



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobkyně: **CENTRAL PARK, s.r.o.**, se sídlem Libušská 539/27, Praha-Libuš – Písnice, IČ: 631 44 620, zastoupena Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem, se sídlem Straky 1, 417 71 Zabrušany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2024, č.j. 9412/24/5300-22444-707622,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2024, č.j. 9412/24/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Středočeský kraj ze dne 1. 6. 2022, č.j. 3323358/22/2115-50522-202664, č.j. 3323406/22/2115-50522-202664, č.j. 3323452/22/2115-50522-202664 a č.j. 3323532/22/2115-50522-202664 (dále též „dodatečné platební výměry“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, únor, březen a duben 2021 a současně byla žalobkyni stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně; a tato rozhodnutí byla potvrzena.
- [2] Žalobkyně v podané žalobě namítala, že po celou dobu nalézacího řízení opakovaně poukazovala na skutečnosti nasvědčující zasažení sporných plnění podvodem na DPH, v jehož důsledku, resp. kvůli „zametání stop“ deklarovaným dodavatelem společností Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

DANIEL STAV s.r.o. v likvidaci, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha 1 – Nové Město, IČ: 036 66 751 (dále jen „společnost DANIEL STAV“), coby pravděpodobným *missing traderem*, nebylo možné ověřit splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH uplatněného žalobkyní ze sporných plnění, tj. pomocných stavebních prací na zakázkách žalobkyně prováděných pro společnosti ČSOB a. s., Penny Market s. r. o. a Kaufland Česká republika v. o. s. Namítala, že se dovolávala šetření daňového podvodu daňovými orgány; ty však možnost zasažení sporných plnění daňovým podvodem sice nevyloučily, ale zároveň se odmítly šetřením tohoto podvodu jakkoliv zabývat. Dle žalobkyně spáchání daňového podvodu nasvědčuje i *fiktivní identita* jednatele společnosti DANIEL STAV, když i podle orgánů činných v trestním řízení jednatel dodavatele pan P. K. působící na území ČR coby společník či statutární orgán i v dalších společnostech je *neexistující osobou*, a proto není ani koho trestně stíhat (srov. usnesení Policie ČR o odložení věci ze dne 20. 9. 2022, č.j. KRPA-164469-11/TČ-2022-001192-1-ŠK. Dle žalobkyně tak všechny zjištěné okolnosti ve svém souhrnu umožňují učinit spolehlivý závěr, že sporná plnění byla zasažena podvodem na DPH.

- [3] Žalobkyně dále namítala, že i za této situace dospěl žalovaný k závěru, že závěr o podvodu na DPH nemohl být učiněn, neboť žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně (srov. bod [48] žalobou napadeného rozhodnutí). Přitom ale okolnosti uznávané judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) za atributy daňového podvodu správce daně žalobkyni přičítal k tíži tím, že o tyto okolnosti opřel svoje pochybnosti ohledně daňových doklad předložených žalobkyní, a ve svém důsledku tedy i svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Namítala, že je nepřípustné vyvození závěru o přenesení důkazního břemene v daňovém řízení na odběratele v důsledku „*zmizení*“ dodavatele coby *missing tradera* bez prokázání vědomé participace odběratele na podvodném jednání, čímž je *de facto* vyvozena objektivní odpovědnost odběratele za toto podvodné jednání.
- [4] Žalobkyně dále namítala, že napadené rozhodnutí odporuje i právu Evropské unie, neboť tvrzení, že „*zkoumat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH a odepřít daňovému subjektu z tohoto důvodu jím uplatněný nárok na odpočet daně lze až za situace, kdy bylo prokázáno, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, včetně podmínky uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, byly v řízení prokázány*“ (viz bod [48] žalobou napadeného rozhodnutí) odporuje závěrům judikatury Soudního dvora EU. Z této judikatury dle žalobkyně vyplývá, že plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH nestíhá povinnost prokazovat identitu dodavatele předmětného plnění v případě, že došlo k zasažení tohoto plnění daňovým podvodem (srov. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater Pro Chemie s.r.o.*, C-154/20, ze dne 11. 11. 2021, ve věci *Ferimet*, C-281/20, ze dne 21. 6. 2012, ve věci *Mahagében a David*, C-80/11 a C-142/11, a usnesení ze dne 3. 9. 2020, ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19). Předestřený právní názor pak potvrzuje např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu Slovenskej republiky ze dne 30. 6. 2022, č.j. 35Sžfk15/2020. Uzavřela, že daňové orgány se uchýlily k *argumentaci kruhem*, pokud tvrdili, že šetřením daňového podvodu se nemohou zabývat z toho důvodu, že plátce vznik nároku na odpočet DPH neprokázal, přičemž zároveň vznik tohoto nároku nebylo možné prokázat právě z toho důvodu, že předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem.
- [5] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí, tak dodatečné platební výměry.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

- [6] V písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval žalovaný její zamítnutí. Uvedl, že předmětem sporu v dané věci je to, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění, a to v tvrzeném rozsahu a zároveň od dodavatelů uvedených na daňových dokladech nebo jiných plátců DPH. Dále uvedl, že v otázce splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH žalobkyně míří svými námitkami do naplnění skutkové podstaty podvodu, který však v daném případě nebyl identifikován. Uvedl, že žalobkyně neprokázala přijetí šetřených plnění od deklarovaného dodavatele DANIEL STAV, jak tvrdila svými daňovými doklady, ani neprokázala, že by plnění přijala od jiného plátce DPH (jiných plátců DPH), když se jednalo o větší množství plnění dle jednotlivých přijatých daňových dokladů v průběhu delšího časového horizontu, které mohly být rovněž poskytnuty více osobami. Současně z okolností posuzovaného případu nevyplývaly žádné indicie, které by ukazovaly na existenci jiných (skutečných) dodavatelů, kteří by byli osobami povinnými k dani. Z daňového řízení a provedení dokazování vůbec, natož s jistotou, nevyplývalo, kdo skutečně dodal žalobkyni šetřená plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Dále žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě žalobkyně neprokázala, jaký byl rozsah šetřených plnění; přitom i tato skutečnost sama o sobě dle žalovaného postačuje k neuznání nároku na odpočet daně ze šetřených plnění, jak vyplývá i z judikatury NSS. Dále uvedl, že z napadeného rozhodnutí je patrné, jak o celé věci uvážil, které skutečnosti vzal za prokázané a které nikoliv a z jakého důvodu.
- [7] K otázce daňového podvodu žalovaný uvedl, že je nutno rozlišovat situaci, kdy nárok na odpočet plátci DPH nevznikne, neboť ten neprokáže, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak je deklarováno na předloženém daňovém dokladu, od situace, kdy nárok sice vznikl, nicméně z důvodu účasti plátce na podvodném jednání mu byl tento odepřen. V daném případě nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, a proto nebyl důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet daně z hlediska existence podvodného jednání, jak požaduje žalobkyně. Ke stejným závěrům dospěl i NSS (srov. rozsudky ze dne 24. 5. 2017, č.j. 5 Afs 144/2016-32, a ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 252/2016-35). K námitce ohledně nepřipustného vyvození objektivní odpovědnosti odběratele za podvodné jednání žalovaný dále uvedl, že k přenesení důkazního břemene v daném případě došlo nikoliv z dodavatele na žalobkyni, ale z žalovaného na žalobkyni (srov. ve spise založené výzvy k prokázání skutečností).
- [8] K námitce, že napadené rozhodnutí odporuje právu Evropské unie, žalovaný uvedl, že závěry judikatury SDEU nerozporuje, nicméně v nyní projednávaném případě nastala odlišná situace, neboť zde vůbec nebyl identifikován dodavatel zdanitelných plnění a ani nebyly poskytnuty informace potřebné k ověření toho, že neidentifikovaný „neznámý“ dodavatel měl postavení plátce DPH. Za takové situace nemá ani dle judikatury SDEU daňový subjekt nárok na odpočet.
- [9] Dále žalovaný k odkazu na usnesení Policie ČR o odložení věci ze dne 20. 9. 2022 uvedl, že trestní řízení a daňové řízení, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti ani *de iure* ani *de facto*. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vztahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci.
- [10] K námitce ohledně *argumentace kruhem* žalovaný uzavřel, že žalobkyně se svou důkazní nouzí snaží omluvit poukázáním na to, že to byl právě její dodavatel, kdo ji svým podvodným jednáním uvedl do situace, kdy je pro ni obtížné prokázat nárok na odpočet daně. K tomu žalovaný uvedl, že žalobkyně kromě formálních dokladů, které však byly

příliš obecné, nedoložila ničeho, čím by prokázala dodání plnění deklarovaným dodavatelem a v konkrétním rozsahu. Na předložených dokladech absentoval rozsah fakturovaných služeb a správci daně vznikly i pochybnosti stran osoby dodavatele. Zdůraznil, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí obchody a jak je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

- [11] Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, ve které uvedla, že žalovaný vychází z mylného předpokladu, že daňové orgány nemohou přikročit k šetření podvodu na DPH, a tedy že existence tohoto podvodu nemůže být prokázána před tím, než plátce uplatňující nárok na odpočet daně prokáže, že dodavatelem předmětných plnění byla osoba povinná k dani v postavení plátce DPH. Z judikatury SDEU však dle žalobkyně vyplývá, že tento předpoklad je chybný. V této souvislosti pak žalobkyně odkázala i na judikaturu NSS (srov. rozsudky ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016-30, ze dne 16. 2. 2017, č.j. 9 Afs 109/2016-74, ze dne 24. 5. 2017, č.j. 5 Afs 144/2016-32 a další). Výklad judikatury SDEU provedený žalovaným tak žalobkyně označila za iracionální. Tato iracionalita je pak v daném případě umocněna tím, že ke spáchání podvodu v daném případě zcela nepochybně došlo, což ani sám žalovaný nepopírá, ačkoliv se šetření daňového podvodu vědomě brání. Žalovaný si tak dle žalobkyně tím, že se vědomě bránil šetření daňového podvodu, počínal v rozporu s judikaturou SDEU, která vyzdvihuje význam boje proti daňovým podvodům jakožto cíle uznávaného o podporovaného Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (viz např. rozsudky 26. 2. 2013 ve věci C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ze dne 14. dubna 2021, ve věci C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*).
- [12] Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 2. 2025 setrvali účastníci řízení na svých dříve uplatněných argumentech. Zástupce žalobkyně uvedl, že je přesvědčen o tom, že způsob, jakým si finanční orgány počínají při prokazování obdobných věcí, přímo zpochybňuje legitimitu demokratického právního státu. Zaprvé uvedl, že je zarážející, že daňové orgány nechtějí provádět šetření daňového podvodu. V daném případě žalobkyně obchodovala se společností DANIEL STAV, jejímž jednatelem byl občan Bulharské republiky P. K., o němž se ukázalo, že figuroval jako statutární orgán ve více společnostech, a při tom možná tato osoba ani neexistuje. Z toho důvodu zástupce žalobkyně podal trestní oznámení, které bylo odloženo. Dle zástupce žalobkyně je toto jasný ukazatel, že v daném případě docházelo ke kriminálnímu jednání. Dle judikatury SDEU je postihování daňových podvodů prioritním cílem členských států. Dle zástupce žalobkyně by tak zde měl být uplatněn princip proporcionality s tím, že není možné, aby daňové orgány rezignovaly na evidentní indikátory podvodného jednání a soustředily se toliko na žalobkyni, která se ocitla v důkazní nouzi. Dále nelze tvrdit, že k daňovému podvodu nedošlo, pokud se jím daňové orgány nezabývaly. Zadruhé uvedl, že judikatura SDEU (zejména rozsudky ve věcech *Kemwater ProChemie a Ferimet*) vyvrací závěry žalovaného, že daňové orgány se mohou začít zabývat daňovým podvodem až poté, co jsou splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet daně. Jinak by nebylo možno naplnit pravidlo vyslovené SDEU, že po odběrateli nelze požadovat prokázání, že dodavatel byl v postavení plátce daně. Dle zástupce tak v judikatuře SDEU neexistuje překážka pro to, aby daňové orgány mohly šetřit daňový podvod. Zatřetí k přenosu důkazního břemene na žalobkyni uvedl, že okolnosti zmiňované daňovými orgány jsou typickými okolnostmi daňově podvodného jednání (např. absence internetových stránek). Jedna a tatáž okolnost dle zástupce žalobkyně může být interpretována pěti různými způsoby, tj. může vyvolávat pochybnosti ve vztahu k podvodu, ale i ve vztahu ke vzniku nároku odpočet. Tento postup označil zástupce za rozporný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

s judikaturou NSS. Žalovaný uvedl, že zástupce žalobkyně při ústním jednání vyjádřil pouze svůj subjektivní názor na předmětnou judikaturu a právní úpravu, aniž by se vyjádřil k řešenému případu. V něm především nebyly naplněny formální podmínky pro naplnění nároku na odpočet daně. Jádrem sporu je unesení důkazního břemene, nikoli prokázání podvodu na DPH.

- [13] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyloučily následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [14] Dne 25. 7. 2021 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíce ledna až dubna roku 2021 v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od společnosti DANIEL STAV. Výsledkem byla Zpráva o daňové kontrole č.j. 868771/22/2607-60562-603956.
- [15] Dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 6. 2022 byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2021 ve výši 55.564 Kč, za zdaňovací období únor 2021 ve výši 203.574 Kč, za zdaňovací období ve výši 133.518 Kč a za zdaňovací období duben 2021 ve výši 53.117 Kč. Současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to ve výši 11.112 Kč, 40.714 Kč, 26.703 Kč a 10.623 Kč za jednotlivá zdaňovací období.
- [16] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům dne 7. 7. 2022 odvolání, které ve dnech 25. 7. 2022 a 13. 4. 2023 doplnila. V odvolání a jeho doplněních žalobkyně uváděla obdobné argumenty a námitky jako v podané žalobě.
- [17] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 18. 3. 2024, č.j. 9412/24/5300-22444-707622, byla odvolání zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.
- [18] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav věci (str. 2 až 3 napadeného rozhodnutí), odvolací důvody žalobkyně (str. 3 napadeného rozhodnutí), jakož i právní základ případu (str. 3 až 7 napadeného rozhodnutí). Následně právní základ případu aplikovali na zjištěný skutkový stav, přičemž se vypořádal s odvolacími důvody žalobkyně (str. 7 až 16 napadeného rozhodnutí). Žalovaný s odkazem na spisový materiál a zejména na výzvu správce daně ze dne 3. 1. 2022, č.j. 1437/22/2607-60562-603956, uvedl, že žalobkyně sice předložila daňové doklady vystavené na vstupu společností DANIEL STAV; tyto však nejsou v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH, když nebylo prokázáno, že na dokladech uvedený dodavatel je skutečným dodavatelem fakturovaného zboží, tj. nedošlo ke splnění formální podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Dále poukázal na to, že v rámci doplnění řízení správce daně prověřoval, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění, tj. zda tento dodavatel či dodavatelé byli osobou povinnou k dani v postavení plátce DPH (srov. výzvu č.j. 341844/22/2607-60562-603956). Žalovaný na základě zjištěných skutkových okolností uvedl, že nelze dospět k závěru, že veškeré předmětné služby uskutečnila totožná, neidentifikovaná osoba; naopak služby mohly být žalobkyni dodány rozdílnými dodavateli, přičemž nelze zjistit a určit, jaké konkrétní služby deklarované na 16 daňových dokladech ten který z těchto neidentifikovaných dodavatelů realizoval, a to s ohledem na skutečnost, že se jedná o dělitelná plnění, resp. charakter pomocných stavebních prací, na kterých se všeobecně podílí různé osoby, přičemž není vyžadována jejich kvalifikace. Hodnota jednotlivých dodávek se pohybovala v rozmezí od 53.170 Kč do 519.300 Kč bez daně, a protože nelze určit podíl jednotlivých skutečných dodavatelů na těchto plněních, tak nelze dovodit, zda vůbec a kdy mohlo u těchto osob dojít k překročení zákonné hranice obratu nutného pro registraci plátce dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH. Dle žalovaného tak žalobkyně neprokázala

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, ani neprokázala, že by plnění přijala od jiného plátce (jiných plátců) DPH, když se jednalo o větší množství plnění v průběhu delšího časového horizontu, které mohly být rovněž poskytnuty více osobami. Dále k námitce žalobkyně uvedl, že v rámci daňového řízení správce daně provedl řadu úkonů směřujících k ověření toho, zda předmětná plnění dodala žalobkyni právě společnost DANIEL STAV (výzva k poskytnutí informací zasláná této společnosti, žádost o mezinárodní výměnu informací, resp. o výsledch jednatele této společnosti, opakované kontaktování této společnosti e-mailem či telefonicky).

[19] Žalovaný rovněž zdůraznil, že žalobkyně dále neodstranila ani pochybnosti stran rozsahu předmětných plnění, neboť na předložených daňových dokladech absentuje rozsah fakturovaných plnění, který není seznatelný ani z objednávek či obecné Rámcové smlouvy. I tato skutečnost sama o sobě by dle žalovaného postačovala k neuznání nároku na odpočet daně z šetřených plnění.

[20] K odvolacím námitkám stran zasažení předmětných obchodních transakcí podvodem na DPH žalovaný uvedl, že závěr o podvodu na DPH nebyl učiněn a ani učiněn být nemohl, neboť žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nebylo-li prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, tak nebyl dle žalovaného důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet daně z hlediska existence podvodného jednání. Konstatoval, že má za to, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, resp. v souladu s ustálenou judikaturou NSS a SDEU. K odvolací námitce, že správce daně neaplikoval závěry rozsudku NSS ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-38, žalovaný uvedl, že žalobkyni bylo s ohledem na aktuální vývoj judikatury umožněno prokázat, že deklarované služby jí byly najisto dodány osobou povinnou k dani, která měla postavení plátce DPH. Žalobkyně sice na předmětnou výzvu reagovala, nicméně neuvedla žádné informace a nepředložila žádné důkazy o tom, kdo byl skutečným dodavatelem nebo dodavatelem služeb, a že tyto osoby měly postavení plátce DPH. K námitce, že správce daně chyboval, když mezi zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně zahrnul i požadavek na prokázání rozsahu a času plnění, žalovaný uvedl, že daňový subjekt je v řízení povinen prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, ale i v jakém rozsahu se tak stalo, což v nyní projednávaném případě žalobkyně neučinila. Dále uvedl, že závěry rozsudku NSS ve věci *Kemwater* nelze aplikovat na prokázání rozsahu plnění, neboť mu není zřejmé, jak by žalobkyně prokazovala „jiný rozsah“ (podobně jako jiného dodavatele než toho, který je uvedený na daňovém dokladu) plnění než rozsah uvedený na daňovém dokladu, resp. na daňovém dokladu neuvedený rozsah, a to s ohledem na skutečnost, že na žalobkyni předložených daňových dokladech ani objednávkách nebyl rozsah plnění uveden a není zřejmý ani z Rámcové smlouvy. K námitce ohledně výsledku p. K. žalovaný uvedl, že tomuto návrhu bylo vyhověno, nicméně z odpovědi bulharského správce daně vyplynulo, že žádost o mezinárodní výměnu informací nebylo možné vyřídit z důvodu nemožnosti identifikace této osoby.

[21] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

- [22] V nyní projednávaném případě je předmětem sporu otázka uznání nároku žalobkyně na odpočet daně dle daňových dokladů, jejichž předmětem bylo poskytnutí pomocných stavebních prací včetně zajištění agenturních zaměstnanců na různých zakázkách, přijatých od společnosti DANIEL STAV. Dle správce daně a žalovaného totiž žalobkyně neprokázala, že služby přijala od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu.
- [23] Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v ustanoveních § 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, podle níž má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
- [24] Podle ustanovení § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
- [25] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
- [26] NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet*

DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).“

- [27] V této souvislosti je třeba uvést, že související judikatura doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž *„uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodařilo poskytnout o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“*
- [28] Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208. Připomněl v něm, že *„[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“* Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby *„daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“*. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
- [29] Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátcem v první řadě daňovým dokladem ve smyslu ustanovení § 73 zákona o DPH. Žalobkyně předloženými daňovými doklady vystavenými svým dodavatelem společností DANIEL STAV deklarovala, že v předmětném období přijala zdanitelné plnění od tohoto dodavatele. Dle těchto daňových dokladů se mělo jednat o poskytnutí pomocných stavebních prací včetně zajištění agenturních zaměstnanců na různých zakázkách pro různé subjekty (např. ČSOB Hradec Králové, PENNY MARKET Milevsko, KAUFAND Olomouc atd.). Žalobkyně k těmto plněním kromě daňových dokladů předložila ještě evidenci pro účely DPH dle ustanovení § 100 zákona o DPH, objednávky, Rámcovou smlouvou o dílo uzavřenou mezi žalobkyní a společností DANIEL STAV, příjmové a výdajové pokladní doklady.
- [30] V daném případě prvostupňovému správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet z předmětných daňových dokladů, konkrétně o tom, zda žalobkyní deklarovaný stav odpovídá skutečnosti. Vyzval proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení, tj. k prokázání, že předmětná plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu a čase, a že tato plnění byla přijata od plátce uvedeného na předmětných daňových dokladech. Ve výzvě ze dne 3. 1. 2022, č.j. 1437/22/2607-60562-603956, správce daně identifikoval následující pochybnosti stran přijetí šetřených plnění: na žalobkyní předložených daňových dokladech

absentoval rozsah fakturovaných služeb (přesný počet prováděných prací, počet pracovníků, seznam pracovníků, počet hodin v jednotlivých dnech, datum provedení prací); dále nebylo zřejmé, na základě jakých podkladů byly stanoveny fakturované částky; rozsah plnění nebyl uveden ani na objednávkách, neboť na nich jsou totožné údaje jako na předložených daňových dokladech; žalobkyní předložené Rámcová smlouva je obecná a nejsou v ní specifikovány konkrétní podmínky jako doba plnění, přesný rozsah prací, místo plnění či cena plnění (v Rámcové smlouvě je sice uvedeno, že služby budou prováděny na místech a v rozsahu specifikovaném v objednávkách, ale objednávky tyto informace neobsahují); žalobkyně v rámci jednání sdělila, že se jedná o věci, které by se složitě evidovaly a popisovaly, a proto o nich není vedena evidence, resp. podrobnosti k jednotlivým zakázkám byly ústní; veškeré platby za přijatá plnění prováděla žalobkyně v hotovosti, a to i přes skutečnost, že se jednalo o částky v desetitisících Kč a že jak ona, tak její dodavatel měli v registru plátců zveřejněn bankovní účet; pokladní doklady nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že žalobkyně přijala předmětná plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu (toto dle správce daně prokazuje toliko přesun finančních prostředků od jedné osoby k druhé, nikoli, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto protiplnění). Nadto správce daně podpůrně identifikoval i několik pochybností ohledně deklarovaného dodavatele společnosti DANIEL STAV, a to konkrétně: sídlo společnosti na virtuální adrese; v živnostenském rejstříku neměla zapsanou žádnou provozovnu a neměla žádné zaměstnance; nebyly dohledány veřejně dostupné webové stránky této společnosti; společnost neposkytovala správci daně součinnost a byla nekontaktní; z odpovědi na mezinárodní výměnu informací vyplynulo, že osoba jménem P. K. (prokurista předmětné společnosti) nebyla nalezena v bulharském registru občanů. Jinými slovy správce daně se neúspěšně pokusil v průběhu daňové kontroly ověřit u dodavatele žalobkyně, že šetřená plnění žalobkyni v deklarovaném rozsahu poskytl.

- [31] Soud dále považuje za nutné zmínit, že v rámci doplnění řízení v průběhu odvolacího řízení správce daně prověřoval, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, z nichž si žalobkyně v předmětném období uplatnila nárok na odpočet daně, tj. zda byl tento dodavatel či dodavatelé osobou povinnou k dani v postavení plátce DPH ve smyslu rozsudku *Kemwater ProChemie* – srov. výzvu k prokázání skutečností ze dne 17. 3. 2023, č.j. 341844/22/2607-60562-603956, ve které byla žalobkyně vyzvána k prokázání toho, že jí byly deklarované služby skutečně dodány osobou povinnou k dani, která měla postavení plátce DPH, a to s ohledem na skutečnost, že nebylo prokázáno přijetí těchto služeb od plátce uvedeného na předmětných daňových dokladech.
- [32] Konečně pak v rámci odvolacího řízení došlo k vydání Seznámení se zjištěním skutečností a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 2. 2024, č.j. 4295/24/5300-22444-707622 (dále jen „Seznámení“), ve kterém byly žalobkyni sděleno, že jí nebyly splněny podmínky dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění.
- [33] Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně prvotní důkazní břemeno týkající se předložených dokladů v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu unesla, nicméně v rámci obou výše odkazovaných výzev a Seznámení byly daňovými orgány formulovány důvodné pochybnosti stran přijetí předmětných služeb od deklarovaného dodavatele (nebo jiné osoby povinné k dani, která by byla v postavení plátce DPH) a v deklarovaném rozsahu. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby nárok na odpočet daně prokázala jiným způsobem.

- [34] Správce daně v obou výzvách, resp. žalovaný v Seznámení dostatečně popsal výčet konkrétních skutkových důvodů zakládajících uvedené pochybnosti. Tyto skutečnosti dle náhledu soudu zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu.
- [35] Dle soudu by daňové orgány pochybily, pokud by v rámci odvolacího řízení nevydaly novou výzvu k prokázání skutečností, neboť žalobkyně by takovým postupem byla zkrácena na svém právu vyjádřit se k dosavadním zjištěním (doplňovaným i v průběhu odvolacího řízení) a na možnosti reagovat ve světle rozhodnutí *Kemwater ProChemie*. Soud k této procesní stránce daně věci uzavírá, že žalobkyně byla jako daňový subjekt konkrétně seznámena, co je předmětem řízení a co je jí vytýkáno. V daném případě tak dle soudu k přenosu důkazního břemene na žalobkyni došlo v souladu se zákonem.
- [36] S ohledem na to, že žalobkyně pochybnosti správce daně a žalovaného nevyvrátila ani v řízení před těmito správními orgány, ani v řízení před soudem, nelze dospět k jinému závěru než, že v daném případě nebylo prokázáno, že dodavatel uvedený na daňových dokladech (společnost DANIEL STAV) byl skutečným dodavatelem fakturovaných služeb (prací). S odkazem na skutečnosti uvedené v bodě [30] tohoto rozsudku lze dospět k závěru, že žalobkyně se nepochybně nechovala ve svém podnikatelském styku náležitě obezřetně, o čemž svědčí i to, že smluvní strany namísto platby na bankovní účet zvolily platby hotovostní. V této souvislosti pak lze zmínit ještě dle soudu jednu „podezřelou“ okolnost, a to že částky uvedené na objednávkách a daňových dokladech se velmi často lišily pouze v řádu několika málo stokorun a nikdy nebyly přesáhnuty částky uvedené na objednávkách. I z laického pohledu je zřejmé, že v případě stavebních prací zpravidla ne vždy dochází k dodržení předem stanoveného rozpočtu, a proto v soudu toto takřka přesné dodržení fakturované částky vzbuzuje nad rámec pochybností vyslovených správcem daně ještě další pochybnosti.
- [37] V daném případě dále nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, ačkoli jí toto bylo ze strany správce umožněno, pro případ, že deklarovaným dodavatelem nebyla společnost DANIEL STAV (což správce daně věrohodně zpochybnil), to, že blíže neznámý dodavatel či dodavatelé byl/i v postavení plátce DPH, jak požaduje judikatura SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Z této judikatury, jak byla shrnuta výše, vyplývá, že prokázání skutečnosti, zda bylo plnění dodáno (byť neznámou) osobou povinnou k dani, která měla postavení plátce DPH, je jednou z hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Ve shodě s žalovaným soud dospěl k závěru, že nelze dospět k tomu, že veškeré předmětné služby uskutečnila totožná, neidentifikovaná osoba, ale s ohledem na „dělitelný“ charakter služeb (pomocné stavební práce) tyto mohly být žalobkyni dodány různými dodavateli. Jelikož pak nelze určit, jaké konkrétní služby deklarované na všech 16 předložených daňových dokladech ten který z těchto blíže neidentifikovaných dodavatelů realizoval, a jelikož hodnota jednotlivých dodávek se pohybovala v rozmezí od 53.170 Kč do 519.300 Kč bez daně, tak nelze posoudit, zda vůbec a kdy mohlo u těchto osob dojít k překročení zákonné hranice obrátu nutného pro registraci plátce dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH. Zmínit pak lze i to, že plnění byla poskytnuta v delším časovém horizontu (4 měsíce), a proto lze závěr žalovaného, že tato mohla být poskytnuta více osobami, aprobovat. Ostatně žalobkyně ani proti tomuto závěru žalovaného nijak v podané žalobě nebrojila.

- [38] V rozsudku ze dne 20. 9. 2024, č.j. 3 Afs 148/2022-103, NSS uvedl, že „z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel [pozn. soudu: nynější žalovaný] důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobce vůbec tvrdil dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo dodáno „nějakému“ plátcí DPH (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, ze dne 3 Afs 148/2022 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019 - 103, nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022 - 74).“
- [39] V daném případě tedy dle soudu nenastala situace, kdy by bylo možno uznat i daňové doklady se zpochybněným dodavatelem, jelikož nebylo bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že dodavatelem služeb byl ve skutečnosti jiný plátcí DPH. V projednávané věci totiž nevyvstala žádná indicie, která by na poskytnutí plnění fakticky jiným plátcem DPH poukazovala.
- [40] Konečně v daném případě ani nebyl prokázán rozsah deklarovaných plnění. Kromě skutečností, které soud shrnul v bodě [30] soud považuje za vhodné zdůraznit, že předložené daňové doklady obsahují povětšinou pouze stručný text typu „*Fakturujeme Vám za zajištění pomocných stavebních prací (včetně agenturních zaměstnanců) na Vaší zakázce*“ s tím, že ani žalobkyní předložené objednávky těchto pomocných stavebních prací nejsou o nic konkrétnější. Nadto nelze pominout, že žalobkyně nepředložila např. žádný přesný popis prováděných prací, seznam pracovníků či počet hodin v jednotlivých dnech, když bylo lze důvodně očekávat, že práci provedenou na jí realizovaných zakázkách pro různé subjekty ze strany svých dodavatelů musela zcela jistě nějakým způsobem kontrolovat, jinak by nemohla fakturovanou částku svému dodavateli proplatit.
- [41] Žalobkyně tak dle soudu ve vztahu k plněním od společnosti DANIEL STAV nebyla schopna specifikovat, v jakém objemu byly služby přijímány, v čem konkrétně měly spočívat (nebyly tedy rozptýleny pochyby ohledně rozsahu těchto služeb). Žalobkyně dle soudu přehlíží, že hmotněprávní podmínkou uplatnění nároku na odpočet je prokázání přijetí zdanitelného plnění, což u plnění, jež bylo poskytnutím služby spočívající v pomocných stavebních pracích, nepochybně předpokládá i prokázání rozsahu tohoto plnění.
- [42] Žalobní námitky žalobkyně míří převážně do toho, že v daném případě byl identifikován daňový podvod, kterým se však správní orgány nezabývaly, a zaměřily se pouze na žalobkyni, která byla v důkazní nouzi.
- [43] K těmto námitkám žalobkyně soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2024, č.j. 8 Afs 12/2024-61, v němž tento aproboval právní závěry Krajského soudu v Brně, který ve svém rozsudku ze dne 14. 12. 2023, č.j. 62Af 48/2021-61, uvedl, že posouzením existence daňového podvodu se lze zabývat zpravidla jen tehdy, jsou-li naplněny právě hmotněprávní podmínky. NSS k tomu dodal, že „*tento právní názor vychází z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, která splnění hmotněprávních podmínek považuje za primární krok posouzení nároku na odpočet DPH. Jedině je-li tento krok splněn, lze uvažovat o naplnění kroku sekundárního, tedy neexistence daňového podvodu a povědomí daňového subjektu o něm. Tuto judikatorní linii stvrdil mj. i rozšířený senát NSS ve věci Kemwater ProChemie. Lze tedy v tomto ohledu ve shodě s krajským soudem konstatovat, že neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, aniž by se orgány finanční správy musely (resp. mohly) zabývat otázkou zatížení transakce*

daňovým podvodem (rozsudky NSS z 11. 6. 2021, č.j. 4 Afs 402/2020-63, bod 11, z 28. 7. 2022, č.j. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, z 25. 5. 2022, č.j. 10 Afs 374/2020-59, bod 15, či z 1. 11. 2022, č.j. 7 Afs 105/2022-42, bod 32). Aby stěžovatelčiny námitky mohly být důvodné, musela by nejprve zvrátit závěr, že rozsah plnění nebyl dostatečně prokázán.“

- [44] V rozsudku ze dne 30. 7. 2024, č.j. 4 Afs 320/2023-34, pak NSS uvedl, že „*v posuzované věci se na rozdíl od citovaného rozsudku nejednalo o posouzení, zda předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, ale o odlišnou otázku, zda plnění, na základě nichž stěžovatel nárokoval odpočet daně, stěžovatel vskutku přijal. Pro rozhodnutí v této věci tudíž nemusela být prokázána chybějící daň, jak je tomu u daňových podvodů. I pokud by tedy chybějící daň nesouvisela se zdanitelnými plněními tvrzenými stěžovatelem, nezměnilo by to nic na závěru, že ze souhrnu celé řady zjištěných skutečností vyplynuly důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatelem deklarovaným způsobem, které stěžovatel nevyvrátil, v důsledku čehož správní orgány stěžovateli správně nepřiznaly jím uplatněný nárok na odpočet DPH.“*
- [45] Konečně v rozsudku ze dne 16. 9. 2024, č.j. 1 Afs 198/2023-77, NSS připomněl, že „*rozsudky Kemwater a navazující judikatura je vyhrazena pro situace, kdy a) nebylo správcem daně účinně zpochybněno, že k deklarované transakci skutečně došlo a zároveň b) ze skutkových okolností dané kauzy s jistotou vyplývá, že skutečný dodavatel postavení plátce daně nutně měl, přičemž je na daňovém subjektu, aby k tomu správci daně poskytl dostatečné a relevantní indicie. V projednávané věci však bylo správcem daně účinně zpochybněno, že by k deklarovaným plněním vůbec došlo a zároveň ze skutkových okolností nikdy nevyplývalo (a stěžovatelka sama ani nikdy netvrdila), že by byl skutečným dodavatelem jiný subjekt.“*
- [46] Ostatně i NSS v rozsudku Kemwater ProChemie výslovně uvedl, že „*[u]rčení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odeprání nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.“ (srov. bod [21] tohoto rozsudku).*
- [47] A dokonce i v žalobkyní odkazovaném rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č.j. 5 Afs 144/2016-32, NSS uvedl, že „*[t]eprve tehdy, pokud by vyplynulo, že v řízení byla prokázána existence zdanitelného plnění (grafických prací a skladovacích služeb), mohl stěžovatel [pozn. soudu: žalovaný] posuzovat, zda žalobce mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu (srov. rozsudek šestého senátu, popř. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).“*
- [48] Je tak nutno učinit závěr, že Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem, resp. závěry o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nárok na odpočet daně, a o účasti daňového subjektu podvodu, resp. o existenci podvodu DPH a jeho vědomosti daňového subjektu o něm, nejsou kompatibilní. Než tedy začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast či vědomost daňového subjektu na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu došlo. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat, např. z důvodu podvodu na DPH, o němž daňový subjekt mohl nebo měl vědět.
- [49] Za dané situace tak bylo předčasné a zbytečné se případným podvodným jednáním neznámé osoby vstupující pod jménem P. K. z povahy věci zabývat, neboť žalobkyni vůbec nárok na

odpočet daně nevznikl, neboť nebyly splněny hned dvě hmotněprávní podmínky pro jeho přiznání – a to přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, příp. od jiné osoby v postavení plátce DPH, a zároveň přijetí plnění v deklarovaném rozsahu.

- [50] K námitce ohledně „objektivní odpovědnosti“ odběratele za podvodné jednání soud uvádí, že žalovaný žalobkyni nijak nečinil odpovědnou za specifikované podvodné jednání. Byla to však žalobkyně, kdo z přijatých plnění nárokovala odpočet daně, a proto byl správce daně oprávněn tento žalobkyní vznesený nárok prověřovat a hodnotit. Hodlala-li žalobkyně na základě předmětných obchodních případů (bez ohledu na to, že se později mohlo ukázat, že její dodavatel jednal podvodně) nárokovat odpočet daně, tak si také měla zajistit dostatek dokladů o rozsahu předmětných plnění. Žalobkyně tedy na sebe tím, že vyjma obecných objednávek, faktur, pokladních dokladů a Rámcové smlouvy, neměla rozsah předmětných plnění nijak konkrétně doložit, sama přijala podnikatelské riziko, které ve výsledku vedlo k tomu, že se v řízení před daňovými orgány dostala do důkazní nouze, kterou však je dle výše uvedené judikatury nutno přičítat k její tíži. Zde se tedy nelze jinak, než ztotožnit se žalovaným, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí obchody a jak je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní, pokud si z daných plnění nárokuje po státu odpočet daně.
- [51] Soud dále k námitce, že správce daně přičítal žalobkyni k tíži atributy daňového podvodu tím, že je zahrnul mezi pochybnosti ohledně daňových dokladů předložených žalobkyní, uvádí, že je pravdou, že správce daně ve výzvě ze dne 3. 1. 2022 na str. 4 až 6 identifikoval pochybnosti o tom, zda byl předmět plnění vykonán deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, když poukázal na několik skutečností zjištěných ohledně společnosti DANIEL STAV (srov. rovněž bod [30] tohoto rozsudku, kde soud stručně obsah výzvy správce daně ze dne 3. 1. 2022 shrnul). Jak vyplývá i z textu této výzvy, jednalo se o *„pochybnosti o tom, zda byl předmět plnění vykonán deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu“*, tedy nikoli o pochybnosti nasvědčující spáchání podvodu na DPH. Správce daně pak výslovně v této výzvě uvedl, že nekontaktnost společnosti DANIEL STAV není žalobkyni kladena k tíži *„při hodnocení toho, zda jsou daňovým subjektem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemene.“* Tyto skutečnosti měly dle správce daně vliv na to, že v prokazování faktického uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem je žalobkyně odkázána jen na ty důkazní prostředky, které má sama k dispozici, protože nelze využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře vlivu dodavatele. Tedy nezbyvá, než znovu zopakovat argumentaci, že to byla žalobkyně, nárokováající odpočet na dani, aby daný obchodní případ konkrétně doložila. A to i z toho důvodu, že správce daně kromě pochybností zjištěných ve vztahu k dodavateli žalobkyně identifikoval na str. 7 a 8 výzvy ze dne 3. 1. 2022 i pochybnosti zjištěné přímo z dokladů předložených žalobkyní (správce daně zde hodnotil daňové doklady, objednávky, pokladní doklady, Rámcovou smlouvu a ostatní předložené dokumenty). Nutno pak doplnit, že pochybnosti ohledně toho, zda předmětná plnění poskytl žalobkyni deklarovaný dodavatel, správce daně ještě rozšířil ve výzvě ze dne 17. 3. 2023, kde mimo jiné doplnil zjištění získaná z mezinárodní výměny informací.
- [52] Soud pak nedospěl k závěru, že by napadené rozhodnutí odporovalo právu Evropské unie, či judikatuře SDEU. Tvrzení žalovaného uvedené v bodě [48] napadeného rozhodnutí dle soudu závěrům judikatury SDEU neodporuje. Ani judikatura SDEU totiž nestanoví, že v případě jasně prokázaného podvodu má daňový subjekt nárok na odpočet. Jinými slovy, ani z judikatury SDEU ani z judikatury NSS nevyplývá závěr, že by se daňové orgány

v případě pochybností o spáchání podvodu na dani měly rovnou zaměřit na prověřování okolností tohoto podvodného jednání a prověřování povědomí dotčeného daňového subjektu o něm, namísto prvotního posuzování hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu na dani. Tímto právním názorem soud zároveň nezpochybňuje princip zmiňovaný i žalobkyní a akcentovaný SDEU napříč jeho judikaturou, že členské státy jsou povinny bojovat proti podvodům na DPH. Tento „boj“ však nelze dle soudu předřadit prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu na dani ze strany osoby, která tento nárok uplatňuje.

- [53] Pravidlo vyslovené SDEU, že po odběrateli nelze požadovat prokázání, že dodavatel byl v postavení plátce daně, na které odkazoval zástupce žalobkyně při ústním jednání, totiž SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* přednesl toliko „obecně“ (srov. bod 35 tohoto rozsudku), aby následně konkretizoval, že „*pokud jde o důkazní břemeno ohledně otázky, zda má dodavatel postavení osoby povinné k dani, je třeba rozlišovat mezi prokázáním toho, že je naplněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH, a určením toho, zda došlo k podvodu na DPH*“ (viz bod 36 rozsudku). A v bodě 37 pak výslovně uvedl, že „*[a]čkoli v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet.*“ I SDEU tedy shledává rozdíl mezi tím, zda jsou naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet (pouze v takovém případě za situace, kdy je identifikován podvod na DPH, nelze vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel podvodem dotčeného plnění v postavení osoby povinné k dani), či nikoliv (v takovém případě je třeba ze strany nárokující osoby podat důkazy o tom, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani).
- [54] K námitce týkající se tzv. *argumentace kruhem* soud dodává, že neshledal, že by se žalovaný tohoto argumentačního pochybení dopustil. Je tomu tak proto, že vznik nároku na odpočet DPH nebyl v daném případě ze strany žalobkyně prokázán dle závěrů žalovaného z toho důvodu, že by předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem, ale z toho důvodu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak naplnění hmotněprávních podmínek na odpočet daně.
- [55] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
- [56] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

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). Připadne-li poslední den lhůty

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

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.

V Praze dne 20. února 2025

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu