



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **solit project, s.r.o.**, IČO 25146131
sídlem Bořivojova 29, 130 00 Praha
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Heiplíkem
sídlem Botičská 1936/4, 128 00 Praha

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 24. 1. 2022, č. j. 3070/22/5300-22444-713071

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2022, č. j. 3070/22/5300-22444-713071, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Martina Heiplíka.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 18. 8. 2020, č. j. 6516853/20/2003-52521-110324 (dále též jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

rozhodnutím byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 132 300 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 26 460 Kč.

2. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Kolokvium s. r. o. (dále jen „Kolokvium“), a to konkrétně plnění uplatněného na základě daňových dokladů č. 1016002 a 1016003.

Obsah správního spisu

3. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti.
4. Žalobkyně podala dne 25. 2. 2016 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2016.
5. Správce daně zahájil dne 7. 2. 2019 daňovou kontrolu v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Kolokvium s. r. o. (dále „Kolokvium“). Žalobkyně si za zdaňovací období měsíc leden 2016 uplatnila nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů č. 1016002 a č. 1016003 v celkové výši 132 300 Kč. Předmětem plnění mělo být podle dokladu č. 1016002 pořízení služeb v oblasti sběru dat o vozidlech a podle dokladu č. 1016003 dodávky kapacity.
6. V rámci daňové kontroly vydal správce daně dne 17. 4. 2019 Výzvu k prokázání skutečností, v níž vyjádřil pochybnosti o deklarovaných plněních.
7. Dne 11. 10. 2019 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění.
8. Dne 11. 11. 2019 doručila žalobkyně správci daně vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně následně doplnil dokazování, a to zejména o výsledcích tehdejšího jednání dodavatele L. B., výsledcích pracovníka odběratele P. M. a výpověď jednatele žalobkyně M. Č..
9. Dne 12. 8. 2020 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole. Správce daně dospěl k závěru, že ač žalobkyně předložila formálně správné daňové doklady, smlouvy, objednávky a další důkazní prostředky, neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že přijala předmětná plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Daňovou kontrolu tak uzavřel správce daně se závěrem, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně vyplývající z § 72 odst. 1 a násl. zákona o DPH. V návaznosti na to vydal prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr).
10. Žalovaný napadeným rozhodnutím prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

Žaloba

11. Žalobkyně předně namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami a důkazy, že předložená tvrzení a důkazy hodnotil selektivně a izolovaně a že činil závěry, které jsou s jejich obsahem v rozporu.

Obezřetnost žalobkyně

12. Žalobkyně konkrétně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nebyla dostatečně obezřetná při obchodní spolupráci se svým dodavatelem. Brojí proti závěrům žalovaného ohledně neexistence internetových stránek dodavatele, sídla dodavatele, nekontaktnosti dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek dodavatele a namítá, že dodavatel nebyl veden jako nespolehlivý plátec.

Svědectvé výpovědi

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

13. Žalobkyně dále brojí proti hodnocení provedených svědeckých výpovědí. Má za to, že svědeckými výpověďmi bylo postaveno najisto, že sběr dat o motorových vozidlech zajišťoval deklarovaný dodavatel.

Prokázání uskutečnění plnění

14. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem správce daně, že neprokázala přijetí plnění uvedeného na dokladu č. 1016002.
15. Poskytnutí dat o motorových vozidlech bylo dle žalobkyně prokázáno svědeckými výpověďmi a doklady o předání dat odběrateli žalobkyně. Žalovaná mohla na internetových stránkách společnosti Cebia spol. s r.o., tedy koncového zákazníka žalobkyně, ověřit, že smyslem sběru dat je ověření neoprávněné manipulace (typicky stočení tachometru) u vozidel nakoupených v Německu přes portál mobile.de, převezených do České republiky a (po stočení tachometru) prodávaných v České republice. Všechny inzertní portály se brání proti robotickému stahování dat a data, zejména VIN, chrání. Proto je nutné dělat sběr dat manuálně či poloautomaticky. Služba sběru dat byla později žalobkyní ukončena, neboť data pocházela především z portálu mobile.de, přičemž později se stalo složitým na tomto portálu získat VIN vozidla. Získaná data žalobkyně neuchovávala s ohledem na jejich důvěrnost a s ohledem na to, že po jejich předání odběrateli jí nehrozila žádná reálná obchodní rizika (reklamace, požadavky na opravy či slevy z ceny).
16. Ve vztahu k daňovému dokladu č. 1016003 žalobkyně uvádí, že vykonané práce byly žalobkyni předávány panem B.. Je také třeba přihlédnout k tomu, že přijaté plnění bylo využito v rámci plnění poskytovaného žalobkyní jejímu zákazníkovi.
17. Rozsah a obsah činností (dodavatele) byl uveden v žalobkyní předložené objednávce. Z objednávky přitom vyplývá dohodnutá cena za 94 člověkohodin, které byly označeny písmeny MD z anglického „man day“. Rozsah a obsah činností dále vyplýval ze širších smluvních vztahů. Koncovým zákazníkem bylo Koordinační středisko pro resortní zdravotnické informační systémy („Koordinační středisko“).
18. Žalobkyně uvádí, že daňový doklad 201601004 není předmětem tohoto řízení. Právě tento doklad odkazuje na Rámcovou a dílčí smlouvu Koordinačního střediska. Tyto smlouvy či jejich případné porušení tak nemohou mít žádný vliv na nárok na odpočet z jiného daňového dokladu.
19. Žalobkyně uzavírá, že se jí podařilo prokázat, že plnění přijala v deklarovaném obsahu a rozsahu, což potvrdily i provedené výslechy svědků. Pochybnosti správce daně tak úspěšně vyvrátila.

Nevypořádání námitek žalobkyně, neprovedení důkazů

20. Žalobkyně dále namítá, že správce daně ani žalovaný neprovedli šetření u koncového zákazníka, ač ho navrhovala. Některé důkazní prostředky má přitom k dispozici její zákazník, případně koncový zákazník, který je ochoten je předat přímo správnímu orgánu prvního stupně.
21. Žalobkyně nerozporuje, že přijetí plnění jiným subjektem (zákazníkem žalobkyně) není způsobilé prokázat, že toto plnění dříve přijala od svého dodavatele žalobkyně. Uvádí však, že by v tom případě zůstala nevyřešenou otázka, kde se plnění (data, která koncový zákazník využil) vzala. Sama žalobkyně musela data někde získat, přičemž sama si je nemohla z kapacitních důvodů obstarat.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

22. Žalobkyně dále namítá, že správce daně neprovedl místní šetření v jejím sídle, aby ověřil, zda tam jsou k dispozici prostory k jednání.

Související daňové řízení

23. Závěrem žalobkyně uvádí, že souběžně s daňovým řízením v nyní projednávané věci bylo vedeno další daňové řízení před Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, který také vyjádřil pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní, a to při kontrole DPH za zdaňovací období vybraných měsíců let 2017 a 2018. V tomto řízení přitom správce daně nezjistil porušení podmínek pro uznání nároku na odpočet, ani účast na podvodu na DPH. Tuto skutečnost navrhuje žalobkyně prokázat oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 14. 12. 2021. Žalobkyně má za to, že soud by měl výsledek tohoto řízení v nyní projednávané věci zohlednit. Žalovaný dle žalobkyně v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu nedbal na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Odkázal přitom na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námítka se překrývají s námitkami odvolacími.
25. Žalovaný setrval na svém názoru, že žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost prověření svého obchodního partnera (dodavatele).
26. Žalovaný uznal dvě dílčí pochybení při identifikaci rozporů ve výpovědích. Uvedl však, že jde o drobné dílčí nepřesnosti, které nemohou změnit celkové vyznění výpovědí, a tím ani v kontextu dalších důkazů způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
27. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno, avšak nepodařilo se jí rozptýlit pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností. Nelze proto uzavřít, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet.
28. Žalovaný má za to, že vypořádal všechny odvolací námítka žalobkyně.
29. K námitce neprovedení navržených důkazů uvedl, že šetření u koncového zákazníka považuje za nadbytečné, neboť nemůže prokázat, který subjekt jednotlivé informace pořídil.
30. Za nadbytečné považuje i místní šetření ohledně existence prostor k jednání v sídle žalobkyně, neboť ani tato skutečnost nemůže prokázat, že žalobkyně přijala plnění v deklarovaném obsahu a rozsahu dle předložených dokladů od svého dodavatele.
31. Žalovaný konečně uvedl, že neporušil zásadu legitimního očekávání, když nerozhodl shodně jako finanční úřad v jiném daňovém řízení žalobkyně. Předně uvedl, že žalobkyně porušení této zásady v odvolání nenamítala. Dále uvedl, že v jiném řízení žalobkyně byly provedeny jiné důkazy a předmětná plnění byla poskytována jinými dodavateli. Je proto logické, že finanční úřad mohl dospět k jiným závěrům.

Posouzení věci soudem

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

33. Námitky žalobkyně se týkají unesení důkazního břemene daňového subjektu. Této otázce se NSS věnoval opakovaně a jeho závěry jsou v tomto ohledu ustálené.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Podle odst. 4 téhož ustanovení „*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.*“ Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
35. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně pochybnosti 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. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. nedávné rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2021, č. j. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, ze dne 24. 1. 2022, č. j. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a ze dne 18. 2. 2022, č. j. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).
36. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, je podstatné, že podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH.
37. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Sporné je, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno poté, co finanční úřad vyjádřil své pochybnosti.
38. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně.
39. Soud předesílá, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda má žalovaný za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění „data o vozidlech“ a „dodávka kapacity“ a neprokázala toliko jejich dodavatele (tedy kdo jí toto zdanitelné plnění poskytnul), či zda uskutečnění zdanitelných plnění neprokázala vůbec. Některé pasáže rozhodnutí dokonce nasvědčují závěru, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění i jejich dodavatele, avšak při výběru tohoto dodavatele nebyla dostatečně obezřetná (viz níže).
40. Výše uvedené má přitom zásadní význam pro možnost přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích jednotlivých žalobních bodů, jakož i pro otázku souladu napadeného rozhodnutí s rozsudkem SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater*.
41. Soud proto shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným podle § 76 odst. 1 písm. a), tedy pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Obezřetnost žalobkyně, důvěryhodnost dodavatele

42. Žalovaný v bodě 33 napadeného rozhodnutí uvedl, že „zjištěné skutečnosti stran dodavatele nejsou připisovány k jeho tíži, ale nesvědčí o tom, že odvolatel zachoval dostatečnou míru obezřetnosti při prověřování svého obchodního partnera.“
43. Z tohoto závěru žalovaného vyplývá, že žalovaný nespornuje, že společnost Kolokvium byla obchodní partnerkou, konkrétně dodavatelem, žalobkyně. Žalobkyni vytýká toliko nedostatečnou obezřetnost při prověřování tohoto dodavatele. Tento závěr je však v rozporu se závěrem, že žalobkyně poskytnutí plnění od společnosti Kolokvium neprokázala, tedy že tato společnost dodavatelem žalobkyně vůbec nebyla.
44. Obezřetnost žalobkyně by bylo namísto posuzovat například tehdy, pokud by daňové orgány dospěly k závěru, že společnost Kolokvium byla dodavatelem žalobkyně, avšak byla (spolu s žalobkyní) účastnicí daňového podvodu. V takovém případě by bylo třeba zabývat se otázkou, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla, případně vědět mohla, a zda přijala opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po ní lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat. V nyní projednávané věci však žalovaný účast žalobkyně na daňovém podvodu neshledal, ba ani nevedl, že by její dodavatel daň neodvedl.
45. Žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala, že „předmětná plnění byla uskutečněna, resp. přijata v deklarovaném obsahu a rozsahu.“ Obdobně se vyjádřil v bodě 57 napadeného rozhodnutí. Není však zřejmé, zda žalovaný zpochybňuje samotnou existenci tvrzených plnění, či toliko otázku, zda tato plnění dodala právě společnost Kolokvium.
46. Soud nepochybně, že žalovaným uváděné podezřelé okolnosti ohledně dodavatele mohou být podstatné pro hodnocení otázky, zda předmětná plnění mohla společnost Kolokvium dodat, či nikoliv. Tato otázka se však mívá s posuzováním „obezřetnosti“ žalobkyně.
47. Má-li žalovaný má za to, že nebylo prokázáno, že společnost Kolokvium předmětná plnění dodala, tedy že dodavatelem žalobkyně skutečně byla, není podstatné, zda žalobkyně při obchodování jednala obezřetně, nýbrž zda se společností Kolokvium vůbec obchodovala.
48. Soud shrnuje, že část napadeného rozhodnutí týkající se obezřetnosti žalobkyně vykazuje jistou rozpornost s jeho závěrem. Tato vada však sama o sobě nezpůsobuje jeho nezákonnost, neboť žalovaný sám uvedl, že zmíněné skutečnosti nejsou žalobkyni připisovány k tíži. Na nedostatečné obezřetnosti žalobkyně tedy napadené rozhodnutí nestojí.

Prokázání uskutečnění plnění

49. Žalobkyně dále uvedla, že má za to, že svědeckými výpověďmi bylo postaveno najisto, že sběr dat o motorových vozidlech zajišťoval deklarovaný dodavatel.
50. Žalobkyně uvádí, že její jednatel M. Č., tehdejší jednatel dodavatele L. B. i pracovník odběratele (DELTA ADVISORY) P. M. shodně popsali předmět zdanitelného plnění, způsob sběru dat, jejich předávání a způsob jejich objednávání. Žalobkyně má za to, že ve výpovědích svědků nejsou žádné rozpory.
51. Žalobkyně konkrétně namítá, že se žalovaný mýlí, pokud identifikoval následující rozpory ve výpovědích:

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Výpověď ohledně možnosti poskytnout správci daně předmět plnění

52. Žalobkyně uvádí, že její jednatel pan M. Č. ve své výpovědi ze dne 9. 1. 2020 neuvedl, že jeho odběratel může správci daně poskytnout data, která měla být předmětem plnění. Tato skutečnost však mohla vyplynout z dalších podání žalobkyně. Žalobkyně doplňuje, že z výpovědi pana P. M. vyplynulo, že odběratel tato data nemá k dispozici, neboť je poskytl koncovému zákazníkovi, společnosti Cebia.
53. Žalovaný k tomu uvedl, že tvrzení jednatele žalobkyně je v napadeném rozhodnutí nepřesně označeno jako součást jeho výpovědi ze dne 9. 1. 2020 namísto toho, aby bylo uvedeno jako součást jeho vyjádření ze dne 30. 4. 2019. Toto však dle žalovaného nemění ničeho na faktickém rozporu ve svědecké výpovědi P. M. a tvrzení jednatele žalobkyně. Pan M. Č. ve svém vyjádření ze dne 30. 4. 2019 konstatoval, že jeho zákazník (tj. společnost DELTA ADVISORY) je připraven data předat správci daně, což jednatel DELTA ADVISORY pan P. M. ve své svědecké výpovědi popřel.
54. K tomu soud uvádí, že žalovaný pochybil, pokud nesprávně označil datum předmětného tvrzení jednatele žalobkyně, toto pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť datum tohoto tvrzení není pro projednávanou věc nijak relevantní. Skutečnost, že data, která tvořila předmět plnění, nebyla správci daně žádnou ze společností v dodavatelsko-odběratelském řetězci poskytnuta, nejsou mezi účastníky řízení sporná.
55. Podstatné je, že ač nebyla data o vozidlech doložena, žalovaný nespornuje, že byla dodána odběratelce žalobkyně DELTA ADVISORY. V bodě 41 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„nerozporuje, že obchodní korporace Cebia, spol. s r.o. data o motorových vozidlech získala od dodavatele DELTA ADVISORY, což se dá vyvodit ze svědecké výpovědi P. M.. Ze spisového materiálu je zřejmé, že obchodní korporace Cebia spol. s r.o. poptávala službu stahování dat ze zahraničních portálů, z kterých bude patrná tzv. trojička - datum, ke kterému je pořízena informace o nájedzu kilometrů, nájedz kilometrů, údaj VIN“ (viz již v bodu [39] zmiňovaná svědecká výpověď P. M.). Sběr dat pro korporaci DELTA ADVISORY zajišťoval odvolatel, kdy předávaná data byla následně předávána korporaci Cebia, spol. s r.o. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost Cebia, spol. s r.o. nejednala přímo s odvolatelem, ale data byla předávána prostřednictvím korporace DELTA ADVISORY, dospěl odvolací orgán k závěru, že je nepravděpodobné, že by společnost Cebia, spol. s r.o. měla povědomí o tom, kdo a v jakém rozsahu sběr dat zajišťoval pro odvolatele.“*
56. Z výše uvedené pasáže vyplývá, že žalovaný nespornuje, že žalobkyně dodávala data o vozidlech svému odběrateli DELTA ADVISORY a ten následně tato data dodával společnosti Cebia, tedy že předmětné plnění skutečně existovalo, a je toliko sporné, zda žalobkyně prokázala, kdo jí je dodal (či zda ho například realizovala pomocí vlastních pracovníků).
57. Žalovaný však současně dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, jaká konkrétní data měla být předmětem zdanitelného plnění. Žalovaný uvedl, že identifikoval rozpory v tvrzení ohledně těchto dat, zatímco žalobkyně s tímto hodnocením nesouhlasí (viz níže).

Výpověď ohledně písemné smlouvy s odběratelem žalobkyně

58. Žalobkyně dále namítá, že pracovník odběratele žalobkyně P. M. ve své výpovědi dne 18. 12. 2019 potvrdil, že byla sjednána písemná smlouva mezi žalobkyní a jejím odběratelem.
59. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uznal své pochybení v tom, že v bodě 35 napadeného rozhodnutí došlo k záměně tvrzení P. M. a M. Č.. To však dle žalovaného nic nemění na tom,

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

že jeden z nich (správně P. M.) tvrdil uzavření písemné smlouvy, zatímco druhý z nich (správně M. Č.) se o ní nezmínil. Dále uvádí, že tato smlouva nebyla správci daně nikdy předložena, a to ani žalobkyní, ani jejím odběratelem.

60. Soud se ztotožnil s žalobkyní, že rozpor tvrzený žalovaným nesvědčí jeho závěru o neprokázání přijetí zdanitelného plnění.
61. Soud má za to, že pokud jedna osoba tvrdí určitou skutečnost (zde uzavření písemné smlouvy), a druhá „se o ní nezmínil“, nejde o rozpor ve výpovědích. O rozpor by šlo tehdy, pokud by tuto skutečnost negovala.
62. Žalovaný nadto neuvádí, jaký vliv by tvrzený rozpor ve výpovědích P. M. a M. Č. na jeho závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění. Soud chápe, že pokud nebyla písemná smlouva správci daně předložena, může mít o její existenci důvodné pochybnosti. Nelze však pominout, že žalovaný nerozporuje, že k plnění mezi žalobkyní a jejím odběratelem skutečně došlo. V tomto ohledu se jeví zcela bezvýznamným, zda toto plnění proběhlo na základě písemné smlouvy, či nikoliv.

Výpověď ohledně obsahu činnosti

63. Žalobkyně dále brojí proti závěru žalovaného, který identifikoval rozpory ve výpovědích L. B. a M. Č. ohledně konkrétní náplně dotčených zdanitelných plnění.
64. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 35) i ve vyjádření k žalobě (bod 11) spatřuje rozpor ohledně dat o vozidlech v tom, že zatímco jednatel žalobkyně uvedl, že šlo o sběr dat v tzv. „trojičce“ (VIN, datum a počet najetých km), L. B. uvedl, že prováděl komplexní analýzu informací (včetně dat nad rámec trojičky). Žalovaný identifikoval i další rozpory, které by mohly nasvědčovat neprokázání existence obou sporných plnění.
65. Soud se ztotožnil s žalobkyní, že její jednatel M. Č. nevedl, že by sběr dat spočíval pouze v „trojičkách“. Z vyjádření jednatele žalobkyně ze dne 30. 4. 2019 vyplývá, že předmětem plnění byl „sběr dostupných dat v příslušném měsíci z těchto portálů tak, jak je uvedeno ve smlouvě“.
66. Žalobkyně k tomu předložila smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 1. 6. 2015 se společností Kolokvium. V této smlouvě se společnost Kolokvium zavázala předávat v pravidelných měsíčních dávkách žalobkyni „data o vozidlech na českém i zahraničním trhu z následujících datových zdrojů: a. inzertní portál www.mobile.de, b. inzertní portál www.sauto.cz, c. aukční portály <http://www.bca-europe.com>, d. inzertní portál <http://www.dasweltauto.cz>“ (článek 2 odst. 2). Data měla být předávána v předepsané struktuře definované v anglickém jazyce (článek 2 odst. 3).
67. Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 1. 2020 vyplývá, že jednatel žalobkyně upozornil správce daně na existenci souboru ve formátu .xls, který zachycuje obdobné plnění za jiné zdaňovací období.
68. Z úředního záznamu ze dne 9. 1. 2020 vyplývá, že správce daně získal tuto kopii dat o vozidlech ve formátu .xls od jiného finančního úřadu. Data o vozidlech se týkala jiného zdaňovacího období žalobkyně, avšak měla být dle vyjádření žalobkyně stejného charakteru. CD zachycující tato data je součástí správního spisu.
69. Žalobkyně v průběhu daňového řízení konstantně tvrdila, že rozsah sbíraných dat byl jasně definován v uzavřené smlouvě a obsahoval kromě tzv. „trojičky“ i další data.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

70. Ve výpovědi L. B., že pro žalobkyni zajišťoval v oblasti sběru dat o vozidlech komplexní analýzu informací (navíc oproti „trojičce“ i další informace), tak nelze spatřovat rozpor s tvrzením žalobkyně.
71. Soud nepředjímá, jakým způsobem by měl žalovaný hodnotit věrohodnost výpovědi L. B. či žalobkyně ve vztahu k jednotlivým tvrzením. V tuto chvíli by bylo takové hodnocení předčasné. Žalovaný opírá svůj závěr, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, o rozpory ve svědeckých výpovědích. K hodnocení těchto rozporů je však třeba postavit najisto, zda žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k existenci plnění, či toliko k otázce, zda plnění získala od deklarovaného dodavatele.
72. Jak již soud uvedl výše, z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda má žalovaný za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění „data o vozidlech“ a „dodávka kapacity“ a neprokázala toliko jejich dodavatele (tedy kdo jí toto zdanitelné plnění poskytl), či zda uskutečnění tohoto zdanitelného plnění neprokázala vůbec (čemuž by nasvědčovaly pasáže sporující tvrzený obsah zdanitelného plnění).

Vliv rozsudku Kemwater

73. Soud se konečně zabýval otázkou, zda jsou závěry žalovaného v souladu s rozsudkem SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater* a navazujícím usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater*.
74. Jak vysvětlil rozšířený senát NSS, usnesením ve věci *Kemwater* modifikoval SDEU dosavadní judikaturu NSS (bod 33 rozsudku *Kemwater*). Z usnesení SDEU totiž plyne, že postavení poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, nicméně tento dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21 rozsudku).
75. I po rozsudku ve věci *Kemwater* musí daňový subjekt pro uplatnění nároku na odpočet daně prokázat, že přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), musí být splněno jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka; viz rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, bod 37). Stejně tak je samozřejmě daňový subjekt nadále povinen prokázat existenci deklarovaného plnění (rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, bod 30, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, bod 29).
76. Pokud by žalovaný a finanční úřad vyšly z toho, že žalobkyně neprokázala ani existenci sporného plnění, nemusely by se zabývat otázkou, zda předmětná plnění nemohl poskytnout žalobkyni někdo jiný. Z napadeného rozhodnutí však tento závěr jednoznačně nevyplývá.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

77. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí shledal nepřezkoumatelným podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů rozhodnutí. S ohledem na to se nemohl zabývat všemi žalobními námitkami. Soud napadené rozhodnutí zrušil bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný postaví najisto, v jakém rozsahu žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a to ve vztahu ke každému z obou sporných plnění samostatně.

78. Pokud žalovaný dojde k závěru, že žalobkyně neprokázala, že sporné plnění existovalo, tento závěr náležitě odůvodní, a to zejména ve vztahu k otázce, zda bylo prokázáno, že toto plnění dále poskytla svému odběrateli. V takovém případě nebude třeba zabývat se dopady rozsudku Kemwater.
79. Pokud žalovaný naopak shledá, že žalobkyně prokázala, že sporné plnění existovalo, odůvodní svůj závěr, proč není prokázáno, že toto plnění poskytl deklarovaný dodavatel. Bude se též zabývat možnými dopady rozsudku Kemwater na nyní projednávanou věc.
80. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem. Výši nákladů na zastoupení soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů. Náklady zastoupení tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení a sepsání žaloby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4) a částka odpovídající DPH v sazbě 21 %, neboť zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně na zastoupení advokátem tak činí 8 228 Kč. Celkové náklady řízení ve výši 11 228 Kč je žalovaný povinen nahradit žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

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 21. února 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.