



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **GREEN PROJECT, s.r.o.**, IČO 27195783,
sídlem Vajdova 1040/8, Praha,
zastoupená daňovou poradkyní, společností **ELOTOELO s.r.o.**, IČO
24215058,
sídlem Kralická 950/1, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2022, č. j. 9231/22/5300-21444-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2021, č. j. 923129/21/2102-52523-209444 (dále též jen „dodatečný platební výměr“). Správce daně žalobkyni uvedeným dodatečným platebním výměrem vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) ve výši 1 220 060 Kč za zdaňovací období prosinec 2017 na základě daňové kontroly na DPH v omezeném rozsahu pouze na vstupy za uvedené zdaňovací období. Žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o DPH“), a to v případě zdanitelných přijatých plnění od tří dodavatelů - SNIŽKA COMPANY s.r.o. (dále jen „SNIŽKA“), P-ČABAR s.r.o. (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

„P-ČABAR“) a Dimoff s.r.o. (dále jen „Dimoff“) [dále též jen souhrnně „deklarovaní dodavatelé“]. Žalobkyně konkrétně neprokázala, že se přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů za zdaňovací období prosinec 2017 fakticky uskutečnila, neprokázala, co bylo předmětem deklarovaných plnění a jaký byl jejich rozsah, a dále neprokázala, že se na deklarovaných plnění podíleli deklarovaní dodavatelé.

2. Žalobkyně s takovým závěrem žalovaného nesouhlasí. V žalobě uvedla, že poskytuje služby zejména orgánům místní správy (např. údržba veřejných prostranství, zeleně, sekání trávy, úklidy, stavební a bourací práce apod.). Jelikož jsou tyto činnosti sezonního a nahodilého charakteru, je žalobkyně nucena uzavírat smlouvy na jednotlivá plnění či jejich části s dalšími dodavateli na konkrétní zakázku kvůli zajištění pracovní síly. Za těchto okolností se žalobkyně dostala do vztahu s deklarovanými dodavateli. Žalobkyně měla za to, že každý z těchto dodavatelů je nesporně v postavení plátce DPH a plnění účtovaná žalobkyni vykázal v rámci své daňové povinnosti. Žalobkyně předložila správci daně kromě daňových dokladů i smluvní podklady, žalovaný ovšem význam těchto dokladů bagatelizoval. Přitom není a nebylo sporné, že žalobkyně poskytnutá zdanitelná plnění použila pro dosažení svých zdanitelných plnění, která vykázala v daňových hlášeních. Pokud je nesporné, že žalobkyně přijatá zdanitelná plnění použila pro svou ekonomickou činnost (uskutečněná zdanitelná plnění nebyla zpochybněna), a na dokladech a ve smlouvách deklarovaní dodavatelé jsou dle evidence správce daně plátcí daně, tedy v postavení osob povinných k dani, současně vykázali jimi deklarovaná plnění na dokladech v rámci své daňové povinnosti a v zákonem předepsaných evidencích, pak nebyl důvod pro vyjadřování pochybností. Žalobkyně dále poukázala na závěry správce daně k dodavateli SNIŽKA (str. 6. Zprávy o daňové kontrole č. j. 498536/21/2102-60564-106902), z nichž vyplynulo, že správce daně k němu mění daňovou povinnost nikoliv u poskytnutých zdanitelných plnění, ale pouze a jen u plnění přijatých. To, co společnost SNIŽKA vykázala jako plnění poskytnuté žalobkyni, správce daně v celém rozsahu uznal a podrobil dani. Zcela obráceně ale postupoval u žalobkyně – tam vyloučil pro údajné pochybnosti to samé plnění, které v jiném řízení uznal. Obdobně se správce daně vyjádřil k dodavateli Dimoff (str. 12-13 Zprávy o daňové kontrole).
3. Žalobkyně má za to, že lze na věc vztáhnout i závěr rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen věc *Kemwater ProChemie*), zejména pak odst. 19 a 20 rozhodnutí. Pro určení nároku na odpočet DPH je existence daňového dokladu vystaveného plátcem daně zcela zásadní podmínkou a při jejím splnění má žalobkyně nárok na odpočet daně. To platí za předpokladu, pokud není v řízení vyvráceno, že doklad vystavil dodavatel v postavení plátce daně. Jak bylo uvedeno výše, žalobkyně svůj nárok na odpočet daně uplatnila poté, co měla k dispozici daňové doklady od osob, které jsou v postavení plátců daně. Postavení plátce daně s ohledem na výši zdanitelných plnění je nesporné i v případě, pokud by plnění poskytla třetí osoba. Žalobkyně disponovala smlouvami, a není sporu, že přijatá zdanitelná plnění použila pro svou ekonomickou činnost. Navíc je spisem prokázáno i to, že správce daně po provedeném šetření vyloučil u dodavatelů SNIŽKA a Dimoff jejich nároky pro nečinnost v řízení, nevyloučil ale jejich daňovou povinnost, tedy povinnost odvést daň z uskutečněných zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně. Současně je nesporné, že se nejednalo o tzv. „daňový podvod“, který by umožnil vyloučení nároku na odpočet daně bez dalšího.
4. Žalobkyně z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně prokázala přijetí daných plnění toliko formálními důkazními prostředky, tyto však nebyly s to vyvrátit projevené pochybnosti, když předmětné doklady směřovaly toliko k unesení primárního důkazního břemene. Unesení primárního důkazního břemene přestává být pro přiznání odpočtu DPH rozhodující ve chvíli, kdy je přeneseno zpět na daňový subjekt, a je třeba prokázat faktickou existenci daného plnění. Správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni výzvami k prokázání skutečností, které obsahovaly vážné a důvodné pochybnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně ovšem nedoložila, ani neoznačila takové důkazní prostředky, které by prokázaly faktické uskutečnění předmětných plnění tak, jak je tvrdila, tzn. v tvrzeném předmětu, rozsahu a tvrzenými dodavateli. Správce daně se pokusil ověřit uskutečnění předmětných plnění i u tvrzených dodavatelů žalobkyně, avšak marně, neboť s výjimkou dodavatele P-ČABAR na výzvy nereagovali, a ani informace poskytnuté likvidátorkou společnosti P-ČABAR uskutečnění předmětných plnění nepotvrdily.
6. Žalovaný doplňuje, že uskutečnění zdanitelných plnění neprokazuje, že orgány finanční správy *de facto* uznaly a podrobily dani související plnění u dodavatelů žalobkyně. Každé daňové řízení je do určité míry samostatné a výsledek daňového řízení u jednoho daňového subjektu nemusí bez dalšího předjímat výsledek daňového řízení u jiného daňového subjektu, byť by zjištění v nich učiněná vzájemně souvisela. V daňovém řízení se kromě respektování materiální pravdy uplatní i procesní pravidla, a výsledek daňového řízení vždy nepřináší jasnou odpověď, zda se daná plnění uskutečnila či jakým konkrétním způsobem. Neprokázání nároku na odpočet DPH může být i důsledkem nesplnění procesní povinnosti účastníka daňového řízení (např. neunesení důkazního břemene). Proto je třeba odlišovat skutková zjištění učiněná v jiných daňových řízeních s jinými daňovými subjekty od prostých výsledků těchto řízení, jimiž je obvykle stanovení či nestanovení daně ve výši odlišné od tvrzení takového daňového subjektu. Zatímco v případě skutkových zjištění má k těmto správce daně povinnost přihlídnout, je-li s nimi konfrontován (k tomu viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1 Afs 263/2020-27), sama skutečnost že správce daně nespornuje některé skutečnosti u jednoho daňového subjektu neznamena, že by související plnění nemohl sporovat u daňového subjektu jiného. V dané věci žalobkyně tvrdí, že uskutečnění daných plnění prokazuje skutečnost, že správce daně nezpochybňoval související plnění u dodavatelů žalobkyně. Taková skutečnost je však pro věc právně irelevantní a uskutečnění daných plnění v ničem neprokazuje. Stejně tak žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že uskutečnění předmětných plnění prokazují údaje z kontrolních hlášení dodavatelů žalobkyně, k čemuž se již vyjádřil v bodě 43 napadeného rozhodnutí. Odkázal i na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, dle kterého je kontrolní hlášení jedním z dokladů formálně prokazujících uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch odběratele, ale není ze své povahy způsobilé prokázat faktickou stránku takového uskutečnění.
7. Uskutečnění předmětných plnění na vstupu neprokazuje ani ta skutečnost, že žalovaný u žalobkyně nezpochybňoval související plnění na výstupu, neboť ve věci není postaveno na jisto, že by se předmětná plnění na výstupu nemohla uskutečnit bez zapojení tvrzených dodavatelů žalobkyně, když v rozhodném období disponovala vlastními zaměstnanci, tedy dostatečnými zdroji, jimiž mohla daná plnění uskutečnit. Stran vyhnutí se důkazní nouzi to má být právě žalobkyně, která má v postavení profesionála v rámci své podnikatelské činnosti zachovávat určitou míru obezřetnosti, což v tomto případě neučinila (k tomuto obdobně např. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-

- 35). O to markantněji se lehkovážnost žalobkyně jeví, pokud tvrdí přijetí daných plnění od subjektů sídlících na virtuálních sídlech, bez webové prezentace a neplnění své povinnosti stran zveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku. Tyto veřejně dostupné skutečnosti měly obezřetnost žalobkyně výrazně povzbudit. Žalobkyně sice může na pořízení si takových důkazních prostředků rezignovat, avšak měla by počítat s tím, že nemusí být schopna unést důkazní břemeno, k čemuž ostatně došlo.
8. Žalovaný nerozporuje ani tvrzení žalobkyně, že orgány finanční správy netvrdily zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Daný odpočet DPH nebyl uznán pro neprokázání naplnění podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH žalobkyní. Žalovanému jsou dále známy rozsudky *Kemwater ProChemie*, v nichž SDEU a následně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že podmínky pro přiznání odpočtu DPH mohou být naplněny i v případě, nebude-li zjištěna osoba dodavatele daného plnění, za podmínky, kdy nebude pochybnost o tom, že byl dodavatel takového plnění plátcem DPH. K takové situaci ve věci nedošlo, neboť nelze konstatovat, že by měl dodavatel či dodavatelé předmětných plnění postavení plátce DPH, a nebylo ani postaveno najisto, že se předmětná plnění uskutečnila v předmětu a v rozsahu tvrzeném žalobkyní a že jejich uskutečnění nebylo např. nahrazeno její vlastní činností. Nadto s ohledem na charakter zpochybněných údajně přijatých plnění, jež ze své povahy představují plnění dělitelná na menší celky, mohla být tato dodána po částech, z nichž žádná nemusela nutně přesáhnout finanční limit, od něhož by případný dodavatel musel být plátcem DPH. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní v této hypotetické situaci ve vztahu k tomu, zda skuteční dodavatelé plátcí DPH byli, by vázlo na žalobkyni. Na zde řešenou věc tedy nelze aplikovat závěry z rozsudků *Kemwater ProChemie*, neboť nebylo prokázáno, že dodavatelé daných plnění postavení plátce DPH nutně měli, přičemž zde nejsou žádné indicie, že by daná plnění dodali jiní dodavatelé než ti tvrzení žalobkyní, a že si předmětné práce např. žalobkyně neprovedla sama. Důkazní břemeno ve věci bylo výzvami přeneseno na žalobkyni, i co se týče předmětu a rozsahu zpochybněných plnění, přičemž žalovaný za účelem vyloučení jakýchkoli pochybností dokonce vydal druhou výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2021, č. j. 40474/21/5300-21444-711275. Z žaloby vyplývá, že i žalobkyně rozumí, že pochybnosti žalovaného směřují i k přijetí zpochybněných plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Tyto skutečnosti představují zásadní rozdíl oproti věci řešené v rozsudcích *Kemwater ProChemie*, ve které byla orgány finanční správy zpochybněna toliko osoba dodavatele tvrzená daným daňovým subjektem (viz např. bod 5 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* tak na věc pro zcela zásadní skutkovou odlišnost aplikovat nelze a tato žalobní námitka je nedůvodná.
9. Žalovaný soudu navrhuje, aby žalobu zamítl.

Průběh správního řízení a obsah správního spisu

10. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně u žalobkyně zahájil dne 27. 3. 2018 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2017. V průběhu kontroly zjistil, že převažující náplní ekonomické činnosti žalobkyně je zejména rekonstrukce/revitalizace parků, zahrad, hřišť a zahrad mateřských školek, a s tím souvisejících služeb, které zabezpečovala z menší části prostřednictvím svých zaměstnanců a z další části subdodavateli, mezi nimiž figurovali i deklarovaní dodavatelé P-ČABAR, SNIŽKA a Dimoff. Správce daně žalobkyni vyzval k předložení smluv s deklarovanými dodavateli, resp. aby prokázala a doložila, že skutečně přijala předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů, jež byli uvedeni na předložených daňových dokladech (fakturách). Žalobkyně ke kontrole doplnila pokladní doklady

dodavatele Dimoff ze dne 30. 11. 2017 a dne 6. 12. 2017 na úhradu faktury 2017 289 ve výši 270 000 Kč a 153 654 Kč a smlouvy o dílo uzavřené s deklarovanými dodavateli, konkrétně:

- tři smlouvy o dílo se společností P-ČABAR ze dne 16. 11. 2017; předmětem první smlouvy o dílo byly pomocné a manipulační práce vč. přenosů kamene na akci Průhonice s termínem realizace listopad 2017 až listopad 2018 a cenou 3 451 000 Kč bez DPH; dle druhé smlouvy o dílo byly předmětem smlouvy zahradnické a pomocné práce akce „Liniová zeleň Říčany“ v termínu listopad 2017 až únor 2018 s předpokládanou cenou 1 200 000 Kč bez DPH; třetí smlouva o dílo se vztahovala k pomocným a manipulačním pracím na zakázkách žalobkyně (doslova „na Vašich zakázkách“) v termínu listopad 2017 až listopad 2018 v ceně 3 780 000 Kč bez DPH;
- smlouvu o dílo s dodavatelem Dimoff ze dne 30. 9. 2017 uzavřenou na zakázku Green Project s.r.o. – pomocné a zahradnické práce s termínem realizace od 2. 10. 2017 na dobu neurčitou; smlouvu o dílo uzavřenou dne 2. 10. 2017 na terénní úpravy a manipulační práce v Říčanech (akce Říčany – liniová zeleň), od 2. 10. 2017 na dobu neurčitou, a smlouvu o dílo uzavřenou dne 15. 10. 2017 na manipulační a pomocné práce v Lounech (revitalizace Masarykových sadů) od 15. 10. 2017 po dobu trvání zakázky;
- čtyři smlouvy o dílo uzavřené s dodavatelem SNIŽKA, první smlouva byla uzavřena dne 27. 9. 2017 na pomocné a manipulační práce v NKP SHZ Frýdlant (celková oprava a revitalizace zámeckého rybníka poškozeného přívalovými dešti a povodní v červnu 2013) s realizací od 27. 9. 2017 po dobu trvání zakázky, druhá smlouva o dílo byla uzavřena dne 29. 9. 2017 na terénní úpravy a pomocné práce v Hronově (revitalizace parku Aloise Jiráska) od 29. 9. 2017 po dobu trvání zakázky, třetí smlouva o dílo uzavřená dne 30. 9. 2017 na zahradnické a pomocné práce zakázky Green Project s.r.o. s termínem realizace od 29. 9. 2017 na dobu neurčitou a čtvrtá smlouva o dílo uzavřená dne 27. 9. 2017 na pomocné a zahradnické práce Městské části Praha 15 (Údržba zeleně a komunikací) s termínem realizace od 27. 9. 2017 po dobu trvání zakázky.

Všechny ceny výše uvedených smluv o dílo byly měsíčně fakturovány dle provedených prací.

11. Správce daně si za účelem ověření údajů získával důkazní prostředky i bez součinnosti žalobkyně. Výzvou ze dne 4. 5. 2018 vyzval Českou správu sociálního zabezpečení k plné identifikaci zaměstnanců, kteří byli nebo jsou nahlášeni u deklarovaných dodavatelů v období do 1. 12. 2017 do doby odpovědi na výzvu. Kromě společnosti SNIŽKA, která měla dva zaměstnance od roku 2012, neměl dodavatel Dimoff žádné zaměstnance a dodavatel P-ČABAR nebyl u České správy sociálního zabezpečení evidován vůbec. Správce daně následně vyzval všechny tři dodavatele k předložení listinných dokladů k evidenci pro účely DPH za zdaňovací období prosinec 2017 až leden 2018 (P-ČABAR) nebo až únor 2018 (SNIŽKA, Dimoff), a k předložení dokladů vztahujících se k obchodní spolupráci s žalobkyní vč. specifikace práce, kterou pro žalobkyni společnost vykonávala (druh práce, místo, datum výkonu práce aj.). Dále správce daně kontaktoval místně příslušného správce daně společnosti SNIŽKA a Dimoff za účelem poskytnutí informací, zda je společnost kontaktní, k jaké dani je registrována, zda řádně podává daňová přiznání k DPH a plní své daňové povinnosti, jakož i zda je vedeno nějaké daňové řízení, evidenci pro účely DPH za zdaňovací období listopad 2017 až únor 2018 a kdo za společnost jedná.

12. Místně příslušný správce daně na výzvu ke společnosti SNIŽKA uvedl, že má dle výpisu rejstříku sídlo na konkrétní adrese, ovšem zde nesídlí a žádnou činnost neprovozuje (virtuální sídlo). Se správcem daně společnost nespolečupracuje a písemnosti jsou doručovány po uplynutí lhůty. Od 2. 6. 2018 je na základě pravomocného rozhodnutí nespolehlivým plátcem. Z příloženého platebního výměru na DPH za rok 2017 vyměřené společnosti SNIŽKA vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o zdanitelných plněních, která tato společnost uplatnila za prosinec 2017 jako nárok odpočet daně, tedy zda je fakticky přijala. Dále z předloženého výpisu z bankovního účtu vyplývá, že vždy po připsání částky na účet byla vybrána hotovost z bankomatu. V období prosinec 2017 nebyly na účtu nalezeny žádné záznamy. Obdobné byly závěry i v případě společnosti Dimoff, i zde v daňovém řízení za zdaňovací období III. čtvrtletí 2017 byla společnost nekontaktní, a z účtu vyplývá, že jí žalobkyně zasílala v období od listopadu do prosince 2017 částky v různé výši, které byly obratem vybírány v hotovosti z bankomatu.
13. Dále ze zjištění správce daně vyplynulo, že společnost P-ČABAR je v likvidaci, na výzvy v průběhu řízení nereagovala a z přípisu likvidátorky společnosti P-ČABAR vyplynulo, že jí nebyly ze strany společnosti předány žádné doklady ani podklady. Dle místního šetření (viz úřední záznam ze dne 23. 3. 2018) se na adrese sídla nachází ubytovna „U Rybníka“, avšak nikoli sídlo společnosti, která nebyla označena ani na schránkách.
14. Ze spisu dále vyplývá, že všichni tři dodavatelé byli správcem daně opakovaně vyzýváni k předložení listinných podkladů ke spolupráci za zdaňovací období prosinec 2017. Dne 12. 8. 2020 byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že v daňových řízeních za zdaňovací období prosinec 2017 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na přijatých daňových dokladech od společnosti P-ČABAR, SNIŽKA a Dimoff v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Správce daně v této výzvě předeštel své pochybnosti o tom, že společnosti jsou faktickými dodavateli zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech, a to na základě důkazních prostředků předložených žalobkyní a dle svých zjištění k jednotlivým dodavatelům. Dne 17. 12. 2020 správce daně žalobkyni zaslal seznámení se s výsledky kontrolních zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Žalobkyně projevila připisem ze dne 19. 1. 2021 svůj nesouhlas s tím, že se podrobně vyjádří v odvolání.
15. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 3. 2021, č. j. 498536/21/2102-60564-106902, vyjádřil své pochybnosti o zdanitelných plněních od všech tří dodavatelů v období prosinec 2017. Žalobkyně sice splnila formální podmínku prokazující oprávněnost odpočtu daně, avšak už nesplnila podmínku hmotněprávní. Z daňových dokladů ani u jednoho z dodavatelů nevyplývalo, na základě jakých konkrétních podkladů je daňový doklad dodavateli vystaven a jaký rozsah plnění měl být dodavateli poskytnut. Podklady k fakturaci nebyly přílohou předmětných přijatých daňových dokladů. Stejně tak nevyhodnotil jako přesvědčivý důkaz ani smlouvy o dílo, neboť místo realizace a předmět smlouvy jsou uvedeny obecně, není uveden konkrétní rozsah jednotlivých prací, ani to, jak byla fakticky stanovena celková cena díla. V jednotlivých smlouvách je shodně uvedeno, že cena díla je stanovena dohodou, ale v rámci prováděné kontroly nepředložil daňový subjekt žádné podklady mezi žalobkyní a dodavateli, na základě kterých by byla cena díla specifikována. Není uvedeno, co konkrétně a v jakém objemu mělo být realizováno, kým by mělo být dílo předáno apod. Dle správce daně nelze dále ověřit, že předmětné smlouvy podepsaly osoby oprávněné jednat za deklarované dodavatele, tedy že by byly smlouvy fakticky uzavřeny. V případě dodavatele SNIŽKA navíc osoba, která smlouvy podepsala, nebyla v té době oprávněna za dodavatele jednat – stala se jednatelkou až po uzavření těchto smluv. Správce

daně ani u jednoho z dodavatelů nedohledal žádné informace na veřejně dostupných webových stránkách. Žádný z dodavatelů nereagoval na opakované výzvy k předložení daňových dokladů a souvisejících listin. V případě dodavatele SNIŽKA neobsahoval obchodní rejstřík žádné listiny (účetní závěrka, rozvaha aj.) od doby zapsání společnosti do tohoto rejstříku (2012). I z živnostenského rejstříku vyplývá, že v předmětném období neměla společnost nahlášenou žádnou provozovnu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že u dodavatele SNIŽKA probíhalo daňové řízení za zdaňovací období říjen až prosinec 2017, přičemž byl pro místně příslušného správce daně nekontaktní. Dále správce daně zjistil, že společnost SNIŽKA měla v prověřovaném období dva zaměstnance. Dle zjištění z bankovního ústavu zasílala žalobkyně dodavateli peněžní prostředky, které byly vybírány v hotovosti. Z důkazních prostředků nevyplývalo, jakým způsobem a jaké osoby za dodavatele a žalobkyni ověřily, že právě dodavatel SNIŽKA fakticky uskutečnil požadovaný objem prací. U dodavatele Dimoff správce daně uvedl, že daňové doklady sice byly zahrnuty do jeho kontrolních hlášení, ale nestanovují ani neodkazují na konkrétní harmonogramy prací, které by korespondovaly s předávacími protokoly prací a byla z nich zřejmá návaznost smlouvy na fakticky realizované práce a na ni navazující fakturaci včetně zahrnutí daňových dokladů do příslušné evidence tohoto dodavatele. U společnosti proběhla daňová řízení za zdaňovací období III. čtvrtletí 2017, v rámci kterých s místně příslušným správcem daně nespolupracovala. Správce daně pak na internetových stránkách, v obchodním nebo živnostenském rejstříku nezjistil žádné důkazní prostředky, které by historicky dokumentovaly faktickou realizaci ekonomické činnosti dodavatele Dimoff. Tento dodavatel v předmětném období též neměl zaměstnance. Z výše uvedených skutečností vyplývá pochybnost, zda dodavatel Dimoff fakticky vykonával nějakou ekonomickou činnost, v jakém rozsahu a jakého charakteru. Co se týče dodavatele P-ČABAR, správce daně nedohledal v obchodním rejstříku účetní závěrku ani žádné další listiny týkající se zdaňovacího období prosince 2017. Správce daně na základě místního šetření zjistil, že v místě sídla dodavatele se nachází ubytovna „U Rybníka“. Na schránkách ani na seznamu společností vyvěšeném u vchodu dodavatel nebyl uveden. Ani tato společnost neměla aktuální internetové stránky. Nereagovala též na výzvy správce daně. Až na druhou výzvu reagoval likvidátor dodavatele s tím, že nemá k dispozici žádné požadované doklady, které by správci daně poskytl.

16. Součástí správního spisu je i usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 21. 4. 2021 mj. jednatele žalobkyně jako obviněného za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 písm. a), odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, kterého se měl dopustit spolu s dalšími obviněnými tím, že po předchozí vzájemné dohodě a ve vzájemné součinnosti vytvořili na základě simulovaných obchodních dodavatelsko-odběratelských vztahů předem promyšlené řetězce subjektů, do kterých byly účelově začleňovány a často obměňovány různé ekonomicky nečinné, ztracené společnosti, mezi kterými byla i společnost P-ČABAR a Dimoff, v úmyslu soustavně neoprávněně krátit daňovou povinnost.
17. Z výše uvedených zjištění vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda byla deklarovaná plnění fakticky uskutečněna. V rámci daňové kontroly žalobkyně nepředložila, kromě daňových dokladů a smluv o dílo, žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že deklarované plnění bylo fakticky provedeno deklarovanými dodavateli. Dle správce daně tak žalobkyně neměla právo na nárok na odpočet DPH. Správce daně proto vydal dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně odvolání.

18. Žalovaný odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, neboť měl se správcem daně shodně za to, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož nepředložila relevantní důkazní prostředky, jimiž by prokázala svá tvrzení uvedená v daňových priznáních k DPH za předmětná zdaňovací období, čímž porušila § 92 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že dodavatelé nezveřejňovali své účetní závěrky v obchodním rejstříku v obdobích předcházejících deklarované obchodní spolupráci (pouze Dimoff za období 2007-2013, P-ČABAR za příslušné období roku 2019) a neměli ohlášeny své provozovny. Rovněž nedisponovali aktivními webovými stránkami, na kterých by deklarovali své služby. Podezřelé byly též neúplně běžné transakce na účtech dodavatelů, neboť žalobkyní zasílané finanční prostředky na účty dodavatelů byly po obdržení úhrad obratem vybírány v hotovosti v obdobné výši. V případě dodavatele SNIŽKA měla k bankovnímu účtu navíc dispoziční právo osoba, která již neměla se společností žádný vztah. Žalovaný popsal, že transakce dodavatelů se jeví jako transakce, jejichž cílem je vylákat daňové výhody. Žalovaný po prostudování listin dospěl k závěru, že v souladu se zásadou spolupráce bude vhodné vydat v odvolacím řízení další výzvu k prokázání skutečností, ve které zdůrazní existenci přetrvávajících pochybností k předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů, za předmětné zdaňovací období. Žalovaný se ve výzvách mj. podrobně zabýval obecností předložených smluv o dílo a poukázal i na usnesení o zahájení trestního stíhání jednatele žalobkyně, ze kterého vyplývá, že byla vytvořena řada společností (mj. i P-ČABAR a Dimoff), které ve skutečnosti žádnou činnost pro své odběratele nevykonávaly, ale umožňovaly jim čerpat odpočty DPH. Žalobkyně i přes výzvu nedoložila žádné důkazní prostředky, zaměřila se pouze na novou právní argumentaci. Žalovaný má tedy za to, že obecnost a absence rozsahu předmětu plnění na dokladech a smlouvách ve spojení s těmito skutečnostmi představují důvodné pochybnosti, zda a v jakém rozsahu žalobkyně přijala zdanitelná plnění od všech tří dodavatelů za předmětné zdaňovací období. Neprokázala tedy, zda se přijatá plnění od těchto dodavatelů fakticky uskutečnila, neprokázala, co bylo předmětem deklarovaných plnění a jaký byl jejich rozsah, a neprokázala, že se na deklarovaných plněních podíleli deklarovaní dodavatelé. Žalovaný též odmítl, že by se na projednávaný případ vztahovaly závěry ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť nedošlo pouze ke zpochybnění deklarovaného dodavatele, nýbrž i předmětu, objemu a rozsahu plnění.

Posouzení žaloby soudem

19. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
20. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **nedůvodná**. Ve věci rozhodoval soud bez jednání, jelikož účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas (žalobkyně konkludentně, žalovaný výslovně) v intencích § 51 s. ř. s. Žalobkyní odkazované listiny byly součástí spisové dokumentace, přičemž soud obsahem správního spisu dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
21. Jádrem sporu se stala otázka, zda žalobkyně prokázala naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období 2017 u přijatých plnění od

deklarovaných dodavatelů SNIŽKA, P-ČABAR a Dimoff s.r.o. v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

22. Dle žalobkyně je nesporné, že přijatá zdanitelná plnění použila pro svoji ekonomickou činnost a že na dokladech a ve smlouvách deklarovaní dodavatelé jsou dle evidence správce daně plátcí daně, tedy v postavení osob povinných k dani. Jelikož dodavatelé vykazali jimi deklarovaná plnění na dokladech a v zákonem předepsaných evidencích, nebyl důvod pro pochybnosti ze strany orgánů finanční správy. Naopak dle žalovaného k takové situaci nedošlo, neboť nelze konstatovat, že by měl dodavatel či dodavatelé předmětných plnění postavení plátce DPH, a nebylo postaveno najisto ani to, že se předmětná plnění uskutečnila v předmětu a v rozsahu tvrzeném žalobkyní a že jejich uskutečnění nebylo např. nahrazeno její vlastní činností.
23. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se dle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
24. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
25. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35 nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
26. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se mnohokrát vyjadřoval i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (viz např. rozsudky ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45). V rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, se Nejvyšší správní soud zabýval rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním, za něž daňový subjekt platil v hotovosti, došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, a shrnul: *„Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud*

údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).“ Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117).

27. V projednávaném případě je nesporné, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů (faktury), smluv o dílo a v případě dodavatele Dimoff i pokladních dokladů k faktuře č. 2017289. Soud ovšem zároveň souhlasí s orgány finanční správy, že žalobkyně již dále neprokázala, že deklarovaná plnění, z nichž si uplatnila nárok na odpočet daně, dodavatelé fakticky uskutečnili v deklarovaném rozsahu. Předně, z žalobkyní předložených daňových podkladů (faktur) nevyplývalo, na jakém základě je daňový doklad vystaven, a žalobkyně ani přes opakované výzvy žádné další podklady k fakturaci nepředložila. Na přijatých daňových dokladech byla fakturovaná práce vymezena velmi obecně („Fakturujeme Vám pomocné práce na Vašich zakázkách v měsíci listopadu“, „Fakturujeme Vám cenu dohodou za provedené práce za druhé pololetí 2017“ apod.). I v předložených smlouvách o dílo uzavřených s deklarovanými dodavateli byl předmět plnění a rozsah poskytovaných služeb vymezen velmi stroze. V předmětu smlouvy byla vždy stručně identifikována služba (a fakticky i samotný rozsah), která měla být poskytnuta (např. „Zahradnické a pomocné práce akce „Liniová zeleň Říčany“, „pomocné práce na Vašich zakázkách“ nebo „Green Project s.r.o. – pomocné a zahradnické práce“). Rozsah služeb tak byl současně vymezen pouze slovy „zahradnické a pomocné práce“ nebo „pomocné a manipulační práce“. Nebylo však zřejmé, co vše pod takto vyznačené práce spadalo. Ve smlouvách o dílo chybělo i konkrétní místo plnění (např. jen „Říčany“, „Hronov“). Stejně tak byla ve smlouvách o dílo stanovena cena dohodou (až na smlouvy s dodavatelem P-ČABAR), která měla být fakturována měsíčně, nicméně žalobkyně ani deklarovaní dodavatelé nepředložili žádné další doklady, ze kterých by vyplývalo, jak byla finální cena za dílo nakonec určena, v jaké výši, kdy byla ke konkrétní zakázce vyplacena apod. Nebylo ani možné ověřit, zda byly smlouvy o dílo podepsány osobou k tomu oprávněnou za jednotlivé dodavatele (bez úředního ověření podpisů), v případě deklarovaného dodavatele SNIŽKA pak smlouvu podepsala osoba, která dle údajů z obchodního rejstříku, nebyla oprávněna v té době za dodavatele jednat, neboť se stala jednatelkou až po uzavření těchto smluv. Výše uvedené dle názoru soudu více než postačuje k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno a že žalobkyně jeho pochybnosti stran uskutečnění a rozsahu přijatého plnění nevyvrátila.
28. Dle soudu byly zcela oprávněné i pochybnosti vztahující se k deklarovaným dodavatelům, které vyplývaly z řady zjištěných skutečností. Ze zjištění z veřejného rejstříku byl předmětem ekonomické činnosti uvedených korporací nejčastěji pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Deklarovaní dodavatelé ovšem v obchodním rejstříku nezveřejnili své účetní závěrky ani žádné jiné listiny za zdaňovací období 2017. Dle informací z České správy sociálního zabezpečení neměli deklarovaní dodavatelé evidované žádné zaměstnance (pouze dodavatel SNIŽKA evidoval dva zaměstnance). Pro své místně příslušné správce daně byli nekontaktní, pouze zaevidovali kontrolní hlášení, nedisponovali aktivními webovými

stránkami a měli virtuální sídlo (např. v místě sídla dodavatel P-ČABAR se nacházela ubytovna). Z výpisů z účtu jednotlivých deklarovaných dodavatelů sice vyplývalo, že žalobkyně dodavatelům za poskytnuté služby zasílala platby, ale jak bylo uvedeno výše, nebylo možné ověřit, zda jejich výše odpovídala cenám za poskytnuté služby (dílo). Zároveň z výpisů z účtu vyplývalo, že byly částky v obdobné hodnotě dodavateli obratem vybírány v hotovosti z bankomatu. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že je minimálně podezřelý, že by subjekt vykonávající faktickou ekonomickou činnost neponechal finanční prostředky na bankovním účtu, aby mohl plnit své závazky i vůči svým dodavatelům (viz str. 8 odstavec třetí napadeného rozhodnutí). Všichni tři deklarovaní dodavatelé pak sami i přes opakované výzvy správce daně k předložení podkladů k prokázání spolupráce mezi nimi a žalobkyní žádným způsobem nereagovali (výzva dodavatele P-ČABAR ze dne 27. 6. 2018, č. j. 3551057/18/2102-60566-106902, a ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3506412/19/2102-60566-106902, výzva dodavatele SNIŽKA ze dne 6. 8. 2018, č. j. 3931334/18/2102-60566-106902, a ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3461599/19/2102-60566-106902, výzva dodavatele Dimoff ze dne 6. 8. 2018, č. j. 3932261/18/2102-60566-106902, a ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3456587/19/2102-60566-106902). Dne 26. 6. 2019 reagovala pouze likvidátorka dodavatele P-ČABAR s tím, že neměla k dispozici žádné doklady ani podklady ze strany společnosti. Správce daně dále žalobkyni výzvou ze dne 12. 8. 2020, č. j. 4003073/20/2102-60564-106902, vyzval, aby prokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů. Ve výzvě zároveň popsal své pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění u každého z deklarovaných dodavatelů, avšak žalobkyně kromě výše uvedených daňových dokladů a smluv o dílo nic dalšího nepředložila.

29. Dle názoru soudu byly výše uvedené skutečnosti dostatečné pro vznik pochybností správce daně, zda byla deklarovaná plnění fakticky uskutečněna. Správce daně totiž shromáždil dostatečné důkazy pro zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která jej ovšem neunesla, neboť i přes opakované výzvy žádné další podklady nepředložila. V daňovém řízení tedy zůstaly pochybnosti o tom, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, a pokud ano, co bylo jejich předmětem a v jakém rozsahu se uskutečnila. Z žalobkyní předložených podkladů vyplývá pouze to, že jádrem spolupráce mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli byly různé pomocné a zahradnické práce, ohledně činností jednotlivých dodavatelů poskytovaných pro žalobkyni však nebylo v daňovém řízení prokázáno nic bližšího. Žalobkyně netvrdila ani nedoložila, jaké konkrétní práce deklarovaní dodavatelé provedli, v jakém rozsahu, na jakém místě a jaká byla cena těchto prací, resp. jak byla stanovena. Okolnosti těchto plnění tak zůstaly pouze v rovině obecného a ničím nepodloženého tvrzení žalobkyně. Ačkoliv měla žalobkyně dostatek příležitostí prokázat okolnosti týkající se těchto plnění (a to i v odvolacím řízení - viz výzva žalovaného ze dne 22. 10. 2021, č. j. 40474/21/5300-21444-711275), nevyužila je a namísto předložení relevantních tvrzení a důkazních prostředků trvala na tom, že jí měl být přiznán nárok na odpočet daně. V takovém případě ale soud dává za pravdu žalovanému, že správce daně ve vztahu k pochybnostem ohledně deklarovaných dodavatelů unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (viz str. 9 až 11 napadeného rozhodnutí), a bylo tak následně na žalobkyni, aby k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění. Žalobkyně však toto své břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně neunesla. Je proto třeba aprobovat závěry orgánů finanční správy, že z tohoto důvodu nelze uznat

nárok žalobkyně na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů za zdaňovací období prosinec 2017 v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

30. Pokud žalobkyně dále tvrdila, že pro určení nároku na odpočet DPH je existence daňového dokladu vystaveného plátcem daně zcela dostačujícím pro uznání nároku na odpočet daně, za předpokladu, že v řízení není vyvráceno, že doklad vystavil dodavatel v postavení plátce daně, pak jí soud nemůže dát za pravdu. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouho zastávala názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Dodavatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a jeho vydání (k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39). Je pravdou, že tyto závěry do velké míry relativizoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Dle jejich závěrů v duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním. Nárok na odpočet lze tudíž při nesplnění podmínky prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění na vstupu odeprít pouze tehdy, pokud současně s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nemá správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2023, č. j. 3 Afs 257/2022-42, odst. 49).
31. Rozšířený senát k prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění v daňovém řízení uvedl, že „*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 odepráno, 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*“. Rozšířený senát dále 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. I po rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* je proto nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56).
32. Soud má však shodně s žalovaným za to, že závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* nemají vliv na posouzení projednávané věci. Správci daně totiž nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale rovněž o dalších okolnostech rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně - rozsahu a předmětu plnění (viz str. 16 odstavec třetí napadeného rozhodnutí). Navíc ze správního spisu nevyplývají indicie, že by snad existovaly

jiné osoby odlišné od deklarovaných dodavatelů, které by fakticky dodaly sporná plnění. Jak vyplývá z judikatury (vydané i po rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*), neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 92/2022-248). K tomu viz též například rozsudek ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, „*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 namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ Na žádné takové okolnosti žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepoukazovala, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by tyto okolnosti měly být známy orgánům finanční správy z jejich úřední činnosti. I tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

33. Žalobkyně dále rozporovala postup správce daně, který měl u dodavatelů SNIŽKA a Dimoff měnit daňovou povinnost pouze u přijatých plnění, nikoli u poskytnutých plněních, což mělo vyplývat ze Zprávy o daňové kontrole. Tvrdila, že to, co deklarovaní dodavatelé vykážali jako plnění poskytnuté žalobkyni, měl správce daně v celém rozsahu uznat a podrobit dani. Zcela obráceně ale měl postupovat u žalobkyně – tam vyloučil pro údajné pochybnosti to samé plnění, které v jiném řízení uznal. K tomu soud uvádí, že je pravdou, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole poukazoval i na svá zjištění z vyhledávací činnosti, tedy že u dodavatelů SNIŽKA a Dimoff probíhala daňová řízení za zdaňovací období zahrnující i měsíc prosinec 2017. Z nich ovšem vyplývalo něco jiného, než žalobkyně prezentuje, tedy že dodavatelé s místně příslušným správcem daně v daňových řízeních nespolečně pracovali a nereagovali na výzvy ohledně odstranění pochybností o přijatých deklarovaných plnění. Správce daně tak poukazoval na to, že jsou dodavatelé nekontaktní, přičemž i tato skutečnost přispěla k celkovému závěru správce daně o charakteru deklarovaných dodavatelů. Žalobkyně pak v řízení tuto konkrétní námitku vůbec neuplatnila, ale vedla svou obhajobu jiným směrem. Konkrétně tvrdila, že deklarovaní dodavatelé vykážali plnění do příslušných daňových přiznání a kontrolních hlášení. S touto argumentací se ale žalovaný řádně vypořádal, když uvedl, že vykázaní určité hodnoty daně na výstupu v kontrolním hlášení neprokazuje ještě faktické uskutečnění tohoto plnění (viz str. 12 odstavec čtvrtý napadeného rozhodnutí). S tím se soud ztotožňuje. Pokud tak žalobkyně v žalobě nově tvrdí, že jí měla být uznána přijatá zdanitelná plnění, která byla uznána a podrobena dani u deklarovaných dodavatelů, pak je takové tvrzení poměrně zjednodušující.
34. K této otázce se opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, přičemž jeho závěry jsou přílehlavě shrnuty např. v rozsudku ze dne 12. 10. 2022, č. j. 2 Afs 69/2021-44, odst. 20. Z této judikatury vyplývá, že závěry učiněné v jednom daňovém řízení obecně nelze bez dalšího přejímat do jiného daňového řízení. Správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Neunese-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59). Dále lze též odkázat na rozsudek ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008-136: „*Právě řečené neznamená, že by skutečnost, že se jedná o totožný skutkový děj, musela automaticky vést k jeho totožnému posouzení pro účely povinnosti platby daně u dvou různých daňových subjektů. Jinak řečeno, příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu*

některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázek nicméně musí být zajištěn cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 – 136).“ Dále též např. v rozsudku ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74 kasační soud uvedl, že „rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují totéž uskutečnění zdanitelného plnění, jsou daňové povinnosti obou subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou subjektů. Případný vzniklý rozpor pak musí být odstraněn v důkazním řízení a správce daně je povinen se v odůvodnění svého rozhodnutí s takovými rozpory vypořádat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 - 51, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).“ V projednávaném případě žalobkyně pouze obecně tvrdila, že správce daně nezpochybňoval související plnění u deklarovaných dodavatelů, což prokazuje faktické uskutečnění plnění v případě žalobkyně. Jak ale vyplývá z výše citované judikatury, ani v případě posuzování souvisejícího plnění u různých daňových subjektů nemusí správce daně dojít k totožnému posouzení pro účely povinnosti platby, ale budou vždy podstatné konkrétní okolnosti daného případu. V projednávaném řízení přitom žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění, a to byl důvod pro neuznání nároku na odpočet daně u zdanitelných přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů za zdaňovací období prosinec 2017. Žalobkyně přitom konkrétně netvrdila, a ani to nevyplývá ze spisu, že by správce daně učinil závěry, které by byly v rozporu se skutkovými zjištěními z jiných daňových řízeních vedené s deklarovanými dodavateli. Tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

35. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
36. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 11. prosince 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu