



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Karla Ulíka a Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **CENTRAL PARK, s.r.o.**
sídlem Libušská 539/27, 142 00 Praha
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 13. 9. 2024, č. j. 28400/24/5300-22444-707622,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v tomto rozsudku zabývá tím, zda orgány finanční správy po právu odepřely nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“ či „daň“) pro nesplnění hmotněprávní podmínky pro jeho přiznání. Dle nich žalobkyně neprokázala, že plnění Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

přijala od deklarovaných dodavatelů ani od jiné osoby povinné k dani. S tímto závěrem soud souhlasí. Správce daně vyjádřil dostatečně silné pochyby o pravdivosti tvrzení žalobkyně, které se jí nepodařilo rozptýlit. Soud v rozsudku též vysvětluje, že za takové situace by bylo předčasné se zabývat podvodem na dani.

Napadené rozhodnutí

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) žalobkyni doměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 1. 2024 daň za zdaňovací období srpen až říjen 2021 ve výši 65 526 Kč, 120 792 Kč a 98 238 Kč. Současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále za jednotlivá zdaňovací období ve výši 13 105 Kč, 24 158 Kč a 19 647 Kč (pro úplnost soud podotýká, že daňovou kontrolu vedl Finanční úřad pro Pardubický kraj; pro posouzení věci to ale nemá význam, proto soud používá označení *správce daně* pro oba finanční úřady).
3. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelná plnění (pomocné technické a stavební práce) poskytli deklarovaní dodavatelé – UNIKOV, spol. s r.o. (dále „Unikov“), FRADER s.r.o. (dále „Frader“; *společnosti Unikov a Frader k datu rozhodnutí soudu již neexistují – pozn. soudu*), H Elektro s.r.o. (dále „H Elektro“) a International Commerce Corporation a.s. (dále „ICC“), případně jiné osoby povinné k dani v postavení plátce DPH. Nebyly tak splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).
4. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila a podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný jej ale zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) a dodatečné platební výměry potvrdil.
5. Nejprve shrnul, že ke zkoumaným plněním žalobkyně předložila daňové doklady vystavené deklarovanými dodavateli, stvrzenky k daňovým dokladům a výdajové pokladní doklady. Totožné doklady k výzvě správce daně předložili i dodavatelé H Elektro a ICC. Naopak společnosti Frader a Unikov na výzvy nereagovaly. Správce daně následně zjistil níže uvedené skutečnosti, které u něj vyvolaly pochybnosti ohledně splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně:
 - Dodavatel Frader sídlí na tzv. virtuální adrese. Adresu skutečného sídla ani místo výkonu ekonomické činnosti, případně provozovnu správce daně nezjistil. Společnost Frader neprezentuje svou činnost na webových stránkách a účetní závěrku zveřejnila naposledy za rok 2018. V roce 2021 neměla dle evidence ČSSZ žádné zaměstnance. V daňových přiznáních k DPH za řešená zdaňovací období neuvedla žádnou ekonomickou činnost. Jednatel Ján Lausman ve svědecké výpovědi uvedl, že neví, že by byl statutárním orgánem této společnosti. Ani nevěděl, jak byl do funkce jednatele jmenován. K činnosti společnosti Frader proto neměl žádné informace, a to ani ke spolupráci s žalobkyní. Neznal ani jejího jednatele. Předložené daňové doklady nevystavoval ani je nepodepsal.
 - Ani společnost H Elektro se nenacházela na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku. Adresu skutečného sídla ani místo výkonu ekonomické činnosti správce daně nezjistil. Společnost H Elektro neprezentuje svou činnost na webových stránkách a nezveřejnila žádnou účetní závěrku. V roce 2021 neměla dle evidence ČSSZ žádné zaměstnance. V daňových přiznáních k DPH uvedla jako hlavní ekonomickou činnost těžbu zemního plynu. Rovněž v jejím případě si její jednatel František Gonšor nebyl vědom, že by do

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

funkce jednatele byl jmenován. Společnost neznal a nic o ní nevěděl. Prý jen podepsal „nějaké papíry na poště“. Přístup k datové schránce má asi pan Mo., který se podepisuje „jeho podpisy a snaží se je napodobit nebo to dělají jeho kumpáni, zkopírují to a používají to“. Neznal ani žalobkyni a jejího jednatele.

- Dodavatel Unikov se také na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku nenacházel. Adresu skutečného sídla ani místo výkonu ekonomické činnosti správce daně nezjistil. Společnost Unikov neprezentuje svou činnost na internetu a účetní závěrku zveřejnila naposledy za rok 2018. V roce 2021 měla dle evidence ČSSZ jen jednoho zaměstnance. Jednatelka společnosti Martina Křížová nejdříve vypověděla, že neví nic o tom, že by byla jmenována do funkce jednatelky. Následně ale sdělila, že společnost Unikov má na starosti T. M., kterého ale nezná a nesetkala se s ním. Správci daně předložila generální plnou moc, kterou jej zplnomocnila k jednání jejím jménem jako jednatele. Žalobkyni neznala a ani nevěděla nic o činnosti společnosti Unikov, případně spolupráci s žalobkyní. Správce daně vyslechl i T. M. Ten uvedl, že činnost za společnost Unikov vykonával na základě plné moci, kterou mu udělila Martina Křížová. Vypověděl, že „dodával lidi“ na stavby. Jednatele žalobkyně znal z dřívější doby. Vykonával činnosti pouze jako zprostředkovatel (prodej, nákup, stavební práce). Dle něj měla společnost Unikov 20 až 30 zaměstnanců „na dohodu“. Jednatel žalobkyně mu řekl, co na konkrétní akci má udělat, a on přivedl lidi. Dával pozor na to, aby práci odvedli, a jednatel žalobkyně pak v hotovosti zaplatil a svědek vyplatil pracovníky. K dotazu, zda se jednalo o zaměstnance společnosti Unikov, uvedl: „Přivedl jsem je já, tudíž ode mě. Ty jsem posílal na firmu Unikov, když chtěli dělat na dohodu. Dělala to tam nějaká Ukrajinka“. Předložené daňové doklady svědek nevystavil a nepodepisoval. Fakturovanou cenu určil dle toho, kolik potřeboval pro pracovníky. Doplatky si řešil jednatel žalobkyně se společností Unikov.
 - V případě společnosti ICC správce daně ověřil, že sídlí na adrese dle obchodního rejstříku. Účetní závěrku založila naposledy za rok 2018. V daňových přiznáních k DPH jako hlavní ekonomickou činnost uvedla výrobu tabákových výrobků. Svou činnost neprezentuje na webových stránkách a z evidence ČSSZ vyplynulo, že v roce 2021 měla jednoho zaměstnance – Jindřicha Krále (současně jediného člena představenstva). Ten při svědecké výpovědi potvrdil, že se zná s jednatelem žalobkyně asi dva roky. Jednatel žalobkyně potřeboval lidi na pomocné práce na stavbách a svědek mu dodal pracovníky, kteří pracovali na základě dohod o provedení práce. Dohody, mzdové listy, smlouvy, pracovní výkazy či kopie pasů pracovníků svědek přislíbil poskytnout, ale neučinil tak. Faktury vystavovala účetní společnosti, někdy je vystavil i svědek (jako v případě žalobkyni předloženého daňového dokladu, který svědek i podepsal). Platba proběhla v hotovosti. Přebral ji osobně od jednatele žalobkyně v Poděbradech.
6. Správce daně uznal, že se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila vzhledem k tomu, že odběratelé žalobkyně potvrdili, že jim žalobkyně za ně fakturovala. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti, že žalobkyni plnění poskytli jí uvádění dodavatelé, a proto ji vyzval k prokázání, že daná plnění přijala od osob v postavení plátců DPH. Ani podle žalovaného ale žalobkyně pochybnosti správce daně po vydání výzvy nerozptýlila a podmínky pro uznání nároku na odpočet daně neprokázala.

7. O opaku žalovaného nepřesvědčilo, že deklarovaní dodavatelé vykázali řešená plnění v kontrolních hlášeních. Vzhledem ke shledaným pochybnostem je třeba jimi vykázané údaje vnímat jen jako formální tvrzení, která nejsou způsobilá prokázat faktickou stránku věci [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51].
8. Žalobkyně ani neprokázala, že by plnění přijala od jiných osob povinných k dani než od deklarovaných odběratelů, přestože jí k tomu správce daně poskytl příležitost. Naopak setrvala na svých tvrzeních, že služby jí dodali deklarovaní dodavatelé. Přestože tyto služby měly celkovou hodnotu vyšší než zákonný limit obratu rozhodný pro registraci plátce DPH, neměl žalovaný postaveno na jisto, že je poskytl jediný výhradní dodavatel. Jedná se o samostatná a různorodá plnění (bourání příček, demontáž svítidel a elektroinstalace, bourání zdiva, příprava materiálu, úklidové práce apod.), která jsou ve většině sama o sobě podlimitní ve smyslu limitu obratu pro registraci k DPH. Povahově podobná plnění pak byla poskytována v různých regionech, a proto nelze očekávat, že jejich dodavatel bude jen jeden.
9. K hotovostním platbám žalovaný podotkl, že prokazují jen peněžní přesun od jedné osoby k druhé, nikoli ale faktické dodání plnění. Přesvědčivým důkazem by mohly být za předpokladu existence spolehlivé vazby mezi daňovým dokladem a dalšími důkazními prostředky.
10. K požadavku žalobkyně na ověření, zda deklarovaní dodavatelé odvedli ze zkoumaných plnění daň na výstupu, žalovaný konstatoval, že je tato okolnost irelevantní. Předmětem sporu je prokázání formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, nikoli zjištění podvodu na DPH. Správce daně nemohl zkoumat, zda k podvodu na DPH došlo, neboť žalobkyně ani neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů.

Žaloba

11. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
12. Namítá, že v souladu s ustálenou judikaturou unesla důkazní břemeno stran prokázání podmínek pro vznik nároku na odpočet daně předložením daňových dokladů. Naopak správce daně neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností. Správce daně především uznal faktickou realizaci zdanitelných plnění. Žalobkyně následně popsala jejich věcnou náplň. Smlouvenou cenu uhradila deklarovaným odběratelům. Pro jistotu si od nich vyžádala i kopie kontrolních hlášení s uvedenými plněními. Žalobkyně proto neměla důvod se domnívat, že by deklarovaní dodavatelé nebyli skutečnými dodavateli zkoumaných plnění.
13. Správce daně se pokusil uvedené důkazní prostředky zpochybnit pomocí tvrzení, které se vznikem nároku na odpočet DPH nesouvisí, ale spíše nasvědčují podvodnému jednání deklarovaných dodavatelů. Podle žalobkyně neexistence webových stránek či neukládání účetních závěrek do Sbírký listin nevyvrací, že deklarovaní dodavatelé plnění žalobkyni poskytli. Ve prospěch tohoto závěru lze argumentovat tím, že by žalovaný za důkaz poskytnutí plnění neuznal existenci internetových stránek nebo zveřejňování účetních

závěrek. Zároveň tyto okolnosti jsou podezřelými okolnostmi indikujícími podvod na DPH.

14. Dále skutečnost, že podle údajů České správy sociálního zabezpečení (dále „ČSSZ“) deklarovaní dodavatelé neměli dostatečný počet zaměstnanců, není důkazem toho, že nemohli plnění žalobkyni poskytnout. Ani renomované stavební „firmy“ coby zhotovitelé veřejných staveb v hodnotách miliard korun nemají k realizaci těchto staveb dostatek zaměstnanců. Sám správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že se v tomto případě jedná o práce spíše dělnického charakteru, na kterou je najímána levná pracovní síla, často brigádníci, OSVČ apod. Nelze vyloučit ani práci tzv. „na černo“. S tím žalobkyně souhlasí. Nelze vyloučit, že dodavatelé neplnili své zákonné povinnosti ohledně pracovníků vykonávajících práce pro ni. Dohody o provedení práce nemusela ČSSZ evidovat. O tom svědčí i svědecká výpověď T. M. Navíc podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen*, by okolnost chybějících zaměstnanců dodavatelů mohla být důvodem pro odepření nároku na odpočet daně pouze tehdy, pokud by žalovaný prokázal účast žalobkyně na podvodu na DPH. To se ale nestalo.
15. Tyto závěry lze vztáhnout i na skutečnost v podobě chybějících provozoven deklarovaných dodavatelů. Ti nadto ani žádné hlášené provozovny k provádění předmětných prací nepotřebovali. Práce probíhaly po dobu jen několika málo týdnů na různých místech (stavbách). S ohledem na povahu prací dodavatelé nepotřebovali rozsáhlejší materiální zázemí.
16. To, že jednatelé dodavatelů byli v pozici tzv. bílých koní, není v této věci relevantní, což potvrzuje i rozsudek *Maks Pen*. Tato okolnost opět naznačuje, že poskytnutá plnění byla zasažena podvodem na dani.
17. Žalobkyně dále připomíná, že dodavatelé plnění uvedli v kontrolních hlášeních. Pokud by tomu tak nebylo, nenabízí se pro toto počínání žádné racionální vysvětlení. Nelze si rozumně představit, jak by žalobkyně mohla bez deklarovaných dodavatelů plnění realizovat. Orgány finanční správy vyvodily závěr o neunesení důkazního břemeno žalobkyní účelově, aby se vyhnuly prokazování její vědomé účasti na podvodu na DPH, který spáchali deklarovaní dodavatelé.
18. Závěrem žalobkyně namítá, že orgány finanční správy nesprávně aplikovaly judikaturu ve věci *Kemwater* (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, a navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). V materiálním smyslu jde o právní normu, v jejímž případě bylo třeba respektovat princip zákazu retroaktivity. Žalovaný jej ale porušil, protože tato judikatura pochází z doby pozdější, než žalobkyně uplatnila nárok na odpočet. Žalovaný se nevypořádal ani s odst. 37 rozsudku Soudního dvora *Kemwater*, dle něhož nelze po žalobkyni požadovat, aby prokázala identitu dodavatelů předmětných plnění bez toho, aby předtím vyloučil zasažení řetězce podvodem na dani. Tomu přisvědčuje i další judikatura Soudního dvora. Je proto otázka, zda tento rozsudek není zmatečný, neboť jeho odst. 37 a výrok si navzájem odporují.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů, následně ale nerozptýlila pochybnosti správce daně, se

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

kterými ji seznámil ve výzvě k prokázání skutečností. Neprokázala tudíž, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů.

20. Konkrétně správci daně vznikly důvodné pochybnosti o přijetí plnění od tvrzených dodavatelů na základě neexistence webových stránek, neplnění zákonných povinností (neukládání účetních závěrek do Sbírký listin), absence zaměstnanců či provozovny. Pochybnosti správce daně plynuly rovněž ze svědeckých výpovědí statutárních orgánů či zplnomocněných zástupců uváděných dodavatelů. Jednatelé společností Frader a H Elektro ani netušili, že jsou jejich statutárními orgány. Nejednali za ně a nevystavovali daňové doklady. Zástupci společnosti Unikov nevěděli, kdo daňové doklady vystavil ani kdo je podepsal. Není ani zřejmé, kdo vypracoval příslušnou plnou moc, protože v této otázce odkazovali jeden na druhého. Byť dle svědecké výpovědi měla společnost Unikov mít 20 až 30 zaměstnanců, tato skutečnost z evidence ČSSZ nevyplývala. Předseda představenstva společnosti ICC sice potvrdil vystavení daňových dokladů pro žalobkyni, avšak zároveň měl žalobkyni „dodat“ pracovníky pracující na dohody o provedení práce, které ale správci daně nedoložil (ani mzdové listy, pracovní výkazy či kopie pasů). Rovněž i společnost ICC měla mít dle údajů ČSSZ jen jednoho zaměstnance. Nadto společnost ICC v daňových přiznáních k DPH deklarovala jako hlavní ekonomickou činnost výrobu tabákových výrobků, což nekoresponduje s předmětem poskytnutých plnění žalobkyni.
21. V průběhu daňové kontroly pak žalobkyně nebyla schopna konkrétně popsat, jak obchodní spolupráce probíhala. Neuvedla konkrétní osoby, s nimiž za dodavatele jednala, přestože společnosti H Elektro a Frader byly v šetřených obdobích jejími téměř výhradními dodavateli.
22. Správce daně tak zpochybnil, že uvádění dodavatelé mohli vůbec plnění dodat. Tím bylo aktivováno důkazní břemeno žalobkyně, která měla přijetí plnění prokázat. To však neučinila. Žalobkyně jednotlivé okolnosti hodnotí izolovaně bez vzájemné souvislosti. Bylo na ní, aby předložila důkazní prostředky vytvářející dostatečnou a věrohodnou auditní stopu. Hotovostní úhrady prokazují pouze peněžní přesun, nikoli faktické poskytnutí plnění. Rovněž tvrzení v kontrolním hlášení je třeba doložit jinými důkazními prostředky. Sama o sobě k přiznání nároku na odpočet nepostačují.
23. Jak vyplývá i z judikatury NSS i Soudního dvora, žalovaný se nemohl zabývat možným podvodem na dani, pokud žalobkyně neprokázala ani splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nedoložila-li přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, nebyl důvod se zabývat hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet daně z hlediska podvodného jednání.
24. Závěry žalovaného nejsou v rozporu s rozsudkem Soudního dvora *Maks Pen*, resp. pro projednávanou věc je tento rozsudek irelevantní. Aplikace rozsudku *Kemwater* pak není v rozporu se zákazem retroaktivity, protože výkladová rozhodnutí Soudního dvora mají účinky *ex tunc*.

Replika žalobkyně

25. V replice žalobkyně uvádí, že žalovaný se ve vyjádření k žalobě snaží doplňovat či vylepšovat odůvodnění napadeného rozhodnutí, což je nepřípustné. Zároveň věcně nereagoval na žalobní body. Žalobkyně pokládá za nelogické, aby absence internetových stránek a neukládání účetních závěrek do Sbírký listin mohly být alternativně vydávány

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

jednou za důkaz podvodu a podruhé za důkaz faktické neexistence šetřených plnění. Tyto okolnosti jsou navíc navzájem nekompatibilní.

26. Dále žalobkyně tvrdí, že podle judikatury NSS je prokazování podvodu na DPH podmíněno pouze prokázáním faktické existence předmětného plnění, nikoli prokázáním všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, jak argumentuje žalovaný. Judikatura Soudního dvora právě naopak výslovně zapovídá klást k tíži plátce uplatňujícího nárok na odpočet okolnosti způsobené podvodným jednáním jeho obchodních partnerů. Dle žalobkyně je zarážející, s jakou urputností se žalovaný brání odhalovat podvod na DPH.
27. Žalobkyně nesouhlasí s tím, jak žalovaný fakticky popírá závěry plynoucí z rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, ohledně významu uvedení plnění v kontrolních hlášeníh deklaroványh dodavatelih. Žalovanýh citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 69/2019-51 je s rozsudkem NSS v rozporu. Nelze k němu proto přihlížet.
28. Závěrem žalobkyně dodává, že zpětná časová působnost rozsudků Soudního dvora o předběžné otázce neplatí absolutně. Její omezení připadá do úvahy zejména z důvodu právní jistoty. Je proto na zvážení soudu, zda se právě o takový případ nejedná.

Jednání před soudem

29. Při jednání zástupce žalobkyně označil postup a argumentaci daňových orgánů za iracionální. Podle žalobkyně není možné jednu a tutěž skutkovou okolnost považovat jednou za důkaz daňového podvodu a jindy za důkaz nesplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Vedle toho by mělo být vysvětleno, jaká je souvislost například mezi virtuální adresou sídla a rozsahem plnění. Pochybnosti vznesené správcem daně v této věci naznačují, že došlo k podvodnému jednání. Daňové orgány tak měly nést důkazní břemeno ohledně zaviněné účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Klíčový rozsudek pro tuto věc je rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater*. Je otázkou, zda tento rozsudek představuje odklon od předchozí judikatury Soudního dvora týkající se prokazování nároku na DPH. Tento rozsudek odkazuje na předchozí judikaturu Soudního dvora, podle níž je prioritou boj proti daňovým podvodům. V situaci, kdy je poplatník v dobré víře, že se nezapojil do podvodného jednání, tak požívá ochrany nároku na odpočet daně. V nynější věci se žalobkyně zapojila do daňového podvodu nevědomě, a proto by pro ni z toho neměly plynout žádné negativní důsledky. Judikatura NSS a praxe žalovaného je ale postavena tak, že daňové orgány mohou přistoupit k šetření podvodu, až když plátce prokáže vznik nároku na odpočet. V této věci žalovaný tvrdí, že šetření podvodu by bylo předčasné, protože žalobkyně neprokázala, že dodavatel je plátcem DPH. Tímto přístupem stát napomáhá daňovým podvodům. Šetření podvodu přitom nic nebrání. Podle žalobkyně jde o snahu žalovaného obejít judikaturu Soudního dvora, z které vyplývá, že pokud dochází k daňovému podvodu, pak nelze spravedlivě požadovat, aby plátce DPH uplatňující nárok na odpočet prokazoval splnění hmotněprávních podmínek pro jeho vznik. Žalobkyně navrhla, aby soud adresoval Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda mohou daňové orgány šetřit podvod dřív, než se prokáže postavení dodavatele coby plátce DPH.
30. Žalovaný při jednání odkázal na svá písemná podání.
31. Dokazování soud neprováděl, neboť si při posouzení věci vystačil s obsahem správního spisu, z něhož soud zásadně vychází (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Důkazní návrhy účastníci nevznesli.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Posouzení žaloby soudem

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Obecná východiska – nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene

33. Podle ustálené judikatury NSS i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 52, a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).
34. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují jednak to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), a jednak zjištění, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, odst. 30 a násl.).
35. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž porízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
36. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona o DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění svých ekonomických činností, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 a násl. zákona o DPH.
37. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou 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*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. 13).

38. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 20).
39. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 5. 2008 ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07 *Ecotrade*, odst. 63, ze dne 30. 9. 2010 ve věci C-392/09 *Uszodaépítő*, odst. 39, nebo ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14 *Salomie a Oltean*, odst. 58 a 59).
40. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH nese dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daňový subjekt. Naopak správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje v daňovém řízení mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
41. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se soudy již opakovaně zabývaly. Zprvce platí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a také povinnost toto své tvrzení doložit – tj. nese břemeno důkazní. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu; např. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, odst. 23).
42. Zadruhé, i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve vztahu k těmto pochybnostem jej tíží důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ [§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS].
43. Jinými slovy řečeno, správce daně není povinen prokázat, že k uskutečnění plnění nedošlo. Postačuje, pokud relevantně zpochybní daňovým subjektem tvrzené skutečnosti (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, odst. 40). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).
44. Zatřetí, pokud správce daně tyto pochyby prokáže, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti již prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73; ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, odst. 32; či nověji ze dne 24. 2. 2025, č. j. 8 Afs 78/2024-83, odst. 18). V této fázi je povinností daňového subjektu prokázat *pravdivost* svých tvrzení. Nepostačuje tak, že *není vyloučeno* uskutečnění plnění dle jeho tvrzení (rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021-79, odst. 76).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

45. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Pokud správce daně popsal existující pochybnosti plynoucí z dosud shromážděných důkazních prostředků, je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen mu k tomu vytvořit nezbytný prostor a uplatněnými důkazy se musí důkladně zabývat a vyhodnotit je v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů

46. Soud aplikoval výše shrnutá východiska na projednávanou věc.
47. Není sporu o tom, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správci daně však nejprve vznikly pochybnosti stran toho, zda žalobkyně plnění uvedená na daňových dokladech skutečně přijala (viz výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2023, č. j. 1027290/23/2801-60563-609836).
48. Existenci plnění správce daně následně uznal, neboť si od odběratelů žalobkyně ověřil, že jim plnění dodala. Nicméně správce daně neměl za prokázané, že tato plnění za žalobkyni uskutečnili dodavatelé Unikov, Frader, H Elektro a ICC. Správce daně proto vydal další výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2023, č. j. 1398803/23/2801-60563-609836 (dále „výzva ze dne 22. 8. 2023“), kterou žalobkyni vyzval, aby prokázala, že jí plnění poskytli deklarovaní dodavatelé, resp. osoba povinná k dani, která měla v době uskutečnění plnění postavení plátce DPH.
49. Své pochybnosti správce daně shrnul zejména na stranách 17–19 výzvy ze dne 22. 8. 2023:
- Předně poukázal na to, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nepopsala, jak konkrétně měla probíhat obchodní spolupráce s jejími dodavateli. Nezminila žádnou konkrétní osobu, s níž měla jednat. Přitom ale H Elektro a Frader byli jejími téměř výhradními dodavateli. Žalobkyně pouze uvedla, že za ni jednal jednatel, spolupráci navázali při osobních setkáních na stavbách, případně skrz doporučení třetích osob. Jednatelé společností Frader, Unikov a H Elektro ale spolupráci s žalobkyní nepotvrdili a neznali ji. Dosud žalobkyně ani nevyjasnila, kdo za ni plnění převzal a kdo je jí za dodavatele předal. V případě jednatelů společností Frader, Unikov a H Elektro je zřejmé, že plnili roli tzv. bílých koní. Všichni tři odmítli jakékoli angažmá v těchto společnostech a o jejich fungování neměli bližší informace. Jen zplnomocněný zástupce Unikov T. M. tvrdil, že společnost měla 20–30 zaměstnanců, což ale nekoresponduje s údaji ČSSZ. Jelikož není známo, kteří pracovníci či brigádníci se měli podílet na provádění prací, a kdo je tedy fakticky uskutečnil, nelze je kontaktovat a ověřit u nich, zda práce prováděli. Není ani zřejmé, zda šlo o zaměstnance na hlavní pracovní poměr nebo na dohodu o provedení práce či osoby samostatně výdělečně činné.
 - Jednatelé společností Unikov, Frader a H Elektro dle stvrzenek a daňových dokladů hotovost od žalobkyně nepřebírali. Ta žádné konkrétní osoby neuvedla a správci daně není známa žádná jiná osoba, která by jménem těchto dodavatelů vykonávala ekonomickou činnost a mohla služby žalobkyni dodat a převzít hotovost. K samotným platbám v hotovosti správce daně konstatoval, že prokazují pouze peněžní přesun od jedné osoby k druhé, nikoli ale to, zda za tuto platbu bylo poskytnuto protiplnění.

- Co se týče společnosti ICC, člen představenstva Jindřich Král potvrdil, že se s jednatelem žalobkyně zná. Ústně se domluvili na stavbě polikliniky v Poděbradech, kam dodal pracovníky z Rumunska na základě dohod o provedení práce. Mzda byla pracovníkům vyplácena jednou týdně. Žádnou evidenci odpracovaných hodin nevedl. Cenu dodávek stanovil kombinací hodinové a úkolové sazby. Dohody o provedení práce, mzdové listy, smlouvy, pracovní výkazy a kopie pasů pracovníků, kteří se na zakázce měli podílet, slíbil svědek správci daně zaslat, ale neučinil tak.
 - V průběhu daňové kontroly správce daně dále zjistil u jednotlivých dodavatelů rizikové faktory. Nevyšlo najevo, zda vůbec a případně kde vykonávají ekonomickou činnost, neboť nejsou dohledatelné na zapsaných sídlech (kromě ICC), nebyla zjištěna existence skladových prostor ani provozoven, nezveřejňují účetní závěrky. Správce daně nezná osoby, které by pro tyto společnosti vykonávaly činnost (vyjma ICC a Unikov). Na výzvy správce daně reagovaly pouze společnosti H Elektro a ICC, ale poskytly jen důkazní prostředky, které již předložila žalobkyně. Není známo, kdo práce fakticky prováděl. Smlouvy nebyly uzavřeny v písemné formě. Tyto okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné, ale v souhrnu nasvědčují tomu, že žádný z deklarovaných dodavatelů reálně ekonomickou činnost nevykonával.
50. Obdobně správce daně shrnul jmenované pochyby i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2023, č. j. 1688081/23/2801-60563-609836, a následně z nich vycházel i žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz zejména jeho odst. 38–48). V řízení před soudem je pak žalovaný pouze shrnul. Soud tedy nemůže přisvědčit žalobkyni, že by žalovaný vyjádřením k žalobě nepřipustně doplňoval nebo vylepšoval odůvodnění napadeného rozhodnutí.
51. Soud se ztotožňuje s orgány finanční správy, že jmenovanými pochybnostmi správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a relevantně zpochybnil žalobkynina tvrzení. Bylo tudíž na žalobkyni, aby jinými důkazními prostředky prokázala, že jí předložené daňové doklady korespondují se skutečností, tedy že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů.
52. V následných vyjádřeních už ale žalobkyně žádné další důkazní návrhy, které by byly s to přijetí plnění od osoby povinné k dani prokázat, nenavrhl. Setrvala na tom, že pro přiznání nároku na odpočet daně postačilo uznání existence plnění správcem daně a jeho zaplacení deklarovaným dodavatelům. Nad rámec toho se dožadovala jen zjištění, zda dodavatelé plnění vykázali v kontrolních hlášeních a zda z nich odvedli daň (k tomu se soud vyjádří níže). Poté argumentovala tím, že správcem daně zjištěné okolnosti svědčí o podvodu na dani, kterým se ale správce daně nezabýval. I s tím se ale správce daně vypořádal (též viz níže).
53. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
54. Žalobkyně předně namítá, že se správce daně pokusil zpochybnit její tvrzení pomocí důkazů, které nesouvisí s podmínkami vzniku nároku na odpočet, ale spíše nasvědčují podvodnému jednání jejích dodavatelů. Proto jimi správce daně nemohl unést své důkazní břemeno. S tím se soud neztotožnil.
55. Správce daně ve výzvě ze dne 22. 8. 2023 vyjevil celou škálu skutečností, které založily jeho pochybnosti o tom, zda žalobkyně plnění přijala od deklarovaných dodavatelů nebo jiné osoby povinné k dani. Je pravdou, že řada z nich by mohla nasvědčovat možnému

podvodu na dani (např. jednatele Frader, H Elektro či Unikov neměli v podstatě žádné povědomí o činnosti těchto společností a svou funkci patrně fakticky nevykonávali). Nicméně to neznamená, že tyto okolnosti současně nejsou způsobilé zpochybnit samotné poskytnutí plnění žalobkyni. Správce daně na jejich základě dovozoval, že deklarovaní dodavatelé reálně nevykonávali ekonomickou činnost. Měl proto pochybnosti o tom, že vůbec mohli žalobkyni plnění dodat. Soud s takovým závěrem souhlasí, neboť zjištění správce daně tvrzení žalobkyně vsutku zpochybnila.

56. V žalobě následně žalobkyně polemizuje s jednotlivými okolnostmi, které vedly k pochybnostem správce daně. K tomu soud ve shodě s žalovaným předesílá, že tyto okolnosti nelze hodnotit izolovaně. Povětšinou samy o sobě nezákonné nejsou, resp. nemusí se vymykat obvyklé (třebaže leckdy nežádoucí) praxi. Ve svém souhrnu ale již vytvářejí dostatečně silný řetězec důkazů, který podlamuje věrohodnost, průkaznost a správnost primárních daňových dokladů.
57. Nyní již k jednotlivým okolnostem.
58. Soud souhlasí s žalobkyní, že neexistence webových stránek nebo neukládání účetních závěrek do Sbírký listin obchodního rejstříku deklarovanými dodavateli bez dalšího nevyvracejí poskytnutí plnění. Samy o sobě proto nemohou být důvodem pro odepření odpočtu daně. Nicméně žalobkyně přehlíží, že správci daně se nadto nepodařilo ani zjistit, kde společnosti Unikov, Frader a H Elektro vůbec vykonávají ekonomickou činnost, neboť se na zapsaných sídlech nenacházejí. V případě všech deklarovaných dodavatelů pak dále nemohl ověřit, zda mají skladové prostory, případně provozovny (viz str. 22 zprávy o daňové kontrole).
59. V souhrnu by tyto skutečnosti měly u daňového subjektu vyvolat obezřetnost, a to zejména v tom smyslu, aby byl schopen v budoucnu unést důkazní břemeno ohledně plnění uskutečněného od takového dodavatele. Existence virtuální sídla, absence provozovny, skladů a webových stránek či nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin mohou nasvědčovat tomu, že ekonomická činnost takového subjektu je pouze virtuální a slouží k vykazování formální činnosti, ať už pro daňové či jiné účely. Bylo proto v zájmu samotné žalobkyně, aby zachovávala takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocitla v důkazní nouzi (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57, odst. 22–24).
60. K chybějícím webovým stránkám deklarovaných dodavatelů soud dále konstatuje, že byť by patrně nebyly s to prokázat poskytnutí plnění žalobkyni, jedná se o běžný obchodní nástroj, který by mohl napomoci doložit reálnou činnost dodavatele. V případě nezveřejňování účetních závěrek soud uvádí, že se stále jedná o nezákonné jednání a jistým způsobem takový subjekt znevěrohodňuje (byť je to relativně rozšířený nešvar; viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2025, č. j. 5 Afs 133/2025-37, odst. 38 a 40).
61. S žalobkyní lze souhlasit, že deklarovaní dodavatelé nutně nepotřebovali hlášené provozovny k poskytnutí plnění. To ale netvrdil ani správce daně. Tuto okolnost rovněž zmiňoval v souvislosti s „virtuální povahou“ uváděných dodavatelů. Podpořil jí svůj závěr, že nevykonávali skutečnou ekonomickou činnost. V tom soud neshledává nic problematického.

62. Výše vyjádřené pochybnosti o reálné ekonomické činnosti deklarovaných dodavatelů posílilo i zjištění, že v řešených zdaňovacích obdobích neměli dle údajů ČSSZ dostatečný počet zaměstnanců, kteří by práce fakticky provedli. Podle judikatury NSS přitom s ohledem na konkrétní okolnosti případu postačuje nedostatek zaměstnanců k provádění poskytovaných prací k založení závažných pochybností správce daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 28/2021-49, a ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50, odst. 38).
63. Jistě existují různé alternativy, jakým způsobem by deklarovaní dodavatelé mohli plnění poskytnout i bez vlastních zaměstnanců, např. prostřednictvím subdodavatelů. Nelze ani vyloučit, že neplnili své povinnosti při hlášení zaměstnanců ČSSZ. Soud ale připomíná, že žalobkyně byla povinna prokázat *pravdivost* svých tvrzení. Nepostačuje, že *není vyloučeno* uskutečnění plnění dle jejího tvrzení.
64. Ohledně možných subdodavatelů nadto neměl správce daně žádné informace. Poskytnutí plnění tímto způsobem žalobkyně neprokazovala a ani to nevyplývalo z provedených důkazů. Žalobkyně popisovala obchodní spolupráci se svými dodavateli jen v obecnosti a z jejích vyjádření nevyplývalo, že by využili služeb subdodavatelů.
65. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na závěr správce daně na straně 25 zprávy o daňové kontrole, na níž podotkl, že se „*jedná o práce spíše dělnického charakteru, tzn. že na takovou práci je najímána levná pracovní síla, často brigádníci, OSVČ atp., přičemž nelze vyloučit ani práci tzv. „na černo*“.
- Žalobkyně ale zcela pomíjí kontext, v jakém správce daně tyto závěry činil. V příslušné pasáži totiž odůvodňoval, proč nemá za prokázané, že by řešená plnění poskytl jeden výhradní dodavatel v postavení plátce daně. Proto charakterizoval povahu vykonaných prací a uzavřel, že se v citovaném textu jmenované osoby v postavení plátce daně zpravidla nenacházejí. Z toho je patrné, že správce daně na tomto místě nečinil závěry ohledně toho, jak by mohli plnění poskytnout deklarovaní dodavatelé, ale zabýval se tím, zda z okolností případu neplyne, že plnění poskytla jiná neidentifikovaná osoba povinná k dani.
66. Naopak v případě deklarovaných dodavatelů správce daně neměl za prokázané, jakým způsobem by mohli plnění poskytnout. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly nespécifikovala, s kým konkrétně za dodavatele jednala. Kromě primárních daňových dokladů a následného vysvětlení náplně poskytnutých plnění (vyjma plnění od společnosti Unikov – viz str. 17 a 18 zprávy o daňové kontrole) žalobkyně nepředložila nic, co by prokazovalo, že jí plnění skutečně poskytli deklarovaní dodavatelé. Správce daně proto na straně 4 zprávy o daňové kontrole poznamenal, že žalobkyně nepředložila např. objednávky, předávací protokoly, dodací listy či výkazy práce, které by se k plněním vztahovaly.
67. Tyto skutečnosti se správci daně nepodařilo ověřit ani u deklarovaných dodavatelů. Naopak se výsledkem jejich statutárních orgánů jeho pochybnosti ještě prohloubily. V případě společností Frader a H Elektro správce daně nezjistil žádnou konkrétní osobu, která by o jakékoli spolupráci s žalobkyní věděla nebo ji mohla potvrdit. Jejich jednatelé Ján Lausman a František Gonšor neměli vůbec žádné informace o činnosti společností, žalobkyni neznali a daňové doklady nevystavovali ani nepodepisovali. U těchto deklarovaných dodavatelů se tak neobjevila žádná indicie, která by napomohla objasnit, jak by mohli žalobkyni plnění poskytnout.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

68. Co se týče společností Unikov a ICC, výpověď jejich zástupců by nasvědčovala tomu, že práci měli odvést jejich zaměstnanci pracující na základě dohody o provedení práce. V řešených zdaňovacích obdobích přitom vznikla povinnost nahlašovat takové zaměstnance u ČSSZ jen v určitých případech. Avšak současně nelze přehlížet další správce daně identifikované okolnosti, které i u těchto společností jejich reálnou ekonomickou činnost zpochybňují.
69. Předně ani jednatelka společnosti Unikov Martina Křížová neměla bližší informace o činnosti společnosti a spolupráci s žalobkyní nepotvrdila. Pouze správci daně předložila plnou moc, jíž měla zmocnit T. M. k jejímu zastupování jako jednatelky společnosti Unikov. Plnou moc ale sama nevypracovala a T. M. rovněž neznala. Správce daně proto vyslechl T. M., který vypověděl, že se společností Unikov spolupracoval, ale plnou moc dle něj vyhotovila Martina Křížová. V této otázce si tak svědci protiřekli. Ani jeden z nich nevěděl, kdo daňové doklady ke zkoumaným plněním vystavil nebo kdo je podepsal. Rovněž netušili, kde je účetnictví společnosti, kdo má přístup do její datové schránky či kdo podával daňová priznání nebo kontrolní hlášení (viz shrnutí na straně 15 zprávy o daňové kontrole).
70. Podle T. M. měla společnost Unikov 20 až 30 zaměstnanců pracujících „na dohodu“. Jednatel žalobkyně mu měl sdělovat, co je na konkrétní akci třeba udělat, a on „přivedl lidi“. Dle jeho výpovědi to byli Ukrajinci, Rumuni a Češi. Na otázku, zda se jednalo o zaměstnance Unikov, uvedl: *„Přivedl jsem je já, tudíž ode mě. Ty jsem posílal na firmu Unikov, když chtěli dělat na dohodu. Dělal to tam nějaká Ukrajinka...“*
71. Na základě této výpovědi ale nelze mít podle soudu za prokázané, že plnění poskytla skutečně společnost Unikov prostřednictvím svých zaměstnanců či jiným způsobem. T. M. tvrdil, že se jednalo o „lidi od něj“, které odkazoval na společnost Unikov, pokud chtěli pracovat na dohodu. Z jeho výpovědi ale není patrné, zda se tak dělo v případě všech pracovníků, nebo zda někteří práce prováděli, aniž by byli v jakémkoli smluvním vztahu se společností Unikov. Jeho výpověď proto nerozptýlila pochybnosti správce daně ohledně toho, zda plnění poskytla právě společnost Unikov. Nadto soud poukazuje na fakt, že žalobkyně ani společnost Unikov či její zástupci správci daně neposkytli například pracovní výkazy či údaje týkající se jednotlivých pracovníků, kteří by mohli práci pro Unikov potvrdit. Obdobná situace ostatně nastala i u společnosti ICC, jejíž člen představenstva Jindřich Král sice o spolupráci s žalobkyní hovořil, ale smluvní dokumentaci a další důkazy (např. mzdové listy, pracovní výkazy, kopie pasů pracovníků) navzdory svému příslibu správci daně neposkytl. Dalším střípkem do mozaiky pochybností správce daně u této společnosti byl i fakt, že jako hlavní ekonomickou činnost sama v daňových priznáních k DPH deklarovala výrobu tabákových výrobků, což neodpovídá předmětu plnění poskytnutých žalobkyni. Smlouvy v písemné formě nebo písemné objednávky pak žalobkyně nedoložila u žádného z dodavatelů.
72. Soud netvrdí, že k unesení svého důkazního břemene byla žalobkyně povinna předložit jmenné seznamy pracovníků, kteří měli fakticky provádět práce. Spolupráce s deklarovanými dodavateli měla spočívat v provedení stavebních a pomocných prací, nikoli v poskytnutí pracovní síly. Nicméně v této věci mohla informace, kdo práce fakticky vykonával, napomoci rozptýlit pochybnosti správce daně o tom, zda deklarovaní dodavatelé vůbec vykonávají reálnou ekonomickou činnost. Výše popsané okolnosti totiž nasvědčují, že tomu tak nebylo. Správce daně si proto chtěl oprávněně ověřit, kdo konkrétně na stavbách

pracoval a v jakém vztahu byl k deklarováným dodavatelům. Tím by zjistil, zda deklarování dodavatelé skutečně plnění žalobkyni dodali, resp. zajistili jej (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46, odst. 42).

73. Žalobkyně dále tvrdila, že ani to, zda byli jednatele deklarováných dodavatelů v pozici tzv. bílých koní, není relevantní pro vyvození závěru, zda jí dodavatelé plnění skutečně poskytli. Dle ní tato skutečnost spíše nasvědčuje zasažení obchodů podvodem na dani.
74. K této námitce soud podotýká, že orgány finanční správy považovaly za stěžejní, že jednatele společností Frader, H Elektro a Unikov ve svých výpovědích spolupráci s žalobkyní nepotvrdili, neznali ji a daňové doklady k řešeným plněním nevystavili a ani nepodepsali. Jejich výpověď proto nemohla prokázat poskytnutí plnění žalobkyni. Sama žalobkyně správci daně ani žalovanému nesdělila, s kým konkrétně při spolupráci s deklarovánými dodavateli měla jednat. Je proto logické, že se správce daně pokusil vyslechnout alespoň členy jejich statutárních orgánů, kteří by z povahy jejich funkce měli mít nejširší povědomí o obchodní činnosti společností. Pokud ale jednatele deklarováných dodavatelů neměli žádné informace o jejich obchodních vztazích a předmětu činnosti společností, mohla tato skutečnost logicky vést k prohloubení pochybností správce daně o poskytnutí plnění žalobkyni.
75. Pokud jde o konstatování správce daně, že jednatele působili v pozici tzv. bílých koní, posílilo toto zjištění jeho domněnku o virtuální povaze jednotlivých společností. Byť se tedy v praxi často jedná o jednu z podezřelých okolností, které indikují podvod na dani, v tomto konkrétním případě přispěla k založení závažných pochybností správce daně již o tom, zda deklarování dodavatelé plnění žalobkyni opravdu poskytli.
76. Pokud žalobkyně zdůrazňuje vykázání plnění v kontrolních hlášeních dodavatelů, obecně je jisté nelze považovat za bezvýznamný důkaz, ale lze z nich usuzovat, že tím dodavatelé v rozhodné době nepřímou potvrdili poskytnutí daného plnění (viz rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, a ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55).
77. Avšak i NSS v odkazovaném rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37 v kontextu tam projednávané věci zdůraznil, že se jedná „o *dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto*“ (viz jeho odst. 21). V tamním případě totiž svědčila o pravdivosti tvrzení daňového subjektu celá řada důkazů, mj. daňový subjekt spolupráci se svým dodavatelem konkrétně vysvětlil a popsal, předložil smlouvy o dílo k dodaným plněním, písemné objednávky, daňové doklady, měsíční soupisy prací, předávací protokoly a další podklady k fakturaci. Spolupráci s deklarováným dodavatelem potvrdila i zaměstnankyně daňového subjektu. Dodavatel byl vedený v registru zaměstnavatelů, podával přiznání k DPH i kontrolní hlášení s vykázáním služeb dodavatelů, účetní závěrky uveřejňoval a s místně příslušným správcem daně spolupracoval (viz zejm. odst. 16 a 17 rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37). Již z tohoto stručného výčtu důkazů, které měl k dispozici správce daně v dané věci, je zřejmé, že důkazní situace je v případě žalobkyně značně odlišná a podstatně slabší.
78. Soud proto nesouhlasí, že by vykázání plnění v kontrolních hlášeních deklarovánými dodavateli představovalo další nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který by korespondoval s provázaným komplexem shromážděných důkazů. V případě žalobkyně se vyskytují pochybnosti o pravdivosti jejich tvrzení podstatně silnější. Proto se soud ztotožňuje se Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

závěry žalovaného a správce daně, že vykázání šetřených plnění v kontrolních hlášeních neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli, ale pouze skutečnost, že toto plnění bylo formálně vykázáno (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, odst. 45, či ze dne 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 30/2024-70, odst. 31).

79. To platí též v případě hotovostních plateb. Jak potvrzuje judikatura NSS, případná platba prokazuje pouze to, že mezi subjekty došlo k převodu finančních prostředků, nikoli však sama o sobě faktické poskytnutí plnění, a to zvláště za situace, vyplynuly-li z provedených důkazů zjevné nesrovnalosti ohledně skutečného dodavatele (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, odst. 36).
80. Není úkolem orgánů finanční správy ani soudu spekulovat, jaké důvody mohli deklarovaní dodavatelé mít k vykázání plnění ve svých kontrolních hlášeních či jak by jinak žalobkyně plnění realizovala. Postačí, že o poskytnutí plnění z jejich strany existují důvodné pochybnosti. Bylo proto na žalobkyni, aby dalšími důkazními prostředky tyto pochyby rozptýlila. Z odůvodnění výše plyne, že závěry orgánů finanční správy nejsou účelové ani nepodložené. Soud tudíž neshledal, že by rozhodly o nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet jen proto, aby se vyhnuly prokazování vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH, jak žalobkyně namítá.

Aplikace judikatury Soudního dvora

81. Žalobkyně dále poukázala na rozsudek Soudního dvora ve věci *Maks Penn*, dle kterého pouhá skutečnost, že v původním řízení nebylo prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na fakturách nebo subdodavatelem proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, prostředky ani aktivity, a že se totožnost osob podepisujících některé dokumenty jako dodavatelé ukázala spornou, nepostačuje sama o sobě k vyloučení nároku na odpočet. Tyto okolnosti by dle žalobkyně mohly být důvodem pro odepření nároku na odpočet jen tehdy, pokud by jí žalovaný prokázal účast na podvodu na DPH.
82. Ani této námitce ale soud nepřisvědčil. Odkazuje zejména na novější rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater*, v němž Soudní dvůr k výkladu směrnice o DPH uvedl, že „*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 svých nároků na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl*“ (odst. 42).
83. Rozšířený senát NSS následně v rozsudku ve věci *Kemwater* uvedený rozsudek Soudního dvora shrnul tak, že „*za určitých podmínek nemusí být (...) 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. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, 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 odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.*“ (zvýraznil zdejší soud).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

84. Citovaná judikatura Soudního dvora i NSS jednoznačně podporuje závěr, že jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je také postavení dodavatele jako osoby povinné k dani. Z toho důvodu je proto nutné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele, který byl plátcem DPH, ledaže by ze skutkových okolností případu s jistotou plynulo, že třeba i blíže neidentifikovaný dodavatel postavení plátce DPH nutně měl.
85. Orgány finanční správy proto i v nyní posuzované věci správně trvaly na tom, aby žalobkyně prokázala, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů nebo od jiné osoby povinné k dani. Výše shrnutými okolnostmi se jim přitom podařilo zpochybnit žalobkyní předložené daňové doklady. Na jejich základě totiž orgány finanční správy důvodně pochybovaly o tom, zda v řešených zdaňovacích obdobích vykonávali deklarovaní dodavatelé ekonomickou činnost, resp. zda dodali žalobkyni zkoumaná plnění. Žalobkyně zároveň po celou dobu řízení setrvala na tom, že právě společnosti Unikov, H Elektro, Frader a ICC byly skutečnými dodavateli. Nepřipustila, že by jí měla být jiná osoba povinná k dani. Správce daně i žalovaný se nadto v kontextu projednávaného případu zabývali tím, zda plnění nemohla poskytnout jiná osoba povinná k dani. Dospěli k závěru, že tomu zjištěné skutkové okolnosti nenavštědčují (viz např. odst. 52–54 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně s těmito závěry nepolemizuje, a proto je soud dále nepřezkoumával a odkazuje na ně.
86. Jelikož tedy žalobkyně neprokázala jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, nemohl jí ho správce daně přiznat, aniž by zároveň byl povinen zkoumat, zda se žalobkyně neúčastnila podvodu na dani (viz výše citovaná judikatura ve věci *Kemwater*).
87. Nadto se soud se ztotožňuje s názorem rozšířeného senátu NSS vyjádřeným v usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, o neaplikovatelnosti rozhodnutí Soudního dvora ze dne 16. 11. 2016, ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped* (navazující mj. na rozsudek *Maks Pen*, který zmiňuje žalobkyně), ve kterém Soudní dvůr vyslovil názor, že daňové orgány nemohou nepřiznat odpočet dlužné nebo odvedené daně *pouze* na základě toho, že faktury týkající se přijatých služeb nejsou věrohodné, neboť osoba, která je vystavila, nemohla být jejich skutečným poskytovatelem. Uvedená judikatura Soudního dvora (na rozdíl od jeho rozsudku ve věci *Kemwater*) totiž nezohlednila dopad na členským státem uplatněné výjimky ve smyslu čl. 287 směrnice o DPH. Je-li postaveno najisto, že vystavitel faktury zdanitelné plnění neposkytl a není zřejmé, zda skutečný poskytovatel plnění byl osobou povinnou dani (příčemž těchto poskytovatelů mohlo být i více), znamenalo by přiznání odpočtu zásadní narušení zásady neutrality DPH (podrobně viz odst. 25–27 odkazovaného usnesení). Soud proto nemá za to, že by správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s relevantní judikaturou Soudního dvora či obecně unijním právem.
88. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že by judikatura ve věci *Kemwater* představovala v materiálním smyslu právní normu, při jejíž aplikaci byl žalovaný povinen respektovat princip zákazu retroaktivity.
89. Obdobnou námitkou se zabýval NSS např. v rozsudku ze dne 5. 12. 2025, č. j. 5 Afs 99/2025-62. S jeho závěry soud souzní a odkazuje na ně. NSS dovodil, že působení nové judikatury se řídí zásadou incidentní retrospektivy, aplikuje se i v těch řízeních, která mají základ v minulosti. Jestliže tedy soudní rozhodnutí působí zpětně, nelze na něj uplatnit zákaz retroaktivity dovozovaný z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Tím spíše se tento retrospektivní princip

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

uplatní, jedná-li se o výklad institutu, který vyplývá z evropského práva a judikatury Soudního dvora. Prostřednictvím judikatury totiž dochází pouze k výkladu právních předpisů, nikoli k tvorbě nového práva (podrobně viz odst. 43–45 rozsudku č. j. 5 Afs 99/2025-62 a judikaturu tam citovanou).

90. Aplikace rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* nadto v případě žalobkyně nemohla vést k novým a překvapivým závěrům, které by byly v rozporu s principem právní jistoty. Východiska ohledně podmínek vzniku nároku na odpočet DPH vyplývají přímo ze směrnice o DPH a zákona o DPH, případně i z dřívější judikatury Soudního dvora (viz odst. 92 níže). Žalobkyně si proto musela být vědoma, jaké okolnosti musí prokázat, pokud si nárokovala odpočet na dani.
91. Žalovaný nepostupoval ani v rozporu s odst. 37 rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater*, resp. závěry zde vyjádřené nekolidují s jeho výrokem. V tomto odstavci Soudní dvůr uvedl: „Ačkoli 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 (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 42).“
92. Podle Soudního dvora je tak třeba rozlišovat „mezi prokázáním toho, že je naplněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH, a určením toho, zda došlo k podvodu na DPH“ (viz odst. 36 rozsudku ve věci *Kemwater*). Soudní dvůr shledává rozdíl mezi tím, zda jsou naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, či nikoliv. V případě jejich naplnění a současně identifikace podvodu na DPH nelze vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet daně, ověřovala, zda je dodavatel podvodem dotčeného plnění v postavení osoby povinné k dani. Naopak, pokud všechny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny nejsou, je osoba uplatňující odpočet povinna podat důkazy o tom, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani (leda by tyto informace měl vzhledem k okolnostem případu v dispozici sám správce daně).
93. Z judikatury Soudního dvora ani z judikatury NSS tedy nevyplývá závěr, že by se orgány finanční správy 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. Žalobkyní citovaná judikatura v odst. 43 žaloby a odst. 14 repliky se týká právě až prověřování, zda nedošlo k podvodu na dani. Tomu ale předchází ověření, že nárok na odpočet DPH vůbec vznikl, tedy že byly splněny všechny formální i hmotněprávní podmínky. Vzhledem k jednoznačným východiskům judikatury Soudního dvora i rozšířeného senátu NSS tak není přílehlavé tvrzení žalobkyně v replice v odst. 13, že k prokazování podvodu na DPH může správce daně přistoupit, jakmile je postaveno najisto, že k uskutečnění plnění vůbec došlo. Vedlo toho je totiž třeba prokázat i naplnění ostatních podmínek vzniku nároku na odpočet (podrobně viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20 *Ferimet*, odst. 31–39, nebo např. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50, odst. 94–97). Protože na žalobkyní vznesenou otázku poskytuje již dosavadní judikatura Soudního dvora, potažmo NSS jasnou odpověď, neshledal soud důvod k předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, jak navrhovala žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

94. Tímto právním názorem soud zároveň nezpochybňuje princip zmiňovaný žalobkyní v replice a akcentovaný Soudním dvorem napříč jeho judikaturou, že členské státy jsou povinny bojovat proti podvodům na DPH. Tento „boj“ však nelze předřadit prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu na dani ze strany osoby, která tento nárok uplatňuje (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2025, č. j. 6 Af 6/2024-41, odst. 52).
95. V souladu s výše shrnutými závěry orgány finanční správy postupovaly. Bylo na žalobkyni, aby prokázala splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Neučinila-li tak, nebylo namístě, aby se správce daně nebo žalovaný zabývali možným podvodem na dani. Až v takové situaci by po žalobkyni nebylo možné požadovat, aby ověřovala, zda její dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, resp. činila rozsáhlá šetření k plnění jeho daňových povinností. Do této „fáze“ řízení ve věci žalobkyně nedospělo.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

96. Jelikož soud neshledal žádnou z námitek důvodnou a současně nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti, žalobu pro její nedůvodnost zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
97. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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 12. února 2026

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu