje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Nadto soud souhlasí s argumentací žalované, že likvidátor společnosti, který společnost nezastupoval v době, kdy mělo dojít k prokazované události, nemůže vystupovat jako svědek vypovídající o okolnostech uskutečnění obchodů, kterých se sám neúčastnil. Eventuální provedení výsledku likvidátora společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. by tedy nebylo s to sporné tvrzení, že žalobkyní deklarovaná plnění byla skutečně přijata od této společnosti, potvrdit ani vyvrátit.

42. Správce daně poukázal na odlišnost podpisu jednatele, pana S., na dohodě o obchodní spolupráci a zakladatelské listině, přesto žalobkyně neoznačila jiné konkrétní osoby, které s ní měly za ABLATIV PLUS s.r.o., jednat. K výzvě správce daně ze dne 4. 8. 2017, aby doložila kontaktní údaje osob uvedených v přílohách k předmětným fakturám, tyto nedoložila. Totožnost osob sjednávajících obchod za společnost ABLATIV PLUS s.r.o. tak nebyla prokázána a nebyla zřejmá ani z předložených účetních dokladů. Stejně tak žalobkyně nepopsala, za jakých okolností bylo plnění objednáváno nebo kdo, kdy a kde zajišťoval jeho dodání a převzetí.
43. Z popsanych okolností je zřejmé, že žalobkyně pochybnosti správce daně ohledně osoby skutečného dodavatele služeb neodstranila a neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání zdanitelných plnění právě od společnosti ABLATIV PLUS s.r.o.
44. Žalobkynin poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 – 78 není na věc přílehlavý, neboť byl překonán rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz již v bodě [35] citovaný rozsudek rozšířeného senátu kasacího soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208). Ze stejných důvodů pak nejsou přílehlavé ani žalobkyniny odkazy na rozsudky SDEU ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, a ve věci C-446/15.
45. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, sice aplikovatelný na věc dozajista je, avšak posuzuje jinou skutkovou situaci. Konkrétně situaci, kdy pochybnosti správce daně byly odstraněny, resp. osoba skutečného dodavatele byla prokázána s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. V právě posuzované věci jde však o situaci jinou, když žalobkyně zcela rezignovala na svou povinnost tvrzení i důkazní a vyslovené pochybnosti správce daně tak nebyly odstraněny zejména z důvodu nedostatečné procesní aktivity žalobkyně.
46. I po rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* je pak nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (srov. bod [37] rozsudku NSS č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022).

47. Z daňových dokladů ani ze žalobkyniných tvrzení nevyplývalo, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarované společnosti ABLATIV PLUS s.r.o. a která by mohla být sama plátkyní DPH. Žalobkyně označila jako dodavatelku ABLATIV PLUS s.r.o. a nenavrhlala žádné jiné důkazy k prokázání tohoto svého tvrzení, než předložené daňové doklady. A to přestože byla konfrontována se zjištěními správce daně, jenž dodání od této konkrétní společnosti zpochybňoval, a přestože se žalobkyně ve věci opakovaně vyjadřovala. Není zde tedy žádná osoba, kterou by správce daně mohl kontaktovat, a už vůbec nic nenasvědčuje tomu, že by taková osoba sama měla být plátkyní DPH. Ani poté, co soud žalobkyni výzvou z 9. 11. 2023 výslovně umožnil doplnit její tvrzení s odkazem na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, neuvedla žádné nové skutečnosti, tedy nic, co by mohlo její stávající hmotněprávní postavení jakkoli zlepšit. Dovojuje-li žalobkyně ve svém podání ze dne 16. 11. 2023, že tyto skutečnosti mohly vyplýnout z navrhovaných výsledků svědků, jež ovšem nebyly provedeny, soud odkazuje na vypořádání této žalobní námitky v bodě [37] až [43] výše. Rozhodným tak zůstalo žalobkynino tvrzení, že dodavatelkou zboží byla ABLATIV PLUS s.r.o.
48. Městský soud se ztotožňuje s opakovaně vyjádřeným názorem, že judikatura správních soudů, která se po rozsudku *Kemwater ProChemie* vyvinula, nepředstavuje 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 namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ (například rozsudky NSS č. j. 10 Afs 254/2018-43 z 13. 5. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48 z 20. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022 nebo č. j. 10 Afs 66/2019-51 z 29. 6. 2022). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 NSS konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátkce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátkce DPH skutečně byl. Zároveň nelze dovozovat postavení plátkce DPH z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že byla tato plnění poskytnutá jediným dodavatelem (bod 36 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 nebo bod 43 rozsudku č. j. 4 Afs 317/2021-43 z 24. 3. 2022). Soud souhlasí se žalovaným, že dovozovat postavení plátkce DPH nelze v případě plnění deklarované poskytnutých společností ABLATIV PLUS s.r.o. (a DISTANI Finance s.r.o.) nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že ve dvou případech hodnota zdanitelných plnění dosáhla dle předložených daňových dokladů hodnoty 1 000 000 Kč za kalendářní měsíc. V situaci, kdy bylo důvodně zpochybněno, že subjekt formálně vystavující daňový doklad byl faktickým dodavatelem v něm uvedených zdanitelných plnění, zcela ob stojí názor, že nelze mít předložením těchto formálních dokladů za prokázané ani to, že v nich fakturovaný vnitřně dělitelný soubor plnění byl v praxi reálně dodáván coby celek jedinou osobou. Současně soud souhlasí s tím, že nelze vyloučit, že se taková nezjištěná osoba na dodávání předmětných plnění žalobkyni podílela toliko jednorázově, a to v situaci, kdy se v postavení plátkce daně nenacházela. Podle § 6 ZDPH platilo, že plátkcem DPH *se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvíce 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet*

daně. Poskytnutí plnění v přesné hodnotě 1 000 000 Kč přitom tuto zákonnou hranici obratu nepřekračuje. I kdyby však poskytnuté plnění tuto hranici překročilo, soud poukazuje na to, že daná osoba se stává plátcem DPH teprve *pro futuro*, od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. I kdyby proto byla brána v úvahu žalovanou předestřená hypotetická možnost, že se nejednalo o první plnění blíže nezjištěného dodavatele, samotná skutečnost, že v jednom měsíci došlo k překročení zákonné hranice výše obratu pro nabytí statusu plátce DPH, bez dalšího ničeho nevypovídá o tom, zda byla taková plnění poskytnuta osobou v postavení plátce DPH.

49. K námitce dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevyjádřil k otázce možnosti mezinárodního dožádání pana A. S. a nevypořádal se s návrhem na výslech likvidátora společnosti Ablativ, soud uvádí, že tyto odvolací námítky žalovaný vypořádal, a to v bodech [96] až [98] napadeného rozhodnutí. Rovněž tato námitka tak není důvodná.

V. 2 Plnění deklarovaného dodavatele *DISTANI Finance s.r.o.*

50. I v tomto případě jde o dodávky zboží (prodej energetických databází klientů, jejíž součástí byly potřebné údaje o odběrném místě klienta, jeho spotřeby elektřiny a plynu), které měla žalobkyně podle svých tvrzení i daňových dokladů přijmout od společnosti *DISTANI Finance s.r.o.* Mezi účastníky řízení není sporu o to, že toto zboží existovalo a bylo skutečně dodáno (srov. druhou větu bodu [55] a první větu bodu [94] napadeného rozhodnutí) a že žalobkyně splnila svou prvotní dokladovou povinnost. Správce daně následně výzvou ze 7. 9. 2017 žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti, zda zboží dodala právě společnost *DISTANI Finance s.r.o.*, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění na žalobkyni.
51. Prvotní pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů vycházely z toho, že správce daně zjistil, že společnost *DISTANI Finance s.r.o.* je plně vlastněna a vedena fyzickou osobou, panem P. D., majícím zázemí v zahraničí, v Rumunsku. Tato fyzická osoba se v ČR nezdržuje. Společnost má zapsáno pouze virtuální sídlo a u správce daně nemá nahlášenou žádnou provozovnu. Dne 30. 5. 2017 bylo na společnost vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Společnost nezakládá listiny do obchodního rejstříku. Předmětné faktury nebyly uhrazeny.
52. Městský soud se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně své prvotní povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu dostal, když tyto opřel o učiněná zjištění vlastní vyhledávací činností, přičemž dle výše (bod [29]) citované judikatury, lze existenci důvodných pochybností shledat i v případě, že je daný subjekt nekontaktní. V rámci probíhající daňové kontroly, kdy již byly zjištěny pochybnosti ve věci deklarovaných plnění jiných dodavatelů, je jen logickým vyústěním této kontroly, že se správce daně zaměří na kontrolu i dalších dodavatelů tohoto daňového subjektu. Jelikož v dané věci byla společnost *DISTANI Finance s.r.o.* z pohledu správce daně nekontaktní, nemohl ani sám tvrzení žalobkyně ověřit. Správce daně rovněž žalobkyni řádně a konkrétně o existujících pochybnostech informoval a uložil jí navrhnout další důkazy k prokázání svých tvrzení. Tím došlo k opětovnému přenosu důkazní povinnosti na daňový subjekt.
53. Žalobkyně kromě doložených daňových dokladů v rámci daňového řízení, stejně jako v případě dodavatele *ABLATIV PLUS s.r.o.*, pouze tvrdila, že její obchodní partner,

společnost ČEZ Prodej a.s. jí neuznala určité dodané služby a požaduje po ní dobropisy již vyplacených provizí. Jelikož jde zčásti o služby poskytnuté společností DISTANI Finance s.r.o., zaujme vůči tomuto dodavateli postup obdobný a bude po něm rovněž požadovat dobropisy. Žádné důkazní prostředky k uvedenému nenavrhl. Pouze zdůraznila, že deklarovaná zdanitelná plnění nastala, k čemuž předložila předmětné doklady. Ve svém vyjádření se s výsledky kontrolních zjištění ze dne 23. 1. 2018 neztotožnila a pak uvedla: „Z kontrolního zjištění není zřejmé, zda byla možnost předvedení svědků za pomoci policie či zda se finanční úřad namísto snahy vyměřit a vybrat daň u našeho dodavatele pouze soustřeďuje na snahu neuznat DPH z uskutečněných a řádně zdokumentovaných plnění nám.“.

54. Podle § 92 odst. 6 věta první daňového řádu platí, že *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti*. Žalobkyně v rámci daňového řízení žádným způsobem aktivně nenavrhl vyslechnout osobu jednatele a jediného společníka společnosti DISTANI Finance s.r.o., pana P.D. A to přesto, že byla správcem daně upozorněna, že u něj existují vážné pochybnosti o tom, že deklarovaný dodavatel plnění je dodavatelem skutečným a tížila ji důkazní povinnost uvedené tvrzení prokázat. Tato její nečinnost pak nemůže být zhojena ani v rámci odvolací námitky, která opětovně nesměřovala k návrhu důkazu, ale toliko ke konstataci, že správce daně nevyslechl představitele dodavatele, ačkoli jeho adresa byla zřejmá z veřejně dostupného rejstříku. Soud v této souvislosti shodně s žalovaným připomíná, že povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností nelze vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, svědků nevyjímaje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Soud souhlasí s argumentací, že samotná skutečnost, že společnosti DISTANI Finance s.r.o. byl přidělen status nespolehlivého plátce či nespolehlivé osoby, je pouze jednou z dílčích okolností pro vznik pochybností správce daně stran deklarovaného dodavatele zdanitelného plnění. Samotnému přidělení statusu nespolehlivého plátce navíc předchází určité závadné chování daňového subjektu v minulosti, přičemž s ohledem na datum přidělení tohoto statusu, lze do daného předcházejícího období jistě zahrnout i období září a října 2016.
55. Žalobkyně v průběhu řízení nijak neuvedla, s jakými osobami byl obchod realizován, stejně tak nepopsala, za jakých okolností bylo plnění objednáváno nebo kdo, kdy a kde zajišťoval jeho dodání a převzetí.
56. Z popsáných okolností je zřejmé, že žalobkyně pochybnosti správce daně ohledně osoby skutečného dodavatele služeb neodstranila a neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání zdanitelných plnění právě od společnosti DISTANI Finance s.r.o.
57. Městský soud dále pro stručnost odkazuje na právní argumentaci ve věci prokazování skutečného dodavatele zdanitelného plnění, jak je jím popsána v bodech [50] až [56] tohoto rozsudku. Argumentace § 109 daňového řádu či povinností obezřetnosti „věděl, vědět měl či mohl“ používanou v podvodech na DPH je s ohledem na závěry přijaté ve věci *Kemwater ProChemie* a z ní vycházející judikatury nepřijatelná.
58. Závěry tam přijaté lze pak v plném rozsahu aplikovat i na deklarovaného dodavatele společnost DISTANI Finance s.r.o. Z daňových dokladů ani ze žalobkyniných tvrzení totiž nevyplývalo, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto

deklarované společnosti DISTANI Finance s.r.o. a která by mohla být sama plátkyní DPH. Žalobkyně označila jako dodavatelku DISTANI Finance s.r.o. a nenavrhlala žádné jiné důkazy k prokázání tohoto svého tvrzení, než předložené daňové doklady. A to přestože byla konfrontována se zjištěními správce daně, jenž dodání od této konkrétní společnosti zpochybňoval, a přestože se žalobkyně ve věci opakovaně vyjadřovala. Není zde tedy žádná osoba, kterou by správce daně mohl kontaktovat, a už vůbec nic nenasvědčuje tomu, že by taková osoba sama měla být plátkyní DPH. Ani poté, co soud žalobkyni výzvou z 9. 11. 2023 výslovně umožnil doplnit její tvrzení s odkazem na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, neuvedla žádné nové skutečnosti, tedy nic, co by mohlo její stávající hmotněprávní postavení jakkoli zlepšit. Dovojuje-li žalobkyně ve svém podání ze dne 16. 11. 2023, že tyto skutečnosti mohly vyplynout z navrhovaných výsledků svědků, jež ovšem nebyly provedeny, soud odkazuje na vypořádání této žalobní námitky v bodě [54] až [56] výše. Rozhodným tak zůstalo žalobkynino tvrzení, že dodavatelkou zboží byla DISTANI Finance s.r.o.

59. K námitce dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevyjádřil k otázce možnosti mezinárodního dožádání pana P. D., soud uvádí, že tuto odvolací námitku žalovaný vypořádal, a to v bodech [96] až [98] napadeného rozhodnutí. Rovněž tato námitka tak není důvodná.

V. 3 Deklarované plnění dodavatele Kolibran s.r.o.

60. V tomto případě jde o dodávku tzv. zlatých slz „Au999,9/000 zlatá slza“ v množství 310,660 g a 263,570 g v jednotkové ceně 36,23 EUR/g, které měla žalobkyně dále dodat německé obchodní společnosti GOLDENBURG Germany GmbH [dále „GOLDENBURG (DE)“]. Daňový doklad vystavený žalobkyní ve prospěch této společnosti nebyl dle tvrzení žalobkyně při zahájení daňové kontroly omylem zahrnut v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období září 2020. Dle tvrzení žalobkyně se mělo jednat o zkušební nákup, když uvažovala o rozšíření svých podnikatelských aktivit. Podstata tohoto obchodování byla v tom, že se nakoupí technické zlato (nečisté, s obsahem mědi nebo niklu či jiných kovů) a protaví se firmou GOLDENBURG (DE) na zlato ryzí (999,99) s tím, že rozdíl v ceně technického zlata oproti čistému zlato je marže pro investora. První transakce pak měla prověřit, zda společnost Kolibran s.r.o. je schopná zabezpečit zlato (a později i stříbro) v požadované kvalitě a množství tak, aby vznikla žalobkyni potřebná obchodní marže ve výši rozdílu nákupu technického zlata, jeho zpracování na investiční zlato a následného prodeje klientovi. Samotná transakce však z důvodu pohybu cena zlata na světových trzích vykazala ztrátu.
61. Předmětem sporu mezi účastníky je skutečnost, zda tento obchod proběhl ve skutečnosti tak, jak je žalobkyní popisován, tedy zda mohly být zlaté slzy fakticky dodány společností Kolibran s.r.o. ve fakturované podobě (zlaté slzy), kvalitě (ryzosti) a fakturované hmotnosti (gramáži). Svou prvotní dokladovou povinnost žalobkyně v tomto případě splnila. Správce daně následně výzvou ze 7. 9. 2017 žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti, zda žalobkyní deklarované přijaté zdanitelné plnění proběhlo tak, jak žalobkyně tvrdí předloženým daňovým dokladem za nákup zlatých slz. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění na žalobkyni.
62. Prvotní pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů vycházely z toho, že správce daně zmapoval celou dodávku a zjistil, že ve stejném dni, tj.

29. 9. 2016 společnost Kolibrán s.r.o. zlaté slzy o stejné hmotnosti (574,23 g) nakoupila od společnosti GoldenMasters s.r.o. Z toho dovodil, že zlaté slzy měly být dodány ve schématu GoldenMasters → Kolibrán s.r.o. → žalobkyně → GOLDENBURG (DE). Společnost GOLDENBURG (DE) nesídlí na adrese svého sídla v Dresden ani na další udávané adrese v Zittau, nebyla nalezena ani žádná jiná její provozovna a jednatel společnosti je nekontaktní. Předmětný obchod se neosvědčil, spolupráce byla ukončena. Předmětná faktura byla vyrovnána částečně formou zápočtu, částečný doplatek ve výši 816 EUR byl uhrazen hotově. Společnost Kolibrán s.r.o. také na adrese svého sídla nesídlí, jedná se o sídlo virtuální. U svého správce daně nemá tato společnost evidovanou žádnou doručovací adresu a ani adresu provozovny. Věrohodnost a správnost účetních dokladů jednoznačně nepotvrzuje ani doložená fotodokumentace, když předložené fotografie sice obecně dokládají předmět plnění (tedy útvary zlaté barvy s označením hmotnosti), ani z jednoho snímku však není zřejmé datum, kdy k vážení došlo a kde k němu došlo. Těmito snímky tak nelze ani ve spojení s ostatními předloženými důkazy prokázat, že žalobkyně deklarované zboží přijala od deklarovaného dodavatele společnosti Kolibrán s.r.o. Tato tvrzení pak správce daně nemohl s ohledem na nekontaktnost, resp. neexistenci kontaktních údajů, ověřit ani u deklarovaného dodavatele ani u deklarovaného odběratele.

63. Městský soud se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně své prvotní povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu dostal, když tyto opřel o učiněná zjištění vlastní vyhledávací činností, přičemž dle výše (bod [29]) citované judikatury, lze existenci důvodných pochybností shledat i v případě, že je daný subjekt nekontaktní. Jelikož v dané věci byly společnosti Kolibrán s.r.o. i GOLDENBURG (DE) z pohledu správce daně nekontaktní, nemohl ani sám tvrzení žalobkyně ověřit. Správce daně rovněž žalobkyni řádně a konkrétně o existujících pochybnostech informoval a uložil jí navrhnout další důkazy k prokázání jejích tvrzení. Tím došlo k opětovnému přenosu důkazní povinnosti na daňový subjekt.
64. Žalobkyně k odstranění pochybností správce daně navrhla provést výslech jednatele společnosti Kolibrán s.r.o., pana M. Š., který se měl dle jejího tvrzení předmětného obchodu osobně účastnit a zlaté slzy předat jednatelem žalobkyně. Svědek M. Š. sice poměrně jednoznačně popsal, že k obchodu došlo tak, že zlaté slzy převzal dne 29. 9. 2016 v Praze od zástupce společnosti GoldenMasters, pana S. M., a následně je téhož dne převezl do Brna, kde je předal zástupci žalobkyně, panu P., soud nicméně souhlasí s žalovaným, že tato výpověď vykazuje znaky vnitřní rozpornosti a neurčitosti, zčásti je založena na domněnkách. Tato rozpornost je dána zejména tím, že svědek nebyl schopen věrohodně popsat, zda při převzetí zlatých slz v Praze došlo k ověření jejich ryzosti. Stejně tak není z výpovědi zřejmé, zda popisuje obchod s technickým zlatem nebo s již vyčištěním, investičním zlatem. Výpověď tohoto svědka proto soud považuje, shodně se žalovaným, za nevěrohodnou, nezpůsobilou odstranit vzniklé pochybnosti správce daně co do samotného uskutečnění zdanitelného plnění.
65. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nenavrhl žádný jiný důkaz k prokázání svých daňových tvrzení, přestože byla s výsledky doplněného kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole dne 11. 6. 2018 seznámena, nelze než uzavřít, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně tohoto plnění, je správný.
66. Nadto soud poukazuje na přílehlavé závěry uvedené žalovaným v bodech [103] až [105] napadeného rozhodnutí, ve kterých žalovaný srozumitelně a logicky popsal veškeré

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

okolnosti svědčící o ryzí formálnosti tohoto plnění. Mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí panuje shoda, a proto soud na citované body odůvodnění rozhodnutí v podrobnostech odkazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-47).

67. Namítá-li žalobkyně, že ve zprávě o kontrole správce daně nepřesně cituje výpověď pana Š. a snaží se účelově vytvářet dojem, že si ani neprověřoval, jaké zboží žalobkyni prodává či, že si vůbec nepamatuje průběh jeho předání žalobkyni, soud uvádí, že zjištění správce daně učiněná z výpovědi již byla předmětem přezkumu žalovaným. Žalovaný v rámci odvolacího řízení prověřil výpověď pana Š. a zjištění z ní učiněná převzal do odůvodnění napadeného rozhodnutí, čímž nahradil zjištění učiněná ve zprávě o daňové kontrole (srov. body [64] a [65] napadeného rozhodnutí. Námitka směřující do zjištění učiněných ve zprávě o daňové kontrole tak není s ohledem na uvedené případná.
68. K otázce auditní stopy se již vyjadřoval žalovaný v bodech [28] a [106] napadeného rozhodnutí, kdy uvedl, že *“Auditní stopou je totiž třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (viz bod [28]), nikoli pouhou vazbu daňového dokladu a blíže neurčených fotografií, zvláště pak, existují-li o obchodním případě pochybnosti“*. Vyjádřil se tak ke stejné námitce, kterou žalobkyně uplatnila v řízení odvolacím.
69. Stejně tak se žalovaný v bodě [108] napadeného rozhodnutí vyjádřil i k námitce, že není zřejmé, jak daňové orgány dospěly k závěru, že společnost Kolibrán s.r.o. má virtuální sídlo, ani zda tato firma splnila či nesplnila svou daňovou povinnost.
70. Soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Jelikož ani v tomto případě soud nedochází k jiným závěrům než žalovaný, přičemž žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, aniž by jakkoli reagovaly na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí v bodech [28], [106] a [108], přičemž z tohoto vypořádání je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, soud na toto odůvodnění v plném rozsahu v podrobnostech odkazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs37/2012-47 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

V. 4 Plnění dodavatele GREEN CARE s.r.o.

71. V případě zdanitelného plnění dodavatele GREEN CARE s.r.o. jde o uplatněný nárok na odpočet daně ve výši 272 412 Kč ze základu daně 1 297 200 Kč za „roční bonus za dodané služby“ dle daňového dokladu č. 2016043.
72. Předmětem sporu mezi účastníky je skutečnost, zda předmětný roční bonus představuje činnost související s výkonem ekonomické činnosti žalobkyně. Ekonomická činnost žalobkyně je přitom zajišťována prostřednictvím dohod o provedení práce a externě, osobami pracujícími na živnostenský list. Svou prvotní dokladovou povinnost žalobkyně v tomto případě splnila. Správce daně následně výzvou ze 7. 9. 2017 žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti, zda žalobkyni deklarované přijaté zdanitelné plnění představuje činnosti, které byly použity pro její ekonomickou činnost, přičemž z povahy pořízených služeb není zřejmé, kdo byl proškolen, zda proběhlo přezkoušení, jaká byla cena za účastníka školení. K uvedeným poskytnutým službám správce daně nenašel odraz ve

vykázaných uskutečněných zdanitelných plněních. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění na žalobkyni.

73. Městský soud se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně své prvotní povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu dostal, když uzavřel, že z předložené dokladové dokumentace tato skutečnost nijak nevyplývá. Předmětný daňový doklad č. 2016043 má v předmětu toliko uvedeno „*Roční bonus za dodané služby 2016*“. K dokladu není přiložena příloha ani uveden odkaz, ze kterých by bylo zřejmé, k jakým a kým poskytnutým službám v roce 2016 se vztahuje. Správce daně rovněž žalobkyni řádně a konkrétně o existujících pochybnostech informoval a uložil jí navrhnout další důkazy k prokázání svých tvrzení. Tím došlo k opětovnému přenosu důkazní povinnosti na daňový subjekt.
74. Žalobkyně k odstranění pochybností správce daně uvedla, že obchodní ředitel „spřízněné“ firmy GREEN CARE s.r.o. ze Slovenska se staral i o aktivity v České republice, a to protože neměli šikovného pracovníka podobného typu v České republice, který rozumí věcem ohledem přímého D2D prodeje. Jeho služby pak byly placeny společnosti GREEN CARE s.r.o. Tato činnost způsobila nárůst produkce žalobkyně a nábor nových obchodních zástupců a tím i zvýšení tržeb pro žalobkyni. Tato plnění tedy byla použita v rámci ekonomických činností žalobkyně. K prokázání těchto tvrzení žalobkyně navrhla provést výslech obchodního ředitele, pana J. Ď.
75. Pan J. Ď. v rámci svého výslechu vypověděl, že pracoval ve funkci obchodního ředitele GREEN CARE s.r.o., se kterou měl uzavřenou mandátní smlouvu. Svědek vysvětlil, v čem jeho činnost spočívala, a že ji poskytoval žalobkyni i společnosti GREEN CARE s.r.o. Svědek dále vysvětlil způsob stanovení jeho odměny, který se odvíjel od uzavřených smluv se zákazníky (tyto údaje tvoří podklady pro vystavení daňového dokladu), přičemž takto se vyjádřil ke konkrétně mu předkládaným daňovým dokladům č. 2016029, 2016033, 2016038, 2016041 a 2016036. K předestřenému daňovému dokladu č. 2016043 se nijak nevyjádřil, jelikož přítomný jednatel žalobkyně uvedl, že toto není faktura, která by se svědka týkala. Výpověď tohoto svědka tedy tvrzení žalobkyně o existující souvislosti daňového dokladu na bonus za dodané služby nevysvětlila ani neprokázala.
76. Přičemž k tomu, aby přijatá plnění na vstupu byla daňově odčitatelná, je třeba prokázat jejich přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu vstupu či že jde o náklady režijní (srov. judikaturu citovanou v bodech [32] až [34] tohoto rozsudku). Aplikováno na posuzovanou věc, k tomu, aby DPH zaplacené za plnění spočívající v ročním bonusu za dodané služby mohla žalobkyně odečíst, musela by prokázat přímou a bezprostřední souvislost tohoto plnění se svou ekonomickou činností. Obdobně jak ji prokazovala v případě školících a personálních služeb či pronájmu automobilů. K uvedenému nicméně v rámci správního řízení nedošlo, v reakci na výzvu ze dne 7. 9. 2017 žalobkyně sice obecně uvedla, v čem spočívaly služby poskytované společností GREEN CARE s.r.o., k uplatněnému bonusu se však nijak nevyjádřila. K tomuto bonusu se pak nevyjádřil ani vyslechnutý svědek pan Ď., ani ve spisu k němu nebyl založen žádný relevantní důkazní prostředek. Navrhli-li zástupce žalobkyně k důkazu svědeckou výpověď pana M. B. a L. H., učinil tak toliko k potvrzení skutečnosti, že pan J. Ď. vykonával činnosti pro žalobkyni, o čemž nebylo mezi stranami sporu. Správce daně proto postupoval správně, pokud výslech obou osob považoval za nadbytečný.

77. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neobjasnila, v čem konkrétně „bonus“ spočívá a jakou má relevanci k její ekonomické činnosti, a ani nenavrhl relevantní důkazy k této otázce, považuje soud závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně tohoto plnění, za správný.
78. Samotnou skutečnost, že se v průběhu řízení k otázce „ bonusu“ nevyjádřila, ostatně přiznává i sama žalobkyně, když v rámci žaloby namítá, že tak neučinila proto, že k ničemu takovému nebyla vyzvána. Soud v této souvislosti opětovně poukazuje na výzvu ze 7. 9. 2016, ve které správce daně vyslovil pochybnosti a žalobkyni vyzval k prokázání svých daňových tvrzení, vztahujících se včetně, ale nejen, k daňovému dokladu č. 2016043.
79. Přijaté závěry městského soudu ohledně nedůvodnosti této žalobní námitky pak nemůže zvrátit ani žalobkyní k žalobě přiložená „dohoda o vyplacení bonusu“ uzavřená mezi žalobkyní a společností GREEN CARE s.r.o. dne 30. 3. 2016. Je tomu tak proto, že již v minulosti bylo rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu vysloveno, že v souladu s principem plné jurisdikce platí, že *„žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.“* (...) *„Žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl“* (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb.). Shodně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil též v žalovaném citovaném rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, tak, že *„rozhodnutí finančních orgánů ohledně unesení důkazní povinnosti nelze zpochybňovat tím, že v řízení před soudem bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení (shodně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, čj. 8 Afs 114/2015-30).“*
80. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. platí, že *„Při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.“* Neuplatnila-li žalobkyně tuto dohodu dle své datace existující již v rámci daňového řízení, nemůže tento nedostatek svého jednání nahrazovat v žalobě o přezkumu zákonnosti rozhodnutí vydaného v rámci daňového řízení. Nebyla-li správci daně ani žalovanému taková dohoda předložena a její existence nevyplývá ani z jiných, jim známých okolností, nemohli ji v napadeném rozhodnutí zohlednit.
81. Stran vypořádání námitky, že bylo-li by i nadále akceptováno tvrzení, že není zřejmé, o jakou službu v případě předmětného plnění jde, pak je nutno tuto neuznat jako takovou, tedy neuznat její poskytnutí za prokázané a neuplatnit systém reverse - charge (tedy nepožadovat po žalobkyni daň na výstupu za dodavatele a zároveň neumožnit uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu), soud odkazuje v plném rozsahu na vypořádání shodně koncipované námitky v bodech [112] a [84] až [90] napadeného rozhodnutí. Soud tak shodně s žalovaným uvádí, že jakkoli bylo předmětné plnění žalobkyní přiznáno v režimu reverse - charge, nárok na odpočet DPH je rovněž v tomto případě možno uznat pouze tehdy, jsou-li splněny všechny zákonné podmínky - požadavek na prokázání použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH nevyjímaje. Není tedy pravdou, že tyto dvě skutečnosti jsou vzájemně neoddelitelné.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

82. Městský soud uzavírá, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaných plnění žalobkyně, které řádně vyjádřil a vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Následně bylo na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že k plnění fakticky došlo tak, jak bylo v dokladech prezentováno. To se jí nepodařilo, proto správce daně sporná plnění neuznal.
83. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
84. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

Praha 28.11.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.