



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ROLIVIT s.r.o.**  
sídlem Masná 1850/4, 702 00 Ostrava  
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2023 č. j. 32645/23/5300-21442-712585,  
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2023 č. j. 32645/23/5300-21442-712585, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 16. 6. 2022 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2879854/202/3201-51523-803412 a č. j. 2880355/202/3201-51523-803412, kterými byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2019 a březen 2019.

2. V podané žalobě žalobce nejprve přiblížil skutkové okolnosti věci tak, že za sledovaná zdaňovací období uplatnil ve smyslu § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele společnosti PROFI-Master s.r.o. (dále jen „PROFI-Master“). Přijatá zdanitelná plnění představovala poskytnutí úklidových prací, skládání operačních roušek a krytí operačních stolů a provedení železářských prací. Plnění byla poskytnuta pro odběratele žalobce, a to MAKTUS- INVEST s.r.o. v hotelu InterContinental (úklidové práce), DINA-HYTEX spol. s r.o. (roušky a krytí) a ARMOSTAV Místek s.r.o. (železářské práce). Po provedeném dokazování a odvolacím řízení žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal v případě zdanitelných plnění od společnosti PROFI-Master, že je poskytnuta tato společnost či jiná osoba žalobcem označená, která by byla v postavení osoby povinné k dani. Spor mezi žalobcem a žalovaným vykrytalizoval v otázce interpretace závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 19. 11. 2021 ve věci C-154/20, *KemWater ProChemie* (dále jen „rozsudek Kemwater“) a jejich aplikace ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od společnosti PROFI-Master. Žalovaným zastávaný výklad tohoto rozsudku vede k popření unijního práva a k automatické nemožnosti závazné závěry SDEU aplikovat prakticky na jakoukoliv skutkovou věc, v níž vznikne spor v otázce deklarovaného dodavatele.
3. V další části žaloby žalobce vymezil tyto žalobní body:
  - 1) Žalovaný shledal zpochybnění deklarovaného dodavatele PROFI-Master ve skutečnostech, že sídlí na virtuální adrese, nezveřejňuje účetní závěrky, pro správce daně je nekontaktní a z důvodu válečného stavu na Ukrajině se nepodařilo vyslechnout jednatele společnosti Viktora Mykulianycha. Současně žalovaný uvedl, že společnost neměla materiální ani personální zázemí k tomu, aby žalobci deklarovaná plnění poskytla. Podle žalobce nebylo vyvráceno, že by společnost PROFI-Master neměla personální či materiální zázemí, pouze to nebylo dostatečně zjištěno ve smyslu § 92 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalobce již v odvolacím řízení namítl, že společnost PROFI-Master pravděpodobně provedla deklarované práce pomocí subdodávky. Rovněž nelze vyloučit, že pracovníci vykonávající práci pro žalobce nebyli nahlášeni z důvodu neznalosti tuzemské legislativy nebo pro možné úmyslné jednání statutárního orgánu tyto osoby v České republice zastřít. Taková skutečnost v reflexi judikatury SDEU nepředstavuje důvod pro neuznání nároku na odpočet daně. Žalobce poukázal na závěry rozsudku SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, v němž se SDEU zabýval otázkou povinnosti evidovat dodávané pracovníky, resp. otázkou jejich vykázaní v členském státu dodavatelem. Obdobné závěry jsou pak také v usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo*. Žalobce z obou rozsudků obsáhle citoval na str. 3–4 žaloby. Podle žalobce otázka, zda dodavatel disponoval personálním zázemím či nikoliv, nemá automatický vliv na jeho postavení plátce DPH, ani na otázku splnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně, neboť nejdůležitější podmínkou je prokázání existence zboží nebo služeb, z nichž si plátce

uplatňuje nárok na odpočet daně. O postavení plátce DPH nesvědčí ani to, zda dodavatel sídlí na virtuální adrese, zda je kontaktní vůči finanční správě nebo zveřejňuje účetní závěrky. Společnost PROFI-Master byla jako plátce DPH zaregistrována ode dne 27. 6. 2013 a aktuální sídlo má zapsáno ode dne 25. 4. 2013. Správce daně svým postupem tuto adresu legitimizoval, v opačném případě by byl nucen registraci k DPH nepřiznat. Žalobce v odpovědi na Seznámení uvedl, že společnost PROFI-Master v oddílu B.2 a B.3 neuváděla žádná přijatá plnění, z nichž si uplatňovala nárok na odpočet daně. Žalovaný se omezil pouze na dvě zdaňovací období, měl však zkoumat delší časový úsek a zjistit, zda v následných obdobích nevykázala společnost nároky na odpočet DPH, kde by po jejich prověření bylo možné zjistit, zda se nejednalo o přijatá plnění věcně a časově související s uplatněnými nároky na odpočet žalobce, když podle ust. § 73 odst. 3 ZDPH lze nárok na odpočet daně uplatnit ve lhůtě 3 let. V řízení tak nebylo vyloučeno, že plnění bylo fakticky poskytnuto subdodavately a společnost PROFI-Master pouze svým jednáním optimalizovala své daňové povinnosti, když nároky na odpočet daně uplatnila v pozdějším zdaňovacím období. Podle žalobce nebylo v řízení postaveno najisto, že společnost PROFI-Master nebyla a nemohla být deklarovaným dodavatelem, a to zejména ve vztahu k rozsudku Kemwater.

2) Podle žalobce o potvrzení či vyvrácení dodavatele v postavení plátce DPH svědčí okruh zcela jiných okolností, než předestřel žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to nemožnost identifikovat konkrétního plátce, nemožnost identifikovat deklarovaného plátce, nemožnost ověření dodání plátcem (deklarovaný plátce vůbec nepodá kontrolní hlášení ani daňové přiznání, je pro daňové orgány nekontaktní, na výzvy nereaguje, vyloučení deklarovaného plátce) nebo vyloučení deklarovaného plátce, tj. situace nastala ve věci Kemwater, kde deklarovaný dodavatel výslovně uvedl, že nikdy se společností neobchodoval a daňové doklady nejsou jeho. Takové skutečnosti však v případě žalobce nenastaly. Daňové doklady nesou konkrétní označení dodavatele, obsahují správné identifikační údaje. Společnost PROFI-Master podala kontrolní hlášení i daňová přiznání k DPH, v nichž plnění ve prospěch žalobce vykázala. Bylo tak na místě zabývat se otázkou, zda společnost PROFI-Master se jako plátce daně nechovala, popřípadě ji nelze identifikovat, přičemž důkazní břemeno v tomto směru tíží výlučně daňové orgány, které musí prokázat, že deklarovaný dodavatel neměl postavení osoby povinné k dani. Žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí přitom výslovně potvrdil postavení společnosti PROFI-Master jako plátce daně. Žalobce v odpovědi na Seznámení navrhoval provedení dokazování platebním výměrem společnosti PROFI-Master na DPH za sledovaná zdaňovací období. Byla-li totiž společnosti stanovena DPH v souladu s jejími daňovými přiznáními, pak je nesporné, že byla v postavení plátce daně, a to i k plněním uskutečněným ve prospěch žalobce, a tyto skutečnosti potvrdil i správce daně. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl, takže nebyl řádně zjištěn skutkový stav. Při reflexi skutkových i právních názorů (rozsudek Kemwater) má žalobce za to, že byly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně.

3) Podle žalobce v případě aplikace rozsudku Kemwater je nejprve nutno postavit najisto, že deklarovaný dodavatel neměl postavení plátce DPH a o tomto neexistují ani žádné jiné důkazy. Teprve unesením důkazního břemene daňovými orgány vzniká plátcí daně alternativní možnost, jak prokázat deklarovaný nárok na odpočet. Tím je prokázání, že ať

již byl dodavatelem kterýkoliv jiný subjekt, tento s ohledem na objektivní okolnosti měl a musel mít postavení plátce DPH (bod 40 rozsudku Kemwater). V souladu s judikaturou SDEU a jejími závěry aprobovanými tuzemskými soudy pak plně postačuje prokázat, že alternativní dodavatel postavení plátce DPH musel mít, přičemž není zapotřebí, aby byla označena konkrétní osoba. Žalovaný uvedl, že v součtu se jednalo o zdanitelná plnění v hodnotě 928 780 Kč bez DPH, což nepřekračuje povinnou hranici pro registraci plátce. Žalobce však zjevně nebyl jediným odběratelem společnosti PROFI-Master. Bylo tak zapotřebí sečíst všechna uskutečněná plnění, jak žalobce navrhl v odpovědi na Seznámení. Žalovaný se však k této otázce v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil. Došlo tak ke zjevnému opomenutí důkazního návrhu. Žalovaný nově v bodě 50 napadeného rozhodnutí uvedl, že se jednalo o tři různá plnění, která mohli poskytnout různí dodavatelé. Podle žalobce se jedná o zjevné překroucení závěrů rozsudku SDEU a úhybnou argumentaci žalovaného. Pro závěr, že plnění mohli poskytnout různí dodavatelé, by bylo nutné, aby spisový materiál nesl konkrétní důkazy či indicie stvrzující danou úvahu. Mezi jednotlivými plněními nebyly identifikovány žádné odchylky, ať již stran vizuální rozdílnosti daňových dokladů, rozdílnosti obchodních podmínek, rozdílnosti ve formě úhrad aj. Jedná se o obecné a ničím nepodložené tvrzení.

- 4) V závěru žaloby žalobce shrnul, že se jedná o novou otázku, u níž existují výkladové rozdíly, a proto navrhl, aby krajský soud podal žádost k SDEU o rozhodnutí předběžné otázky týkající se výkladu článku 168 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle žalobce existuje nejasnost některých závěrů SDEU v rozsudku Kemwater a je zapotřebí postavit najisto, kdy se má za to, že je splněna podmínka osoby povinné k dani (v tuzemsku plátce). Žalobce na str. 8 žaloby zformuloval dvě otázky, které by měly být zdejším soudem položeny SDEU jako předběžné otázky.
4. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce v odvolacím řízení nenamítal, že by společnost PROFI-Master dodala předmětné práce subdodavately. Jedná se o nové skutkové tvrzení uplatněné až v řízení o žalobě, které je jako takové nepřípustné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 14. 5. 2015 č. j. 7 As 83/2015-56). Rovněž v této souvislosti odkázal na bod 42 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že z kontrolních hlášení společnosti PROFI-Master za předmětná zdaňovací období vyplývá, že neměla žádné dodavatele, přičemž v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období nevykázala žádná přijatá zdanitelná plnění. To znamená, že tato společnost neměla žádné dodavatele, kteří by jí poskytli plnění, jež by měla následně poskytnout žalobci. Tvrzení, že společnost PROFI-Master zřejmě jen nenahlásila své zaměstnance, není nijak podloženo. Argumentace rozsudkem SDEU ve věci C-324/11, *Gábor Tóth* je zcela nepřiléhavá, neboť tento rozsudek se zabýval situací, kdy důvodem pro odepření nároku na odpočet daně byla pouze okolnost, že dodavatel nenahlásil své zaměstnance orgánům státní správy. To však není posuzovaný případ, kdy žalobce tuto skutečnost pouze nepodloženě tvrdí, a navíc existují další pochybnosti o tom, zda společnost PROFI-Master žalobci dodala předmětné služby (viz body 28–53 napadeného rozhodnutí). Pochybnosti o tom, zda plnění bylo žalobci dodáno společností PROFI-Master spočívaly v těchto okolnostech: doklady měly nekonkrétní rozsah plnění (bod 29 napadeného rozhodnutí), od vzniku společnosti PROFI-Master (rok 2007) se na pozici jednatele vystřídal celkem 12 osob převážně z Ukrajiny, Ruska, Moldávie a Slovenska a na pozici společníka celkem 18 osob s bydlištěm také převážně v Rusku a na Ukrajině. Posledním jednatelem a

společníkem byla osoba s trvalým pobytem na Ukrajině (bod 30 napadeného rozhodnutí). Úhrady dokladů probíhaly v hotovosti (bod 31 napadeného rozhodnutí), společnost sídlí na virtuálním sídle (bod 32 napadeného rozhodnutí), nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku (bod 34 napadeného rozhodnutí), společnost se stala pár měsíců po uskutečnění plnění pro žalobce nespolehlivým plátcem (bod 36 napadeného rozhodnutí), společnost je pro správce daně nekontaktní (bod 40 napadeného rozhodnutí). S ohledem na válečný stav nebylo možné provést svědeckou výpověď jednatele a společníka (bod 41 napadeného rozhodnutí), společnost neměla žádné dodavatele a nevykázala žádná přijatá zdanitelná plnění v předmětných zdaňovacích obdobích (bod 42 napadeného rozhodnutí). Na základě těchto okolností vznikly správci daně pochybnosti, zda společnost PROFI-Master poskytla žalobci plnění, když neměla materiální ani personální zázemí, aby plnění v hodnotě statisíců korun mohla uskutečnit, a dále vznikly pochybnosti o rozsahu plnění, když tento není z daňových dokladů patrný. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností nereagoval a nebyly tak doloženy důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Argumentace žalobce, že tyto pochybnosti nic nevypovídají o tom, zda byla společnost PROFI-Master plátcem DPH, je zcela mimoběžná, neboť žalovaný o této skutečnosti pochybnosti neměl, naopak ji měl za prokázanou (bod 50 napadeného rozhodnutí). Pochybnosti měl o tom, zda právě tato společnost, popřípadě jiná osoba v postavení plátce DPH, žalobci dodala předmětné služby a zda mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

5. K námitce, že se žalovaný omezil pouze na předmětná zdaňovací období a měl zkoumat delší časový úsek, se žalovaný vyjádřil již v bodech 82–83 napadeného rozhodnutí. Žalovaný rovněž zdůraznil, že kontrolní hlášení a daňová přiznání jsou pouze formální doklady, které nejsou samy o sobě schopny prokázat, jak se plnění uskutečnilo (bod 79 napadeného rozhodnutí).
6. Žalovaný nesdílí názor žalobce, že z rozsudku Kemwater vyplývá, že pro zpochybnění deklarovaného dodavatele je nutné, aby např. nebyl označen, neměl DIČ, byl nekontaktní či dodání plnění výslovně popřel. Žalovaný odkázal na bod 19 napadeného rozhodnutí a body 34 a 38 rozsudku Kemwater. Dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022 sp. zn. 1 Afs 334/2017 (dále jen „rozsudek Kemwater NSS“), a to bod 21, podle kterého, aby mohlo být prokázáno, že dodavatel plnění je v postavení osoby povinné k dani, je v první řadě důležité jednoznačně identifikovat dodavatele zdanitelného plnění. Daňový subjekt je povinen prokázat, že mu plnění dodala osoba uvedená jako dodavatel na daňovém dokladu, případně, že skutečným dodavatelem je jiná osoba, než je uvedena na daňovém dokladu a že tento skutečný dodavatel má postavení plátce DPH. Pokud však nebyl skutečný dodavatel identifikován a daňový subjekt neposkytne informace potřebné k ověření toho, že neidentifikovaný neznámý dodavatel měl postavení plátce DPH, nemá daňový subjekt nárok na odpočet daně (shodně rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20, *Ferimet*, bod 44). K námitce žalobce, že žalovaný měl zkoumat, zda se společnost PROFI-Master chovala jako plátce DPH, k čemuž navrhl důkazní prostředky, které žalovaný odmítl provést, se žalovaný vyjádřil v bodech 76, 79 a 86 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že nikdy nezpochybnil, že společnost PROFI-Master byla plátcem DPH. Zpochybnil pouze to, kdo daná plnění dodal, tedy zda byla dodána tímto dodavatelem nebo jinou osobou v postavení plátce DPH. Po žalobci nebylo požadováno, aby prokázal, že společnost PROFI-Master je plátcem DPH, ale aby prokázal, že mu tato společnost

předmětná plnění dodala, případně, aby prokázal, že mu plnění dodal jiný plátce DPH. Proto byly důkazní návrhy žalobce uvedené v odpovědi na Seznámení (platební výměry společnosti PROFI-Master za předmětná zdaňovací plnění) nadbytečné.

7. K námitce žalobce, že žalovaný měl nejprve prokázat, že deklarovaný dodavatel neměl postavení plátce DPH, a až následně se mohl zabývat tím, zda plnění nemohl dodat jiný blíže neidentifikovaný plátce DPH, se žalovaný vyjádřil v bodě 87 napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného z rozsudku Kemwater nevyplývá, že by správce daně měl prokazovat, že deklarovaný dodavatel neměl postavení plátce DPH a až následně by měl zkoumat alternativního dodavatele. Žalovaný v bodě 76 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce byl v průběhu řízení vyzván, aby prokázal, že plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech přijal od dodavatele PROFI-Master nebo, že je přijal od jiného jím identifikovaného dodavatele v postavení plátce DPH, nebo od jiné osoby v postavení plátce DPH (viz také bod 43 napadeného rozhodnutí). Žalobce však žádné jiné dodavatele neuvedl, nereagoval na výzvu a setrval na tvrzení, že dodavatelem byla společnost PROFI-Master, což se však v řízení neprokázalo.
8. Za mimoběžnou označil žalovaný také námitku, že žalovaný měl sečíst veškerá plnění společnosti PROFI-Master, jak žalobce navrhl v odpovědi na Seznámení, neboť žalovaný neměl žádné pochyby o tom, že společnost PROFI-Master měla postavení plátce DPH.
9. Žalovaný rovněž zdůraznil, že předmět plnění se na jednotlivých daňových dokladech lišil, kdy se mělo jednat o tři různé druhy služeb, kdy není vyloučeno, že tyto služby mohly být poptávány od vícerych dodavatelů, kteří jistě nemuseli mít postavení plátce DPH. Dle předmětných daňových dokladů žalobce přijal plnění ve výši 928 780 Kč bez DPH a hodnota předmětných plnění tudíž nedosáhla hranice obratu dle ust. § 4a ZDPH. Nelze tak s určitostí dovodit, že by případný dodavatel musel mít postavení plátce DPH, když se navíc jednalo o tři různé druhy plnění. Jelikož celková částka všech přijatých faktur nedosáhla výše 1 000 000 Kč, nelze postavit na jisto, že i kdyby všech 7 plnění dodal jiný blíže neidentifikovaný dodavatel, musel by mít v době uskutečnění plnění postavení plátce DPH. Skutečnost, že vydané doklady nevykazují podstatné rozdíly, nijak neimplikuje, že je vydala stejná osoba v postavení plátce DPH. Podstatný je součet všech částek, který nedosahuje zákonného limitu pro povinnou registraci k DPH a skutečnost, že předmětem fakturace byly rozdílné služby, tj. úklidové práce, skládání operačních roušek a krytí operačních stolů a železářské práce. Nelze proto tvrdit, že jeden dodavatel by musel zároveň provádět všechny tyto práce.
10. Návrh žalobce na předložení předběžných otázek SDEU považuje žalovaný za nedůvodný, neboť rozsudek Kemwater NSS a další navazující judikatura dostatečně vyložily závěry rozsudku SDEU Kemwater a v tomto ohledu nepanují další nejasnosti.
11. Žalovaný závěrem zdůraznil, že žalobce zcela ignoruje skutečnost, že důvodem pro popření nároku na odpočet daně byla také skutečnost, že žalobce neprokázal ani rozsah přijatých plnění (viz body 29, 38, 64 a 65 napadeného rozhodnutí), což samo o sobě postačuje k tomu, aby mu byl nárok na odpočet daně odepřen (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023 č. j. 8 Afs 92/2022-239).

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst.2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a současně byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že daňovou kontrolou zahájenou správcem daně dne 10. 1. 2020 bylo zjištěno, že žalobce podal za zdaňovací období únor a březen 2019 daňová přiznání, ve kterých mj. uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PROFI–Master, jejichž předmětem byly úklidové práce, skládání operačních roušek a krytí operačních stolů, a železářské práce. Po provedeném šetření správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet, resp. neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu (blíže Zpráva o daňové kontrole – dále jen „ZDK“). Na základě závěrů daňové kontroly vydal správce daně dodatečné platební výměry ze dne 16. 6. 2022, jimiž žalobci doměřil DPH za zdaňovací období únor 2019 ve výši 89 813 Kč a penále z doměřené daně ve výši 17 962 Kč a za zdaňovací období březen 2019 ve výši 106 758 Kč a penále z doměřené daně ve výši 21 351 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce včasné odvolání, v němž setrval na tvrzení, že předmětná plnění mu byla dodána deklarovaným dodavatelem. Následně byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu písemností Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 28. 6. 2023 (dále jen „Seznámení“), kterou byl také vyzván k vyjádření. Žalobce reagoval podáním doručeným žalovanému dne 13. 7. 2023, kdy jeho jednotlivá tvrzení byla vypořádána v rámci odvolacích námitek. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
15. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti zpochybnění deklarovaného dodavatele daňovými orgány, a to zejména odkazy na judikaturu SDEU. Podle žalobce je pravděpodobné, že dodavatel provedl deklarované práce pomocí subdodávky a také nelze vyloučit, že pracovníci vykonávající práci na plnění pro žalobce nebyli nahlášeni z důvodu neznalosti tuzemské legislativy nebo úmyslně.
16. Tato tvrzení považuje krajský soud za zcela nepodložená, vedená toliko v hypotetické rovině. Žalobce jejich opodstatněnost nijak neosvědčil. Odkazovaný rozsudek SDEU ve věci C-324/11, *Gábor Tóth* je podle názoru krajského soudu pro souzenou věc zcela nepřipadný, neboť SDEU zde řešil otázku, kdy fakticky existující zaměstnanci nebyli nahlášeni příslušným úřadům. V případě žalobce je však situace jiná, neboť je zpochybněna samotná existenci pracovníků, kteří by byli zaměstnanci společnosti PROFI–Master a jako takoví plnění pro žalobce realizovali. Stejně tak nepřipadným je odkaz na rozsudek SDEU ve věci C-610/19, *Vikingo*, který se týká problematiky nepřiznání odpočtu DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. V nyní posuzované věci daňové orgány nezaložily své závěry na tom, že se žalobce nebo jeho dodavatel účastnili daňového podvodu. Je pravdou, že povinnost evidovat zaměstnance není zákonnou

podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. V daném případě však pochybnost o existenci jakýchkoliv zaměstnanců dodavatele již sama o sobě znevěrohodňuje skutečnost, že deklarovaný dodavatel byl dodavatelem zdanitelného plnění.

17. Dále žalobce namítal, že postavení deklarovaného dodavatele jako plátce DPH nemůže zpochybnit skutečnost, že sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní vůči finanční správě a nezveřejňuje účetní závěrky.
18. Obsahem napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že žalovaný, stejně jako správce daně nezpochybnili skutečnost, že deklarovaný dodavatel byl v rozhodné době plátcem DPH. Zpochybněno bylo poskytnutí zdanitelného plnění právě proto, že s ohledem mj. na skutečnosti vyjmenované žalobcem (virtuální adresa, bezkontaktnost pro správce daně ad.), ale také na další okolnosti (blíže body 28-40 napadeného rozhodnutí) nebylo prokázáno, že deklarovaný dodavatel měl materiální a personální zázemí, které bylo k poskytnutí předmětných plnění nezbytné. Nutno přitom zdůraznit, že deklarované plnění představovalo poskytnutí služeb (úklidové práce, skládání operačních roušek a krytí, železářské práce), které bez účasti zaměstnanců realizovat nelze.
19. Také žalobní tvrzení, že mohla nastat skutečnost, kdy společnost PROFI-Master nároky na odpočet daně z předmětných plnění vykážala v jiných zdaňovacích obdobích, anebo bylo plnění poskytnuto subdodavately a společnost PROFI-Master tak pouze optimalizovala své daňové povinnosti, když nároky na odpočet uplatnila v pozdějších zdaňovacích obdobích, jsou zcela nepodložená, vedena žalobcem toliko v hypotetické rovině. S námitkou možnosti pozdějšího uplatnění odpočtu dodavatelem se žalovaný dostatečně vypořádal v bodech 82 a 83 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě argumentaci žalovaného nijak nerozporoval, toliko setrval na svých předchozích tvrzeních. Krajský soud tudíž nemá, co by více k této otázce uvedl.
20. Pokud v závěru prvního žalobního bodu žalobce namítl, že v řízení nebylo postaveno najisto, že společnost PROFI-Master nemohla být deklarovaným dodavatelem, a tedy plátcem dle § 72 odst. 1 ZDPH, soud konstatuje, že žalobce tímto tvrzením zcela účelově posouvá dokazování do jiné roviny. V řízení od počátku vyvstávala nutnost postavit najisto, že společnost PROFI-Master byla deklarovaným dodavatelem. Naopak to, že byla plátcem DPH, bylo daňovými orgány reflektováno a o této skutečnosti žádné pochyby nepanovaly (viz bod 51 napadeného rozhodnutí).
21. Na základě uvedeného krajský soud žádnou z námitek tvořících první žalobní bod neshledal důvodnou.
22. V dalším žalobním bodě se žalobce zabýval postavením dodavatele jako plátce DPH s ohledem na závěry rozsudku SDEU Kemwater. Zdůraznil předně, že v jeho případě nenastaly skutečnosti znemožňující identifikaci dodavatele, neboť daňové doklady nesou konkrétní označení dodavatele, obsahují správné identifikační údaje a společnost PROFI-Master podala také kontrolní hlášení i daňová přiznání k DPH. S odkazem na bod 38 rozsudku SDEU

Kemwater žalobce uvedl, že důkazní břemeno ohledně toho, zda společnost PROFI-Master se jako plátce daně nechovala, popř. ji nelze identifikovat, tíží výlučně daňové orgány, které musí nad míru hraničící s jistotou prokázat, že deklarovaný dodavatel neměl postavení osoby povinné k dani.

23. Krajský soud předně zdůrazňuje, že odkazovaná pasáž rozsudku SDEU Kemwater na posuzovanou věc vůbec nedopadá. Pochybnosti daňových orgánů nespočívaly v tom, zda je deklarovaný dodavatel plátcem DPH, čehož si musí být žalobce dobře vědom, pakliže sám v žalobě odkazuje na bod 50 napadeného rozhodnutí, v němž, stejně jako v navazujícím bodě 51, žalovaný konstatuje postavení společnosti PROFI-Master jako plátce DPH.
24. Důkazy navrhané žalobcem v jeho odpovědi na Seznámení (dodatečné platební výměry společnosti PROFI-Master na DPH za sledovaná zdaňovací období, jimiž by bylo prokázáno postavení společnosti jako plátce DPH) byly proto zcela nadbytečné a žalovaný nepochybil, když je neprovedl. Postupoval přitom zcela v souladu s konstantní judikaturou správních soudů. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně, že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 306/2016). V posuzované věci žalovaný neprovedení navržených důkazů vyčerpávajícím způsobem odůvodnil v bodech 76 a 79 napadeného rozhodnutí.
25. V závěru druhého žalobního tvrzení pak žalobce konstatoval, že dle právních závěrů obsažených v rozsudku SDEU Kemwater byly u žalobce prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.
26. Z pohledu vývoje judikatury v otázce prokazování skutečného dodavatele plnění za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH má obecně rozhodnutí SDEU ve věci Kemwater zásadní význam, stejně jako navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2002 č. j. 1 Afs 334/2017-2008, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 4336/2022, z něhož lze citovat: „... *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*“

27. V návaznosti na uvedené a s ohledem na skutkový stav zjištěný v posuzované věci se krajský soud shoduje s žalovaným v otázce aplikace odkazované judikatury. Za rozhodné přitom považuje vedle zpochybnění realizace plnění deklarovaným dodavatelem společností PROFI-Master také rozsah uskutečněných plnění, jenž je důvodně zpochybněn (blíže body 29, 38, 64, 65 napadeného rozhodnutí). Prokázání rozsahu plnění je přitom rovněž hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH, takže pokud žalobce rozsah přijatého zdanitelného plnění neprokázal, nelze mu nárok na odpočet přiznat (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023 č. j.8 Af 92/2022-239). V tom je věc žalobce zcela odlišná oproti jím odkazované judikatuře, a proto aplikace závěrů rozsudku ve věci SDEU ani rozsudku NSS ve věci Kemwater není možná. Neprokázáním hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH v podobě rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění ztrácí další hmotněprávní podmínka, kterou je postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH (o jejímž naplnění naopak v řízení pochybnosti nebyly), na významu předpokládaném citovaným judikátem, neboť hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH musí být splněny kumulativně.
28. Na základě shora uvedené argumentace neshledal krajský soud důvodným ani druhý žalobní bod.
29. V třetím žalobním tvrzení žalobce předestřel argumentaci, která je opět postavena na mylné domněnce, že daňové orgány zpochybnily postavení deklarovaného dodavatele jako plátce DPH. Obsahem správních spisů i odůvodněním napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že tomu tak není. Žalobcova myšlenka, že teprve unesením důkazního břemene daňovými orgány, že deklarovaný dodavatel neměl postavení plátce DPH, vzniká daňovému subjektu alternativní možnost, jak prokázat deklarovaný nárok na odpočet daně, představuje nepochopení závěrů rozsudku Kemwater. Jak již soud výše uvedl, hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH je nejen skutečnost, že deklarovaný dodavatel je plátcem DPH (což v daném případě zpochybněno nebylo), ale také rozsah poskytnutého zdanitelného plnění. Pokud žalobce tento rozsah neprokázal, nelze mu nárok na odpočet přiznat. V daném případě má soud z obsahu správních spisů za prokázané, že v daňových dokladech jsou předmětná plnění vymezena tak obecně, že to o jejich rozsahu nevypovídá ničeho (viz ZDK, str. 3). Již v odst. 27 tohoto rozsudku krajský soud odkázal na konkrétní části napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný své pochyby stran rozsahu přijatého plnění dostatečně odůvodnil. Neprokázáním hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH v podobě rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění je pak bez významu další hmotněprávní podmínka, kterou je postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH (rozsudek Kemwater), neboť hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH musí být splněny kumulativně, jak krajský soud rovněž uvedl již výše. Tvrzení, že by v postavení dodavatelů mohly teoreticky být tři různé subjekty (s ohledem na deklarovaný charakter zdanitelného plnění), má své logické opodstatnění, avšak jedná se o hypotetickou úvahou žalovaného, která je z pohledu celkového posouzení věci irelevantní.
30. Na základě uvedeného krajský soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod.

31. Závěrem žaloby vyzval žalobce krajský soud k podání žádosti SDEU o rozhodnutí o předběžných otázkách, jež ve svém návrhu zformuloval. Krajský soud má za to, že rozsudek SDEU Kemwater není výkladově rozporný a jeho základní myšlenky byly následně také zcela srozumitelně přiblíženy rozsudkem Kemwater NSS a další navazující judikaturou NSS. Krajský soud proto neshledal důvody pro žalobcem navrhovaný postup.
32. Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto soudním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

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

Ostrava 23. ledna 2025

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu