



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **H+CH internacional hoding s.r.o.**, IČO 05651921
sídlem Libušská 89/90, 142 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2023, č. j. 4462/23/5300-22443-701226,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Jádrem této kauzy je otázka, zda žalobkyně prokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění přijala od plátců DPH.
2. Žalobkyně je podnikatelkou; provozuje maloobchod. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (**správce daně**¹) jí dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 12. 2021, č. j. 9095106/21/2012-50523-111141 (**platební výměr I**; za březen 2018) a č. j. 9095533/21/2012-50523-111141 (**platební výměr II**; za březen 2018; oba též **platební výměry**) doměřil daň z přidané hodnoty (DPH). Žalobkyně se proti platebním výměrům

¹ Soud používá souhrnný termín **správce daně** pro Finanční úřad pro hlavní město Praha, který je místně příslušným správcem daně a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, který provedl daňovou kontrolu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

bránila odvoláním, které žalovaný zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**). Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí.

3. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.

4. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu stran jí uplatněného nároku na odpočet DPH za plnění poskytnuté od společností RiseCorp s.r.o. (**RiseCorp**), Navidenou.com s.r.o., která je od 9. 1. 2024 v likvidaci (**Navidenou.com**), Ventureton s.r.o., která je od 20. 3. 2019 v likvidaci (**Ventureton**), a MIZUNE s.r.o. (**MIZUNE**; všechny společnosti souhrnně dále též jako **dodavatelé**). Žalobkyně nepředložila daňový doklad prokazující plnění od RiseCorp. Plnění od dalších dodavatelů žalobkyně dokládala daňovými doklady. Správce daně přesto pojal podezření, že deklarovaná plnění neposkytly společnosti uvedené na těchto dokladech.

5. Výzvou ze dne 22. 6. 2020 (**výzva I**) správce daně vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti nárokovaného odpočtu DPH [dle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (**daňový řád**)]. Na výzvu žalobkyně reagovala. Správce daně ji následně seznámil s výsledky kontrolního zjištění písemností ze dne 9. 2. 2021. I přes další dokazování měl správce daně za to, že žalobkyně nenaplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (**zákon o DPH**). Vydal tedy zprávu o daňové kontrole (ze dne 1. 11. 2021) a na jejím základě platební výměry. Platebním výměrem I doměřil dodatečnou DPH ve výši 144 122 Kč a penále 28 824 Kč; platebním výměrem II pak dodatečnou DPH ve výši 283 436 Kč a penále ve výši 56 687 Kč.

6. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný shledal důvody pro doplnění spisových podkladů, které uložil správci daně. V důsledku toho správce daně vydal dne 23. 8. 2022 **výzvu II** a dne 10. 10. 2022 **výzvu III**, jimiž opětovně žalobkyni vyzval, aby předložila daňový doklad ve vztahu k plnění od RiseCorp a také prokázala, že deklarovaná plnění skutečně přijala od všech tvrzených dodavatelů, nebo je prokazatelně přijala od jiného jí identifikovaného dodavatele v postavení plátce DPH. Na tyto výzvy žalobkyně reagovala, ale pochybnosti daňových orgánů nevyvrátila. Žalovaný seznámil žalobkyni s doplněním dokazování a následně vydal napadené rozhodnutí.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou. Dle ní není sporu o předmětu a rozsahu sporných plnění. Daňové orgány jí vytkly, že neodstranila pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných plátců. Nejdřív popsala průběh obchodní spolupráce s dodavatelem. Nákup zboží probíhal v tržnici SAPA, Libušská 319/126, Praha 4 (**tržnice SAPA**), kde jednatel žalobkyně osobně zboží vybíral, nakupoval a odkud jej odvážel do své provozovny. Nežli zboží zakoupil, provedl zkušební objednávku a provedl kontrolu dodavatele ve veřejně dostupných rejstřících. V tomto kontextu žalobkyně připomněla, že žádný z dodavatelů nebyl v době uskutečnění zdanitelných plnění nespolehlivým plátcem; těmi se stali dva až tři roky po uskutečnění těchto plnění. V době obchodní spolupráce byli všichni dodavatelé kontaktní a se žalobkyní komunikovali. Žalobkyně za zboží zaplatila v hotovosti (*body 14, 46 a 55 žaloby*) nebo na bankovní účet (*bod 14 žaloby*), vyžádala si daňový doklad a zboží odvezla do svých provozoven. Hotovostní platby probíhaly v zákonem stanoveném limitu. Jednalo se o postup pro danou tržnici zcela standardní. Žalobkyně jednala v dobré víře.

8. Žalobkyně namítla, že splnila podmínky nároku na odpočet DPH stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH. Její důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat jej mimo

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jiné i na skutečnosti, ohledně kterých taková povinnost stíhá odlišný subjekt. K tomuto odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS). Argumentovala také rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater*, a usnesením téhož soudu ze dne 3. 9. 2020, věc C-610/19, *Vikingo*. I pokud správce daně zpochybnil uskutečnění plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech, ze skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly (objem nákupů od každého z dodavatelů) vyplývá, že plnění vykonaly osoby povinné k DPH. Žalovaný tak měl odpočet DPH uznat.

9. Daňové orgány kladly žalobkyni k tíži několik skutečností, které nemohla ovlivnit. Jedná se o

- a) **Široký předmět podnikání jejích dodavatelů.** K tomu žalobkyně namítla, že žádný právní předpis nezakazuje zapsat si vícero předmětů činnosti.
- b) **Virtuální adresy a prostory k podnikání (provozovny).** Zákon nezakazuje virtuální sídla ani obchodním partnerům takových subjektů nestanoví žádné povinnosti. Běžné je i neuvedení adresy provozovny k jednotlivým předmětům podnikání. Toto nijak nevyvrací skutečnost, že došlo k plnění.
- c) **Absence webových stránek.** Dodavatelé mohli poskytovat své služby i bez webových stránek. Z jejich neexistence nelze dovodovat neserióznost dodavatelů.

Dle žalobkyně správce daně nemohl klást nepřiměřené požadavky ohledně prokázání, že daňový subjekt odebral zboží od dodavatele splňujícího takto přísně nastavená kritéria. Pokud daňový subjekt kupuje zboží za hotovost a sám ho odváží, pak by nikdy nemohl být v dobré víře, neboť se posléze může zpětně zjistit, že prodávající sídlí na virtuální adrese či to, že nemá řádně upravené pracovněprávní vztahy se svými zaměstnanci.

10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Dle něj bylo třeba rozlišit důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH z plnění od RiseCorp (nepředložení daňového dokladu) a dalších dodavatelů (nesplnění hmotněprávní podmínky). Žalobkyně konkrétně neprokázala, že společnosti Navidenou.com, Ventureton a MIZUNE byly v postavení plátců DPH. Žalovaný nepožadoval, aby žalobkyně doložila tvrzení jejích dodavatelů, ale pouze to, co sama uvedla. Vymezil se tedy proti výtce, že měla prokazovat skutečnosti mimo její sféru vlivu.

11. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, která pomocí rozsudku *Kemwater* dovodila, že dodavatelé vystupovali v postavení osoby povinné k dani. Žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, a tudíž je bezvýznamné, že v době uskutečnění plnění pro žalobkyni byli tvrzení dodavatelé registrovanými plátcí DPH. Dle žalovaného žalobkyně nedoložila, že plnění vykonali tito dodavatelé, neboť mezi jednotlivými předloženými důkazními prostředky (daňové doklady, dodací listy, výpisy z účtu Ventureton a MIZUNE apod.) chyběla vzájemně je propojující vazba. Navíc majitel tržnice SAPA uvedl, že dodavatelé neměli u něj pronajaté prostory. Obchody nepotvrdili ani statutárové dodavatelé. Široký předmět podnikání, virtuální sídlo a absence provozovny a webových stránek nejsou jedinými pochybnostmi o solidnosti a schopnosti tvrzených dodavatelů deklarované plnění uskutečnit. Tyto skutečnosti ale měly být pro žalobkyni varovnými signály ohledně solidnosti dodavatelů. Žalobkyně také měla zkontrolovat dodavatele v obchodním rejstříku, z něhož šlo zjistit, že obchodní podíly společníků Ventureton a MIZUNE byly exekučně postiženy.

12. Lustraci deklarováného dodavatele v registru plátců DPH žalovaný označil za nedostatečnou, jelikož „*obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpá nahlédnutím do evidence*“ (rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39, *R & H*, bod 13). Žalovaný odkázal též na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, *Repromat*, dle něž má daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

subjekt věnovat „náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů“.

13. V rámci odvolacího řízení umožnil žalovaný žalobkyni prokázat poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu, popřípadě mohla žalobkyně doložit jiného dodavatele, který plnění fakticky uskutečnil, nebo prokázat, že dodavatelé byli v postavení plátce DPH. Žalobkyně však další důkazní prostředky nepředložila, pouze uvedla, že požadavkům stanoveným v rozsudku *Kemwater* vyhověla. S tím žalovaný nesouhlasil. S ohledem na dělitelnost zboží není jisté, jestli by Navidenou.com dosáhla limitu pro registraci plátce DPH.

III. Posouzení žaloby

14. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

15. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup akceptovali. Správním spisem, tj. včetně všech listin v něm založených, se nedokazuje. Soud ze správních spisů vychází.

16. Žaloba není důvodná.

17. Mezi stranami není sporné vlastní uskutečnění ani předmět a rozsah deklarovaných plnění. To daňové orgány nezpochybnily. Stěžejní otázkou této kauzy je, zdali žalobkyně vyvrátila pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění nepřijala od plátce DPH.

18. Soud se sporem mezi žalobkyní s finančními orgány nezabýval poprvé. Pro společné rysy případů soud v podrobnostech odkazuje na rozsudek ze dne 14. 2. 2024, č. j. 9 Af 17/2022-39, v němž Městský soud v Praze řešil její DPH za listopad 2017. Podobnou byla také kauza, kterou tentýž soud rozhodoval rozsudkem ze dne 12. 4. 2023, č. j. 11 Af 2/2022-37, *NOVOSTORE* (srov. také rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, *4Leaders*).

Podmínky odpočtu DPH

19. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet DPH pouze za zboží či služby, které zákon o DPH označuje za zdanitelná plnění. Zároveň toto zboží či služby musí přijmout od osoby, která je v době transakce plátcem DPH. Pokud daňový subjekt tvrdí, že od takové osoby zboží či služby přijal, musí takové tvrzení také prokázat. Tuto povinnost splní předložením daňových dokladů ke konkrétním transakcím s předepsanými náležitostmi, a v případě pochybností, předložením dalších důkazů.

20. Přestože je prokázání nároku na odpočet DPH prvotně záležitostí dokladovou, tvrzené skutečnosti musí být v souladu se skutečným stavem. Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění a daňový subjekt je nevyvrátí, nemůže přiznat nárok na odpočet DPH. Je na správci daně, aby tyto důvodné pochyby ohledně tvrzení daňového subjektu prokázal. Tíží ho tedy důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Avšak nemá povinnost prokázat, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se nestaly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V tomto směru dostačuje prokázat vážné a důvodné pochybnosti. Pokud toto své důkazní břemeno správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Daňový subjekt má

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v takovém případě prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.

21. Konkrétní obsah důkazního břemene při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Na jeho základě má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zákon o DPH v § 73 upravuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinen mít daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice 2006/112/ES²).

22. Daňový subjekt sice prokazuje splnění podmínek pro odpočet DPH doklady, ovšem podstatný je, jak již soud uvedl, soulad skutečného stavu se stavem uvedeným na těchto dokladech. V případě důvodných pochybností správce daně o správnosti údajů na dokladech musí daňový subjekt prokázat pravdivost tam uvedených údajů, a to přestože doklady obsahovaly všechny požadované náležitosti. Pokud daňový subjekt neprokáže pravdivost údajů uvedených na dokladech, správce daně neuzná nárok na odpočet DPH (např. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 38 a tam cit. judikatura). Soulad údajů v dokladech se skutečností není ale dostatečnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Zdanitelné plnění musí poskytnout osoba, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).

23. SDEU v rozsudku *Kemwater* připustil, že zdanitelné plnění může realizovat i jiná osoba než ta, která vystavila daňový doklad. Rozšířený senát NSS pak v navazujícím rozsudku v témž případě (rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS) uvedl, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dle něj SDEU umožnil, aby za určitých podmínek nemusel být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Z toho plyne, že dle SDEU není nezbytnou podmínkou, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Nutné ovšem je, aby skutečný dodavatel (tedy i odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu) měl postavení plátce DPH. K tomu rozšířený senát NSS konkretizoval, že v takovém případě nepostačuje pouhá dobrá víra daňového subjektu v to, že jednal s plátcem DPH. Opačný postup by podle rozšířeného senátu nově umožnil vznik nároku na odpočet DPH, s nímž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění plnění plátcem DPH tíží daňový subjekt. Jedinou výjimkou je 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.

Žalobkyně nedoložila daňový doklad od RiseCorp

24. U plnění od RiseCorp nelze uznat nárok na odpočet DPH kvůli nedoložení daňového dokladu prokazujícího plnění od této společnosti. Jak soud vysvětlil výše, pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH, musí předložit daňový doklad.

25. Soud dodává, že daňový doklad vč. jeho náležitostí je formálněprávní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. V krajním případě by po rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* bylo možné uvažovat také o tom, že by daňové

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

orgány uznaly odpočet DPH i bez předložení dokladu, pokud by daňový subjekt jednoznačně prokázal, že tvrzené plnění realizoval plátce DPH. Jsou-li splněny hmotněprávní podmínky nároku, lze nárok přiznat, i pokud daňový subjekt nevyhověl určitým formálním podmínkám (rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, *Ferimet*, bod 33). Avšak tak tomu v posuzovaném případě nebylo. Žalobkyně nepředložila daňový doklad od RiseCorp (skutečnost, že bylo plněno podporoval pouze seznam z evidence faktur a kontrolní hlášení). Naproti tomu RiseCorp, stejně jako zbylí dodavatelé, měl široce vymezený předmět podnikatelské činnosti, neměl materiální a personální zázemí, sídlil na virtuální adrese (dle úředního záznamu ze dne 13. 9. 2018 měl RiseCorp na adrese, kde sídlí také Magistrát města Brna, pouze poštovní schránku označenou nalepovacím štítkem), jeho jednatel měl adresu na ohlašovně. Ani provozovatel SAPA ho neevidoval jako nájemce či podnájemce prostorů na tržišti. Jednatel RiseCorp během výpovědi uvedl, že nevěděl, že byl jako jednatel zapsán či vymazán. Nepamatoval si ani, že by ho někdo kontaktoval, aby se stal jednatelem. Předložil ale lékařskou zprávu stran jeho psychických potíží. K tomu uvedl, že se léčí již 8-9 let (bod 33 napadeného rozhodnutí). Záhy po uskutečnění sporných obchodů vystřídala jednatele RiseCorp na jeho pozici osoba s bydlištěm v Rumunsku. Nelze opomenout, že RiseCorp neměl zveřejněný bankovní účet ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH a od 6. 11. 2018 se stal nespolehlivým plátcem DPH (také viz výzva III). To vše dobře ilustruje, že plnění od RiseCorp daňové orgány správně vyjmuly z nároku na odpočet DPH.

26. Pokud tedy bude soud hovořit dále o dodavatelích či společnostech, má tím na mysli pouze Navidenou.com, Ventureton a MIZUNE.

Žalobkyně nevyvrátila pochybnosti stran dodavatelů přijatých plnění

27. Dle žalobkyně kladl žalovaný k její tíži některé okolnosti, které nemohla ovlivnit. Jednalo se o skutečnosti týkající se dodavatelů uvedených na daňových dokladech, konkrétně o 1) široký předmět podnikání, 2) virtuální adresy a prostory k podnikání (provozovny), 3) absenci webových stránek (viz bod 9 tohoto rozsudku). Spolu s dalšími se jednalo o okolnosti, jimiž žalovaný zpochybňoval správnost údajů na předložených daňových dokladech od Navidenou.com, Ventureton a MIZUNE.

28. Dle soudu daňové orgány unesly jejich důkazní břemeno; dostatečně odůvodnily jednotlivé níže vyjmenované pochybnosti o deklarovaných plněních (v podrobnostech viz výzvy I až III). Na tom nic nemění výtka, že žalobkyně během obchodů jednala tak, jako v daném místě a čase bylo na tržišti SAPA standardní (srov. rozsudek 9 Af 17/2022, *H+CH Internacional holding*, bod 43).

29. Výzvou I správce daně jednoznačně označil pochybnosti ve vztahu k žalobkyní deklarovaným plněním. Žalobkyně sice v průběhu daňové kontroly předložila daňové doklady, evidenci pro účely DPH a část stvrzenek o úhradě, přesto správci daně vznikly pochybnosti o dodání zboží od Navidenou.com (oděvy a obuv):

- a. který měl obecně vymezenou podnikatelskou činnost; v daňovém přiznání uvedl, že provozuje nespécifikovaný velkoobchod;
- b. byl nekontaktní;
- c. nebylo známo jeho skutečné místo podnikání ani provozovny dle živnostenského rejstříku;
- d. neměl dle vyjádření provozovatele tržiště pronajatý ani podnajatý prostor v SAPA;
- e. byl mu udělen status nespolehlivého plátce DPH;
- f. jeho jednatelem byl svědek, který dle jeho výpovědi tuto funkci nikdy fakticky nevykonával, jen za finanční odměnu podepsal nespécifikované listiny osobám jménem Sergej a Ali (blíže výzva III);
- g. neměl webové stránky;
- h. z předložených dodacích listů nebylo patrné odkud, kam a kým bylo zboží dopraveno ani komu, kdy a kde bylo předáno (blíže výzva III);

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

- i. žalobkyně u něj za pořízené zboží platila v hotovosti, avšak dle dat uskutečnění zdanitelných plnění na předložených dokladech je zřejmé, že převzetí zboží a jeho úhrada neprobíhaly v jeden den (blíže výzva III).

30. U Ventureton žalobkyně nakoupila oděvy. Tento dodavatel sice plnění pro žalobkyni vykázal v jeho kontrolním hlášení, avšak

- a. měl obecně vymezenou podnikatelskou činnost;
- b. pro správce daně byl nekontaktní;
- c. nebylo známo skutečné místo jeho podnikání ani provozovny dle živnostenského rejstříku, ani zázemí ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH;
- d. neměl dle vyjádření provozovatele tržnice pronajatý ani podnajatý prostor v SAPA (výzva III);
- e. jeho jednatelem byl svědek, který odepřel výpověď pro nebezpečí trestního stíhání, ani pozdější jednatelka nebyla kontaktní (adresou u obecního úřadu) a posléze cca týden před vstoupením dodavatele do likvidace byla jako jednatelka zapsána osoba z Rumunska;
- f. neměl webové stránky;
- g. z předložených dodacích listů nebylo patrné odkud, kam a kým bylo zboží dopraveno ani komu, kdy a kde bylo předáno (blíže výzva III);
- h. jednatel žalobkyně u ústního jednání tvrdil, že zboží osobně vybral a zaplatil v hotovosti, což je v rozporu s výpisem z bankovního účtu dodavatele, na nějž žalobkyně hradila dne 16. 4. 2018, i když na daňovém dokladu je jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno 6. 2. 2018. Přes opakované výzvy žalobkyně nevysvětlila, proč došlo k úhradě v pozdějším termínu, a ne hotovostí, jak tvrdil její jednatel do protokolu ze dne 21. 6. 2021; navíc částka platby za plnění byla obratem z účtu vybrána v hotovosti (výzva III); dispoziční právo k účtu měl již zmiňovaný bývalý jednatel Ventureton, který odmítl vypovídat.

31. Jde-li od deklarovaná plnění od MIZUNE, šlo o oděvy a obuv. Situace byla nápadně podobná jako u Ventureton, jelikož tyto společnosti také sdílely jednatele. Rovněž MIZUNE tedy

- a. měl obecně vymezenou podnikatelskou činnost;
- b. pro správce daně byl nekontaktní;
- c. nebylo známo jeho skutečné místo podnikání, ani provozovny dle živnostenského rejstříku, ani zázemí ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH;
- d. neměl dle vyjádření provozovatele tržnice pronajatý ani podnajatý prostor v SAPA (výzva III);
- e. jeho jednatelem byl svědek, který odepřel výpověď pro nebezpečí trestního stíhání;
- f. neměl webové stránky;
- g. nevlastnil žádný movitý majetek a neměl evidovaná žádná motorová vozidla;
- h. dne 21. 3. 2020 mu byl udělen status nespolehlivého plátce, dne 14. 12. 2021 byla zrušena jeho registrace k DPH a 15. 12. 2021 získal status nespolehlivé osoby;
- i. z předložených dodacích listů nebylo patrné odkud, kam a kým bylo zboží dopraveno ani komu, kdy a kde bylo předáno (blíže výzva III);
- j. jednatel žalobkyně u ústního jednání tvrdil, že zboží osobně vybral a zaplatil v hotovosti, což je v rozporu s výpisem z bankovního účtu dodavatele, na nějž žalobkyně uhradila částky odpovídající třem fakturám, vždy přibližně se zpožděním jeden a půl měsíce. Přes opakované výzvy žalobkyně nevysvětlila, proč došlo k úhradě v pozdějším termínu, a ne hotovostí, jak tvrdil její jednatel do protokolu ze dne 21. 6. 2021; navíc částka platby za plnění byla obratem z účtu vybrána v hotovosti (výzva III); dispoziční právo k účtu měl již zmiňovaný bývalý jednatel Ventureton a MIZUNE.

32. Jak je patrné, shora detailně popsané okolnosti skutečně zpochybňují, že k uskutečnění deklarovaného plnění došlo tak, jak tvrdí žalobkyně. I když správce daně z úřední činnosti rekonstruoval dílčí auditní stopu, jelikož vysledoval platby na účet Ventureton a MIZUNE, které odpovídaly částkám fakturovaným v souvislosti se zbožím dodaným žalobkyni, toto poměrně zásadní zjištění žalobkyně nedokázala vysvětlit. A to zejména v kontextu vyjádření jejího jednatele, který od počátku tvrdil, že zboží si vybral v SAPA, nechal si ho zde zabalit a platil za něj v hotovosti. K tomuto významnému aspektu žalobkyně nezaujala jednoznačný postoj ani v žalobě, jelikož o hotovostních platbách hovořila v bodech 14, 46 a 55, a bez toho, aby to blíže vysvětlila nadále v naprosto

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

obecně rovině tvrdila také platby na bankovní účet (bod 14 žaloby). K tomu se přidávají další dílčí okolnosti, které posilily pochyby daňových orgánů o tom, že k obchodním transakcím došlo tak, jak deklarovala žalobkyně.

33. Žalobkyně se v žalobě zaměřila pouze na tři okruhy z množiny výše popsaných pochybností. Její výtky nenarušily uzavřený okruh zjištění a logických závěrů žalovaného.

34. Absence webových stránek, popřípadě široce vymezený předmět podnikání, by sami o sobě nezpochybnily realizaci plnění uvedených na daňových dokladech. Nejedná se o porušení právních povinností dodavatelů. Argumentaci daňových orgánů je ovšem třeba vnímat vcelku. Pokud se k těmto okolnostem ovšem přidaly další zjištění jako virtuální sídlo a absence provozoven (viz shora podrobně vylíčené pochybnosti ve vztahu ke každému z dodavatelů), realizace plnění deklarovanými dodavateli byla zpochybněna. Za zmínku stojí zejména vyjádření provozovatele SAPA, že žádného z dodavatelů nevidoval jako nájemce či podnájemce, což popíralo tvrzení žalobkyně o tom, že zboží od těchto dodavatelů pořídila právě v SAPA. Správce daně navíc identifikoval i další neméně podstatné okolnosti sporných případů (viz výše), které žalobkyně nedovedla jednotlivě ani vcelku vyvrátit. Nelze separovat jednotlivé pochybnosti, jak činí žalobkyně, a dovozovat z nich, že správce daně požadoval prokázání skutečností mimo její sféru vlivu. Správce daně po žalobkyni nežádal doložení takových skutečností. Opakovaně ji vyzýval pouze k doložení toho, co sama tvrdila, popřípadě tvrzení a doložení jiného dodavatele, který plnění skutečně dodal.

35. Povinnost daňových subjektů doložit svá tvrzení plyne také z ustálené judikatury NSS. Daňový subjekt je povinen uchovávat podklady potřebné k prokázání nároku na vrácení DPH. K tomu srovnej např. rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2023, č. j. 9 Afs 67/2021-51, *ALTIN JM GROUP*, bod 34, dle kterého je to

primárně daňový subjekt, tj. žalobkyně, koho v daňovém řízení tíží povinnost tvrzení i důkazní. Současně je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 177/2006-61, obdobně novější ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, odst. [19]). V tomto ohledu lze přisvědčit stěžovateli, že zjevná neobezřetnost žalobkyně musí jít k její tíži.

(zvýraznění doplněno)

36. Žalobkyně citovala z rozsudků NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, *IKON*, a ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, *BERAN JIŘÍ*, a argumentovala také rozsudkem SDEU ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, *FERIMET*. Závěry těchto rozsudků ovšem žalobkyni neprospívají.

37. V rozsudku 2 Ans 1/2005, *IKON*, dospěl NSS k závěru, že správce daně nemůže po daňovém subjektu „požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo jeho sféru vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodů faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno“. Tehdy bylo zjevné, že daňový subjekt již prokázal svůj nárok na odpočet DPH. Správce daně pokračoval ve zjišťování toho, zda zakázku u daňového subjektu skutečně provedli subdodavatelé dodavatele daňového subjektu. Tímto dalším dokazováním došlo k nedůvodnému rozšiřování daňové kontroly, a tím i k nedůvodnému oddalování přiznání nároku na odpočet DPH. V posuzovaném případě však správce daně důvodně zpochybnil samotný nárok na odpočet DPH. Bylo na žalobkyni, aby na podporu svých tvrzení předložila v daňovém řízení relevantní důkazní prostředky a odvrátila pro ni nepříznivý mezitímní závěr daňových orgánů. Správce daně nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

38. Stejně tak na posuzovaný případ nedopadají závěry rozsudku 3 Afs 223/2020, *BERAN JIŘÍ*. Jistě nelze tvrdit, že by si podnikatel musel vždy a bez důkladného uvážení opatřovat nespécifikované důkazní prostředky tak, aby za jakýchkoli okolností v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2023, č. j. 3 Afs 155/2022-50, *GDI Technology*). Avšak to nic nemění na tom, že pokud daňové orgány v konkrétním případě řádně identifikují důvodné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených na daňových dokladech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt a ten má povinnost doložit pravdivost údajů uvedených na těchto dokladech. Takovýto výklad je patrný i z rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, *SAGITEX CZ*, bod 49, jelikož je na podnikateli, aby si

ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, jimiž prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Stěžovatelka nedokázala rozpory, na které správce daně poukazyval, uspokojivě vysvětlit, čímž se dostala do důkazní nouze. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde tato okolnost výhradně k její tíži.

V nynějším případě ovšem žalobkyně nedokázala doložit ani jen daňový doklad (*RiseCorp*) či srozumitelně vysvětlit mezery mezi jejími tvrzeními ohledně prezenčního nákupu v *SAPA*, který uhradila v hotovosti, na jedné straně, a na straně druhé správcem daně identifikovanými bezhotovostními úhradami na účty některých dodavatelů, které navíc proběhly s odstupem času (*Ventureton* a *MIZUNE*). Za nestandardní soud považuje také to, že ani jeden ze čtyř dodavatelů neměl dle provozovatele *SAPA* pronajaté či podnajaté prodejní místo a i okolnost, že všichni byli pro správce daně nekontaktní. V podrobnostech soud odkazuje na shora uvedené a také na smysluplné závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil.

Recentní judikatura SDEU

39. Žalobkyně na základě odkazů na judikaturu SDEU argumentovala, že nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak hmotněprávní, tak formální povahy. Zdůraznila, že správce daně má přiznat odpočet DPH na vstupu, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám. V této souvislosti žalobkyně zjevně pominula, že správce daně zpochybnil jednu z hmotněprávních podmínek (dodání zboží plátcem DPH). Žalobkyně měla povinnost doložit soulad údajů uvedených na daňových dokladech s realitou. Ten však nedoložila. Proto se marně dovolávala judikatury SDEU a NSS.

40. Žalobkyně odkázala také na usnesení SDEU ve věci C-610/19, *Vikingo*. Soud předně dává za pravdu žalovanému, že odůvodnění právě zmíněného usnesení je stručné a jeho závěry je nutné vykládat ve spojení s podrobným vysvětlením podaným v rozsudku SDEU v kauze *Kemwater* (viz podrobněji rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2022, č. j. 10 Afs 133/2021-48, *Fashion TH*, bod 16 a tam cit. judikaturu). Rozsudku *Kemwater* se soud věnoval v bodě 23 shora. Soud opakuje, že i plnění od subjektu odlišného od toho tvrzeného na daňových dokladech může založit nárok na odpočet DPH. Žalobkyně neprokázala, že subjekt, který zboží dodal, je také plátcem DPH; tato skutečnost nevyplývala ani z informací dostupných správci daně z úřední činnosti.

41. Zákon o DPH definuje plátce daně v § 6 odst. 1. Dle něj se pro rozhodné období roku 2018 stala plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Pokud by tuto podmínku dodavatel splnil, bylo by zřejmé, že se muselo jednat o plátce DPH.

42. Žalobkyně trvala na tom, že plnění uskutečnili dodavatelé, kteří byli uvedeni na daňových dokladech. Z tohoto důvodu ani neprokazovala, že plnění dodal jiný plátce DPH, tzn. odlišný od těch, kteří jsou uvedeni na daňových dokladech. Tato skutečnost by tedy musela vyplynout z informací dostupných z úřední činnosti.

43. Žalobkyně přijala plnění na základě deseti daňových dokladů, a to sice jedno od Ventureton, tři od MIZUNE a šest od Navidenou.com. Pouze plnění uvedená na daňových dokladech od Navidenou.com by mohly ve svém souhrnu činit částku převyšující limit pro získání statusu plátce DPH (viz shora). Soud však dává za pravdu žalovanému, že dle dostupných informací není zřejmé, že plnění fakticky vykonal jeden dodavatel, který by se tak již tímto příjmem stal plátcem DPH. Neidentifikovaného dodavatele je třeba považovat za „osobu povinnou k dani“, „pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani“ (rozsudek 1 Afs 334/2017, *Kemwater*, bod 39). Postavení plátce DPH ovšem nelze dovodit pouze 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 (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53, *EUROTYRES*, či již cit. rozsudek 4 Afs 218/2022, *4Leaders*, bod 22). U jednotlivých plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených Navidenou.com nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že je reálně poskytnul jediný daňový subjekt ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH.

44. Pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH právě kvůli plnění uvedeným na daňových dokladech, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74, *INA SPORT*, bod 32). Jak správně poznamenal žalovaný, plnění pro žalobkyni bylo dělitelné, jednalo se o různé drobnější zboží (množství kusů oděvů a obuvi). K obdobné situaci se NSS vyjádřil v rozsudku 1 Afs 178/2022, *INA SPORT*, dle něhož nelze

rovněž odhlédnout od skutečnosti, že posuzované plnění je dělitelné (velké množství pneumatik různých typů), a proto nelze ani s ohledem na objem plnění usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Ze zjištěného skutkového stavu totiž nelze dovodit, jaký počet dodavatelů stěžovatelce tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49, či rozsudek ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 22).

45. Žalovaný přesvědčivě vysvětlil pochybnosti, které ho vedly k výzvám, aby žalobkyně prokázala, zda zboží skutečně dodali dodavatelé uvedení na daňových dokladech. Žalobkyně nedoložila důkazy prokazující uskutečnění plnění těmito dodavateli. Daňové orgány naopak v průběhu řízení zjistily více dílčích okolností, které zpochybňovaly uskutečnění plnění tvrzenými dodavateli. Jakkoli každé z výše uvedených pochybení odděleně nemohlo zpochybnit dodání plnění dle předložených dokladů, jednalo se o konkrétní varovné signály, které – zejména v jejich spojitosti – neměla žalobkyně ignorovat. Rozhodla-li se tak učinit, měla pečlivě uchovávat průkaznou auditní stopu každého z těchto obchodů (také rozsudek 9 Af 17/2022, *H+CH Internacional holding*, bod 51). Na tom nic nemění tvrzení o uskutečnění zkušebních nákupů, které žalobkyně nijak nedoložila (tamtéž, bod 43). Žalobkyně nevysvětlila, jak za pomoci zkušebního nákupu ověřila solidnost dodavatelů,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

resp. to, že skutečně byli spolehlivými plátcí DPH. Realizovala-li vůbec nějaký zkušební nákup, tento mohl v podmínkách nákupu na tržišti ověřit maximálně kvalitu či kvantitu dodaného zboží, čímž trefně argumentoval i žalovaný.

46. Soud opětovně poukazuje na vyjádření provozovatele tržnice SAPA, dle něhož ani jeden z dodavatelů žalobkyně neměl na tržnici pronajaté ani podnajaté prostory k podnikání. Dále správce daně vyslechl bývalé statutární zástupce dodavatelů. Bývalý jednatel Ventureton a MIZUNE odmítl vypovídat s odkazem na nebezpečí trestního stíhání své osoby. U obou těchto dodavatelů byly již v době uskutečnění obchodů v obchodním rejstříku zapsány informace o nařízení exekuce k postižení obchodního podílu společníka obou těchto dodavatelů [u Ventureton od 22. 2. 2017 (bod 58 napadeného rozhodnutí), u MIZUNE od 3. 10. 2017 (bod 64 napadeného rozhodnutí)]. Žalobkyně ani v žalobě nevysvětlila, proč s těmito dodavateli začala obchodovat, navzdory tomu, že tyto informace musela, nahlédla-li do ARES, zjistit. K ověření solidnosti dodavatele rozhodně nepostačuje jeho lustrace v rejstříku nespolehlivých správců (např. rozsudek 10 Afs 253/2018, *R & H*, bod 13).

47. Bývalý jednatel Navidenou.com ani nevěděl, že působil v pozici jednatele této společnosti. Vedle těchto zjištění správce daně o dodavatelích vzbuzovaly důvodné pochybnosti také skutečnosti týkající se samotné koupě zboží, například v některých případech datum vystavení daňového dokladu nekorespondovalo s datem vystavení pokladního dokladu. Zboží bylo na daňových fakturách pouze velmi obecně popsáno a žalobkyně nepředložila věrohodné dodací listy ani jiné doklady, z nichž by šlo zjistit přesný popis zboží. V této souvislosti soud jen na okraj uvádí, že pokud je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňových dokladech natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co přesně bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu dodavatel plnění poskytl, má plátce daně povinnost prokázat také předmět a rozsah plnění (viz rozsudky NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, *BMC*, nebo ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, *JUMAR*).

48. Lze tudíž shrnout, že správce daně důvodně zpochybnil správnost údajů uvedených na daňových dokladech. Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení. Ta však důkazní břemeno neunesla a osoby dodavatelů plnění tak zůstaly nejisté. Zároveň nelze dovodit, že neznámý dodavatel musel mít postavení plátce DPH.

Dobrá víra

49. Žalobkyně na několika místech žaloby zmínila, že jednala v dobré víře. Pro úplnost soud uvádí, že dobrá víra nehraje roli. Důležitá je objektivní stránka věci. Jak již bylo zmíněno v bodě 23 shora, NSS v rozsudku 1 Afs 334/2017, *Kemwater*, bod 30, konstatoval, že „*existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se uskutečnilo dodání zboží. Tento pojem má objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotýčných plnění (bod 38 rozsudku)*“. Pro dobrou víru nepostačovalo, jak žalobkyně namítla, že obchod byl uskutečněn v běžném tržním prostředí a zboží bylo přijato od pracovníka, který se choval jako pracovník dodavatele, a tedy že žalobkyně mohla být v dobré víře, že zboží nakupuje od deklarovaného dodavatele.

IV. Závěr a náklady řízení

50. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

51. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

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 19. června 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

