



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola v právní věci

žalobkyně: **Granit Tower a.s.**
sídlem V Jámě 699/1, Praha 1,
zastoupené JUDr. Mariánem Kováčkem, advokátem
sídlem Koněvova 54, Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 48631/18/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví specifikovaného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „**správce daně**“), ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4519194/15/2005-52521-109179 (dále jen „**platební výměr**“).

2. Platebním výměrem vyměřil správce daně podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za listopad 2014 ve výši 385 918 Kč, přičemž rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činil 385 400 Kč. Správce daně platebním výměrem žalobkyni neuznal za zdaňovací období listopad 2014 nárok na odpočet DPH z přijatých plnění podle § 72 a § 73 ZDPH, neboť podle něj žalobkyně neprokázala, že se přijatá plnění uskutečnila tak, jak bylo formálně žalobkyní deklarováno, a že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a shrnul odvolací námitky žalobkyně. Následně žalovaný v napadeném rozhodnutí přistoupil k zevrubnému rozboru právního základu sporu, včetně judikatury vyšších soudů a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a v obecnější rovině shrnul skutkový stav projednávané věci, na který posléze aplikoval své právní závěry.
4. Žalovaný nejprve v obecnější rovině předestřel, že žalobkyně byla ohledně nároku na odpočet DPH zatížena povinností nést jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Správce daně tížilo důkazní břemeno toliko k důvodnosti jeho pochyb ve vztahu k tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K unesení důkazního břemene správce daně tak postačovalo prokázat, že o souladu se skutečností existovaly vážné a důvodné pochybnosti, když zároveň neměl povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti daný účetní případ odehrál. Prokázal-li přitom správce daně tyto důvodné pochyby, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a právě daňový subjekt musí prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Tohoto důkazního břemene se daňový subjekt přitom nemohl zbavit s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, proto si měl daňový subjekt pro účely plnění této důkazní povinnosti ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými by byl schopen následně uskutečnění zdanitelného plnění schopen prokázat. Toho bylo lze dosáhnout i prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním, čili auditní stopou.
5. Podle žalovaného žalobkyně v rámci správcem daně prováděného postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“) neprokázala, že přijala jí tvrzená plnění tak, jak bylo formálně deklarováno, a že přijala zdanitelná plnění od dodavatelů uvedených na přijatých dokladech, čili neodstranila pochybnosti správce daně tlumočené prostřednictvím výzvy ze dne 26. 1. 2015, č. j. 355328/15/2005-52521-109179 (dále jen „výzva ze dne 26. 1. 2015“), vydané v návaznosti na to, že ke svému daňovému tvrzení žalobkyně nepřiložila evidenci pro daňové účely, ani doklady, přičemž se správcem daně nespolupracovala a neodstranila pochybnosti za předchozí řízení týkající se měsíců května, června, září a října 2014. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala a teprve po seznámení se se sdělením o výsledku POP předložila požadované doklady (zejména faktury) v kopiích. Vzhledem k jejich nedostatečnosti pak správce daně žalobkyni znovu vyzval výzvou k prokazování ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3357088/15/2005-62561-107899 (dále jen „výzva ze dne 29. 4. 2015“), aby jinými důkazními prostředky prokázala, že skutečným dodavatelem zdanitelných plnění uvedených na přijatých dokladech č. 140249, 140250 a 140251 byla společnost Karmont s.r.o., DIČ:

CZ25455869 (dále jen „**společnost Karmont**“), na přijatých dokladech č. FD-40 a FD-43 byla společnost Bohemia Iuris Kapitál a.s., DIČ: CZ63078274 (dále jen „**společnost B.I.K.**“), na přijatém dokladu č. FD-41 byla společnost Adelit a.s., DIČ: CZ29189179 (dále jen „**společnost Adelit**“) a na přijatém dokladu č. FD-42 byla společnost AGROTEC a.s., DIČ: CZ00544957 (dále jen „**společnost Agrotec**“), a že zdanitelná plnění byla přijata v rozsahu uvedeném na příslušných daňových dokladech. Správce daně se ve výzvě ze dne 29. 4. 2015 zajímal též o existenci a skutečnou dispozici žalobkyně s předmětem zdanitelného plnění, kdo, kde a kdy tato plnění žalobkyni předával, kdo je přebíral a žalobkyni vyzval k prokázání použití předmětných

plnění pro vlastní ekonomickou činnost. Žalobkyně však ani na tuto výzvu nijak nereagovala, stejně jako společnost Karmont na výzvu k poskytnutí informací ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1433642/15. Následně proto správce daně vydal platební výměr.

6. Nadto žalovaný konstatoval, že na základě dožádání prověřoval rovněž obchodní spolupráci žalobkyně s dalšími jejími obchodními partnery i za zdaňovací období měsíců října a prosince 2014. Z odpovědí dožádaných správců daně přitom vyplynulo, že společnost EXPOSA GAME a.s., DIČ: CZ28957431 (dále jen „**společnost EXPOSA**“) poslední daňové přiznání podala za období 4. čtvrtletí roku 2013 a o její činnosti neměl její zplnomocněný zástupce žádné informace, a že v případě Autodopravy Tolka Petr, DIČ: CZ47115866, nesouhlasily údaje na fakturách vydaných dodavatelem s údaji na přijatých fakturách žalobkyně.
7. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že se správci daně nepodařilo ověřit, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění oprávněně, neboť z předložených dokladů nebylo lze považovat za prokázané, že zdanitelná plnění probíhala tak, jak na nich bylo uvedeno. Na daňových dokladech společnosti Karmont nebyl předmět zdanitelného plnění uveden takovým způsobem, aby bylo bez dalšího možné najisto zjistit návaznost přijatých plnění na plnění uskutečněná, když v daňovém dokladu č. 140249 a č. 140251 byl jako předmět plnění uveden „*mák modrý sklizeň 2014*“ a v daňovém dokladu č. 140250 pak „*hořčice bílá SINAPS ALBA*“. Žalobkyně také nepředložila žádný doklad za přepravu tohoto předmětu plnění, ani kupní smlouvu s ujednáním případného řešení reklamace. Zdanitelná plnění nebylo možné s jistotou a bez další součinnosti žalobkyně tvrdit, ani k sobě přiřazovat. Žalobkyně nepředložila ani další důkazy k předmětům přijatých plnění od společnosti B.I.K., společnosti Adelit a společnosti Agrotec, které by prokazovaly, že žalobkyně takto přijatá plnění, z nichž následně žalobkyně uplatnila odpočet na DPH, byla těmito společnostmi poskytnuta. Žalobkyně navíc vůbec nepředložila fakturu č. 140248, ač k tomuto byla vyzvána, čili v tomto případě ani nedisponovala daňovým dokladem vystaveným plátcem tak, jak to vyžadoval § 73 ZDPH. Žalobkyně zůstala v daňovém řízení pasivní, svá tvrzení neprokázala, resp. z jí předložených důkazních prostředků nevyplynulo, že by prokazovaly jak uskutečnění plnění ze strany společností uvedených na přijatých dokladech, tím méně pak souvislost pořízení zboží a služeb s ekonomickou činností žalobkyně. Žalobkyně ani nereagovala na výzvu ze dne 29. 4. 2015, v níž správce daně řádně a srozumitelně odůvodnil své pochybnosti v projednávané věci, čímž unesl své důkazní břemeno. Žalobkyně přitom žádné další důkazní prostředky, kterými by odstranila důvodné pochybnosti správce daně a prokázala splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, nepřinesla k prokázání svých tvrzení ani v rámci odvolacího řízení.

8. K odvolací námitce, v níž žalobkyně brojila proti nezákonnosti platebního výměru, jenž nebyl vystaven místně příslušným správcem daně, žalovaný oponoval, že platební výměr byl vydán správcem daně jako původně místně příslušným správcem daně. Platební výměr byl znovu řádně doručován, neboť dříve k řádnému doručení nedošlo, protože platební výměr byl nejprve dne 19. 6. 2015 doručen zástupci žalobkyně panu R. T., který ovšem dne 11. 6. 2015 podal správci výpověď plné moci, tudíž platební výměr nebyl žalobkyni řádně doručen. K námitce, že před červnem 2015 byly všechny úkony prováděny s tímto zástupcem žalobkyně, který bez vědomí žalobkyně se správcem daně nespolupracoval (nikoliv tedy žalobkyně), uvedl, že § 25 daňového řádu umožňoval žalobkyni, aby místo ní jako osoby zúčastněné na správě daní jednal její zástupce. Z § 41 daňového řádu pak vyplývalo, že měla-li osoba, které byla písemnost doručována, zmocněnce, doručoval správce daně v rozsahu udělené plné moci písemnosti jen tomuto zástupci. Případné spory mezi žalobkyní jako zmocnitelem a jejím zmocněncem tedy nemohly být přičítány k tíži správce daně. Jestliže žalobkyně ve shora uvedené souvislosti namítala účelovost a povrchnost správcem daně použité argumentace, že adresa daňového subjektu podle platebního výměru byla X, kde si adresát vyzvedával poštu, ale se správcem daně nekomunikoval, žalovaný tuto námitku označil za nedorozumění. Platební výměr totiž vskutku

obsahoval původní adresu sídla žalobkyně s tím, že jej bylo pro procesní vadu třeba doručit žalobkyni i s touto původní adresou sídla, byť žalovanému bylo známo, že současná adresa žalobkyně byla X.

9. Konečně k námitce žalobkyně ohledně toho, že správce daně v platebním výměru porušil zásadu neutrality DPH, když k tíži žalobkyně přičetl nekontaktnost dodavatelské společnosti, žalovaný kromě její nedůvodnosti deklaroval, že k tíži žalobkyně nebylo možno klást skutečnosti existující na straně jejího dodavatele, což ovšem ani správce daně nečinil, neboť žalobkyni vyzval k prokázání jejích tvrzení, nicméně ta na svá procesní práva rezignovala. Žalovaný v rámci vypořádání této odvolací námitky také podotknul, že nepopřel, že by žalobkyně ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2014 neuskutečňovala v projednávané věci zdanitelná plnění, nicméně podle jeho závěrů žalobkyně neprokázala, že plnění proběhla tak, jak byla co do dodavatelů deklarována na daňových dokladech, resp. ani neprokázala, že tato plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, a to např. předložením skladové evidence, dokumentů k přepravě zboží, nebo jiné evidence. Za narušení neutrality daně tak nebylo podle žalovaného možné považovat situaci, kdy daňový subjekt neprokázal naplnění podmínek pro odpočet daně.

III. Obsah žaloby

10. Žalobkyně v podané žalobě nejprve obecně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neodstranil chyby, jichž se dopustil správce daně v řízení o vydání platebního výměru, přičemž napadené rozhodnutí označila za nezákonné, neboť správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal důvodnost svých pochyb.
11. Žalobkyně namítala, že její práva byla v daňovém řízení dotčena tím, že správce daně o průběhu POP nese-psal protokol v situaci, kdy pochybnosti správce daně nebyly v rámci POP odstraněny. Přitom tuto povinnost správci daně předepisoval § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Při této příležitosti žalobkyně odkázala na citovaný názor právní doktríny (LICHNOVSKÝ, O. – ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání, Praha, C. H. Beck 2016, str. 330), že jen v případě úplného odstranění pochybností bylo možno věc

řešit cestou méně formálního úředního záznamu zakládaného do spisu. Přetrvávaly-li však i poté pochybnosti správce daně, musel o nich správce daně za účasti žalobkyně sepsat protokol; žalobkyní namítaný postup správce daně byl tak rovněž v rozporu se článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „**Listina**“). Žalovaný na toto porušení v napadeném rozhodnutí nijak nereagoval, čímž porušil § 115 odst. 1 daňového řádu.

12. Další žalobní námitkou se žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 - 34, zaměřila na to, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, když za situace, kdy dospěl k odlišnému právnímu názoru, měl povinnost s ním před svým rozhodnutím žalobkyni seznámit a umožnit jí se k tomu ve stanovené lhůtě vyjádřit. Žalobkyni tak bylo tedy upřeno právo vyjádřit se k právnímu názoru žalovaného jako odvolacího orgánu ohledně provedených důkazů v projednávané věci a také k důsledkům, které z nich žalovaný vyvozoval. Z téhož důvodu žalobkyně nemohla ani navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. O nezákonnosti tohoto postupu žalovaného svědčilo to, že žalovaný se vědomě nezabýval některými námitkami a důkazy, které žalobkyně uplatnila v odvolání proti platebnímu výměru, že používal zjištění a důkazy, které odůvodnění platebního výměru neobsahovalo, že se nezabýval skutečnostmi a nepřihlížel ke zjištěním správců daně, které se týkaly žalobce a udály se po dni 14. 6. 2015, že prováděl dokazování „*formou rozsáhlých citací judikatury Nejvyššího správního soudu*“, ke kterým se žalobkyně nemohla vyjádřit, že ji neseznámil s důvody, které ho vedly k odmítnutí její odvolací námitky o nezákonnosti vydání platebního výměru doručeného dne 14. 6. 2017 a že žalovaný odlišně od správce daně hodnotil spolupráci, či nespolečnou spolupráci žalobkyně se správcem daně.
13. Žalobkyně dále žalovanému vytkla, že jí napadené rozhodnutí bylo doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2014. Prekluzivní lhůta začala běžet dne 27. 12. 2014 a napadené rozhodnutí se stalo pravomocným až dnem doručení žalobkyni, čili dne 26. 11. 2018. K tomu žalobkyně uvedla, že se jednalo o lhůtu hmotněprávní povahy, tudíž daň musela být v jejím rámci pravomocně vyměřena, což se v projednávané věci nestalo.
14. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobkyně spatřovala rovněž ve skutečnosti, že platební výměr vydal místně nepřislušný správce daně, neboť od 22. 3. 2017 již byl místně příslušným Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1. Žalovaný se s touto původně odvolací námitkou žalobkyně nevypořádal v napadeném rozhodnutí řádně, když důvodem pro popření práva žalobkyně, aby jí platební výměr vystavoval místně příslušný správce daně, nemohlo být odkazování na zásadu „ne dvakrát v téže věci“.
15. Jako rozporné žalobkyně dále označila vypořádání své odvolací námitky ohledně nespolečné spolupráce se správcem daně, neboť žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí nejprve uvedl, že nebylo lze přisvědčit správci daně, že by žalobkyně se správcem daně nespolečně pracovala, přičemž následně uzavřel, že tuto odvolací námitku žalobkyně shledal nedůvodnou.
16. Žalobkyně brojila též proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť v něm žalovaný vůbec neřešil, zdali postupem správce daně v nyní souzené věci nedošlo k opakované daňové kontrole ve smyslu § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu, protože v téže věci

žalobkyně byly zahájeny celkem tři shodné daňové kontroly, a to na základě výzvy, na základě zahájené daňové kontroly na základě předvolání správce daně k zahájení daňové kontroly ze dne 4. 3. 2015, č. j. 1433642/2005-62561-107899, a konečně na základě výzvy ze dne 29. 4. 2015. Z napadeného rozhodnutí tak nebylo jasné, na základě jakého rozhodnutí správce daně bylo zahájeno daňové řízení v projednávané věci. Zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně spatřovala rovněž ve skutečnosti, že žalovaný argumentoval dokazováním z jiných zdaňovacích období (říjen a prosinec 2014) ve vztahu k obchodním korporacím, vůči kterým žalobkyně neměla za zdaňovací období listopad 2014 žádná zdanitelná plnění (společnost EXPOSA, společnost Mind the Gap s.r.o., Autodoprava Totka Petr). Správce daně tak argumentoval skutečnostmi, které nastaly mimo zdaňovací období měsíce listopadu 2014. Správce daně také v projednávané věci k dokazování přistoupil formálně, mechanicky a účelově, protože se zabýval pouze společností Karmont. Jak správce daně, tak žalovaný podle žalobkyně také nevzali v potaz zjištění, která se uskutečnila ve věci DPH v jiných zdaňovacích obdobích u žalobkyně po dni 14. 6. 2015, konkrétně pak daňovou kontrolu, kterou u žalobkyně ohledně DPH za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 provedl dožádaný správce daně – Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště Brandýs nad Labem, v dubnu 2017, aniž tato daňová kontrola ovšem byla ke dni podání žaloby ukončena.

17. Žalobkyně dále oponovala žalovaným aplikované judikatuře Nejvyššího správního soudu, neboť tato byla podle jejího názoru neaktuální a v příkrém rozporu s judikaturou SDEU, podle které nebylo možné bez dalšího odmítnout nárok na odpočet daně v případě, kdy daňový subjekt nebyl schopen prokázat přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele jinak než daňovým dokladem. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudky ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, a ve věci *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a č. C-142/11), přičemž žalovaný podle ní neodůvodnil, proč se žalobkyní nyní uváděná judikatura SDEU na projednávaný případ nevztahovala.
18. Žalobkyně konečně namítala též porušení zásady neutrality systému DPH. Hlavním zdanitelným plněním žalobkyně byl prodej nakoupeného zboží – rostlinných komodit (máku a hořčice bílé), které daňový subjekt dále prodal společnosti Dynamic Trade s.r.o. Žalobkyně tudíž nebyla výrobcem a její zdanitelné plnění na výstupu spočívalo tedy v prodeji zboží, které nemohlo být realizováno bez předchozího nákupu prodávaného zboží na vstupu. Podle žalobkyně tak správci daně nevznikla pochybnost o existenci uvedených rostlinných komodit a jejich prodeji společnosti Dynamic Trade s.r.o., nýbrž o tom, že uvedené rostlinné komodity dodala společnost Karmont jako dodavatel deklarovaný v posuzovaných daňových dokladech. Správce daně uznáním výše a správnosti daně na výstupu při prodeji rostlinných komodit zároveň podle žalobkyně uznal i samu existenci předmětného zboží, čímž potvrdil, že předmětné zboží muselo být předtím žalobkyní nakoupeno. Samotná nekontaktnost společnosti Karmont v roce 2015 nemohla být přičítána jako základní důkaz k tíži žalobkyně, jak to činil správce daně a žalovaný v projednávané věci. Z ní také nebylo, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 - 21, možno usuzovat na neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Navíc žalobkyně konstatovala, že v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíců březen, duben a červenec 2014 byl dne 24. 1. 2018 proveden výslech jednatele společnosti Karmont, pana Mgr. P. K., čímž byla kontaktnost společnosti Karmont prokázána.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně na něj odkázal. Následně se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám žalobkyně.
20. K údajnému neunesení důkazního břemene ze strany správce daně žalovaný oponoval především tím, že důvodnost svých pochyb správce daně řádně specifikoval ve výzvách adresovaných žalobkyni. Ve výzvě ze dne 26. 1. 2015 ji správce daně vyzval, aby prokázala, že vykázaná přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění byla podložena reálnou ekonomickou činností, když k jejich odstranění nedošlo ani ve zdaňovacích obdobích květen, červen, září a říjen 2014 pro nespolupráci žalobkyně se správcem daně. Následující výzvou ze dne 29. 4. 2015 pak správce daně vyzval žalobkyni, aby jinými než předloženými důkazními prostředky prokázala deklarovaná přijatá zdanitelná plnění včetně doložení využití předmětných plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Právě touto odůvodněnou výzvou došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, která na ni ovšem nijak nereagovala, přijatá zdanitelná plnění nedoložila, resp. nenavrhla provedení dalších důkazů.
21. Skutečnost, že správce daně nese-psal o průběhu POP protokol, nebyla podle žalovaného vadou řízení. Správce daně sdělil v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu výsledek POP, přičemž bylo na žalobkyni, aby případně podala návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Tak však žalobkyně v nyní souzené věci neučinila. Z komentáře k daňovému řádu, obsaženém v právním systému ASPI, vyplývalo, že pokud nebyl sepsán protokol podle ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu, mohl správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky POP zasláním samostatného přípisu obsahujícího zákonem stanovené údaje, což správce daně v projednávané věci učinil.
22. Nedůvodnou žalovaný shledal rovněž námitku žalobkyně, v níž brojila proti porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v projednávané věci nebyly podle žalovaného splněny podmínky jeho aplikace, čili žalovaný neprováděl ani dokazování, ani nedospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, a proto ani nemohl upřít žalobkyni právo vyjádřit se k právnímu názoru žalovaného.
23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také vypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně, přičemž argumentoval-li dalšími skutečnostmi z jiných zdaňovacích období a ohledně jiných dodavatelů žalobkyně než ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2014, činil tak pouze v poloze popisu širšího kontextu činnosti správce daně v souvislosti s pochybnostmi uvedenými ve výzvě, přičemž tyto okolnosti nebyly předmětem dokazování, a nebyly ani posuzovány žalovaným při vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný se také v napadeném rozhodnutí nikterak neodchýlil od právního názoru správce daně a k okolnostem, které se udály až po dni 14. 6. 2015, nepřihlížel proto, že nebyly pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně v rozhodném období jakkoli

relevantní. Skutečnosti, které tedy souvisely s předchozími zdaňovacími obdobími, správce daně uváděl i pro tehdejší nekontaktnost žalobkyně jako důvod pro vydání výzvy.

24. Žalovaný dále odmítl, že by odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu měl být ve smyslu § 93 daňového řádu považován za důkaz. Vzhledem k tomu, že žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování, nebyl ani vůči žalobkyni povinen seznámit jí před vydáním napadeného rozhodnutí s důvody, které vedly k odmítnutí odvolací námitky, neboť tyto uvedl v samotném napadeném rozhodnutí.

25. K údajnému odlišnému hodnocení spolupráce žalobkyně se správcem daně, žalovaný podotkl, že se jedná o irelevantní polemiku ohledně hodnocení jejího chování, které se zprvu skutečně vyznačovalo nespoluprací se správcem daně. Dílčí neshoda mezi žalovaným a správcem daně ohledně míry spolupráce žalobkyně se správcem daně přitom rozhodně neměla za následek odlišný právní názor v projednávané věci, neboť meritum sporu se týkalo neunesení důkazního břemene žalobkyní, nikoliv hodnocení chování daňového subjektu v průběhu daňového řízení. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 - 34, žalovaný označil za nepřípadný, neboť v projednávané věci nebylo i kvůli pasivitě žalobkyně dokazování soustředěno do odvolacího řízení a žalovaný jako odvolací orgán žádné dokazování v projednávané věci neprováděl.
26. Co se týče námitky prekluze lhůty pro vyměření daně, žalovaný ji rovněž odmítl s tím, že prekluzivní lhůta sice začala plynout dne 27. 12. 2014, nicméně tato lhůta neuplynula dne 27. 12. 2017, neboť byla prodloužena oznámením rozhodnutí o stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, čili doručením platebního výměru dne 14. 6. 2017, tj. v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Konec této prekluzivní lhůty tak připadal až na den 27. 12. 2018, čili až po nabytí právní moci platebního výměru ke dni 26. 11. 2018.
27. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou místní nepříslušnosti správce daně. V projednávané věci byla podstatnou skutečností, že místně příslušný správce daně učinil dne 17. 6. 2015 úkon směřující k doručení platebního výměru žalobkyni ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu. Tentýž platební výměr byl pak žalobkyni doručen až dne 14. 6. 2017 za situace, kdy v mezidobí od vydání platebního výměru do okamžiku jeho doručení došlo ke změně sídla žalobkyně a s ní související změně místní příslušnosti správce daně. Doručení platebního výměru žalobkyni, vydaného správcem daně, tak již namísto správce daně provedl nový, místně příslušný správce daně.
28. Žalovaný nevešel ani v námitku žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nejasnost okamžiku zahájení daňového řízení. Správce daně v dané věci zahájil daňové řízení výzvou a POP byl ukončen sdělením jeho výsledku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 3997760/15/2005-62561-107899. K zahájení daňové kontroly v projednávané věci vůbec nedošlo, a to z důvodů spočívajících na straně žalobkyně, která se k jejímu zahájení bez omluvy nedostavila, o čemž sepsal správce daně úřední záznam pod č. j. 1914508/15/2005-62561-107899. Žalobkyně tak k zahájení daňové kontroly neposkytla součinnost, proto správce daně pokračoval v POP, a když žalobkyně v reakci na sdělení jeho výsledku nenavrhla pokračování v dokazování, vydal správce daně platební výměr. Žalovaný tak rovněž odmítl, že by v téže věci správcem daně zahájeny tři daňové kontroly.
29. Uvedení širšího kontextu úkonů správce daně vůči žalobci zároveň podle žalovaného nemohlo znamenat zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, protože jejich konstatování nebylo důvodem, proč žalovaný odmítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru. Důvodem pro zamítnutí odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zůstala skutečnost, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala deklarovaná přijatá zdanitelná plnění.
30. Ve vztahu k žalobkyní namítanému rozporu s judikaturou SDEU žalovaný zastával v návaznosti na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, názor, že pro odeprání nároku na odpočet daně postačovalo, nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl a nešlo tak určit, že to byla osoba povinná k dani. V bodě 27 napadeného rozhodnutí

pak žalovaný odkazoval na převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu a v bodě 34 napadeného rozhodnutí konstatoval, že z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky přiznání odpočtu daně náleželo i to, že zboží muselo být dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani. V bodech 45 až 53 napadeného rozhodnutí pak žalovaný podrobně rozebral závěry judikatury SDEU, přičemž neshledal, že by výklad unijní právní úpravy ze strany SDEU připouštěl přiznání nároku na odpočet daně při nesplnění hmotněprávních podmínek pro takový nárok.

31. Podle žalovaného také nelze poukazem žalobkyně na porušení principu daňové neutrality zhojit fakt, že žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání uplatňovaných daňových nároků, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2018, č. j. 4 Afs 326/2018 - 31. Žalobkyně totiž přijetí plnění na vstupu neprokázala, ani nenavrhla žádné další důkazy. Pokud pak žalobkyně odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010 - 91, žalovaný takový odkaz zhodnotil jako nepřipadný pro skutkovou odlišnost odkazovaného případu od nyní projednávané věci, v němž soud řešil pochybení správce daně spočívající ovšem v neprovedení důkazů navržených daňovým subjektem. V nyní souzené věci však žalobkyně zcela rezignovala na důkazní doložení deklarovaného průběhu přijatých zdanitelných plnění a své důkazní břemeno tak neunesla.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
33. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť na něm strany netrvaly (souhlas žalovaného byl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. presumován). Strany zároveň nenavrhovaly provedení žádných důkazních prostředků, jež by nebyly součástí správního spisu, jímž se podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dokazování neprovádí.
34. Dříve, nežli zdejší soud přistoupí k vlastnímu vypořádání jednotlivých žalobních námitek žalobkyně, předesílá, že byt' lze žalobu s ohledem na uplatněné důvody považovat za přípustnou (srov. analogicky např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 34/2018 - 33), podoba žalobní argumentace nepochybně musí mít ve vztahu k některým námitkám svůj odraz i ve způsobu a míře nynějšího přezkumu napadeného rozhodnutí ze strany soudu. Smyslem řízení o žalobě by totiž nemělo být opětovné „recyklování“ již dříve uplatněné argumentace účastníků, nýbrž především konkrétní přezkum závěrů, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí žalovaný (k tomu srov. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45). Soud v takto uvedených souvislostech tedy nepřehlédl, že žalobkyně své žalobní námitky do značné míry postavila na předtím uplatňovaných odvolacích důvodech, se kterými se však žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. V tomto ohledu tedy nebylo na soudu ani domýšlet za žalobkyni další žalobní argumentaci.

35. Na shora uvedený závěr soudu navazuje i vypořádání námitky nepřezkoumatelnosti, kterou se soud zabýval přednostně s ohledem na to, že jen přezkoumatelné rozhodnutí může podrobit svému přezkumu v rámci správního soudnictví (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 - 105). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní

námítky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47).

36. Soud v projednávaném případě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v návaznosti na výše citovanou judikaturu v dané věci neshledal. Napadené rozhodnutí naplňuje shora vymezená kritéria přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.
37. Jestliže žalobkyně tvrdila, že nepřezkoumatelnost založila v první řadě skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neřešil, zdali postupem správce daně nedošlo k opakované daňové kontrole, soudu vůbec není zřejmé, proč by se tím měl žalovaný v napadeném rozhodnutí věcně zabývat, když žalobkyně v rámci odvolání žádnou takovou námitku neuplatnila. Jak je zjevné ze shora soudem odkazované judikatury, nelze tedy přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí vztahovat k nevypořádání odvolací námitky, která žalobkyní nebyla vůbec v řízení vznesena. Soud tedy předmětnou námitku považuje jen za účelově vznášenou, přičemž pouze *obiter dictum* konstatuje, že ji je třeba s ohledem na obsah daňového spisu v projednávané věci označit i za věcně zcela nedůvodnou. Z obsahu spisového materiálu je zjevné, že v nyní souzené věci byl výzvou ze dne 26. 1. 2015 zahájen POP a k následnému, nadto žalobkyní vyžádanému, zahájení daňové kontroly posléze žalobkyně neposkytla součinnost předvídanou v § 87 daňového řádu, tudíž k zahájení daňové kontroly v nyní souzené věci nedošlo. Za zahájení daňové kontroly přitom nebylo lze považovat ani zaslání výzvy ze dne 29. 4. 2015, protože ani s ní daňový řád nespojoval zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se tedy ve svém hodnocení procesní situace v projednávané věci mýlila, když POP byl jak řádně zahájen, tak řádně ukončen sdělením výsledku POP, k němuž se žalobkyně nijak nevymezila, čili ze své vlastní vůle nevyužila svého procesního práva podat návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků v rámci až případně poté zahajované daňové kontroly. Závěr žalobkyně o zahájení celkem třech daňových kontrol v její věci tedy vůbec nekoresponduje spisově doloženému procesnímu vývoji věci v řízení před správcem daně, stejně jako naznačování závěru, že z napadeného rozhodnutí nebylo zjevné, na základě jakého rozhodnutí správce daně bylo se žalobkyní zahájeno daňové řízení, když toto bylo evidentně ve formě vedeného POP zahájeno výzvou ze dne 26. 1. 2015.

38. Ve druhém okruhu námitek nepřezkoumatelnosti (a zmatečnosti) napadeného rozhodnutí žalobkyně poukazovala na formálnost, mechaničnost a účelovost argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí, který ji podepřel dokazováním z jiných zdaňovacích období nežli v nyní souzené věci (za říjen a prosinec 2014) a v napadeném rozhodnutí se zabýval jen společností Karmont. Žalovaný zároveň podle ní nevzal v potaz zjištění, která se časově vázala na zdaňovací období po 14. 6. 2015, čili na daňovou kontrolu, kterou u žalobkyně ohledně zdaňovacích období měsíců března, dubna a července 2014 prováděl dožádaný správce daně.
39. Má-li soud přistoupit k vypořádání takto vedené žalobní argumentace, nezbyvá mu než konstatovat, že je v první řadě zásadně nemožné uspokojivě přistoupit k vypořádání ambivalentního a zcela vnitřně rozporného závěru žalobkyně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí daného odkazy žalovaného na jiná zdaňovací období (říjen a prosinec 2014), když se žalobkyně související žalobní námitkou dovolávala toho, aby žalovaný vzal v potaz zjištění plynoucí z paralelní daňové kontroly za měsíce březen, duben a červenec 2014. K uvedenému proto soud uvádí tolik, že z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný namítanou obchodní spoluprací s obchodními partnery žalobkyně v předchozím (říjen 2014), resp. následném zdaňovacím období (prosinec 2014) ve vztahu k pro věc relevantnímu zdaňovacímu období listopadu 2014 provedl jen

pro zdůraznění kontextu (čili nikoliv formálně a mechanicky, jak tvrdila žalobkyně), jenž na straně správce daně, potažmo žalovaného, zakládal pochybnosti ohledně samotné realizace přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný tedy napadené rozhodnutí co do jeho výroku o tyto svou povahou jen dokreslující teze neopřel – napadené rozhodnutí založil na zásadním neunesení důkazní povinnosti žalobkyně ohledně splnění hmotněprávní podmínky jí tvrzeného nároku na odpočet DPH za rozhodné období, spočívající v uskutečnění přijatých plnění od jí deklarovaných dodavatelů. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tak i přes přítomnost žalobkyní naříkané partie napadeného rozhodnutí při reflexi shora uvedených judikatorních parametrů z pohledu přezkoumatelnosti plně ob stojí. Žalovaný se přitom přezkoumatelně a zcela příhodně vypořádal i s argumentací, že správce daně průběh zdanitelných plnění za listopad 2014 ověřoval jen ve vztahu ke společnosti Karmont, když vysvětlil, že v tomto a také jiných zdaňovacích obdobích konal správce daně vlastní zjištění jen u společností, které měly stěžejní podíl na přijatých zdanitelných plněních, zde u společnosti Karmont; to však nic nezměnilo na primární povinnosti žalobkyně svá tvrzení prokázat, což znamená, že správce daně podle žalovaného nebyl povinen za ni všechny skutečnosti sám vyhledávat. Pokud se tedy správce daně neobrátil i na další dodavatele žalobkyně, ani podle suodu jí nic nebránilo, aby sama přdestřela konkrétní podklady a skutečnosti, či v tomto směru vznesla konkrétní důkazní návrhy.

40. Nepřezkoumatelnost či jinou nezákonnost napadeného rozhodnutí nezakládá ani nezohlednění žalobkyní odkazovaných skutečností z daňové kontroly za měsíce březen, duben a červenec 2014, neboť – vedle již naznačené rozpornosti této žalobní argumentace – žalobkyně ve svém odvolání tyto skutečnosti ani blíže nespecifikovala a odkazovala na ně jen ve vztahu k tomu, že se správcem daně jinak řádně spolupracuje. Soud k tomu uvádí, že pro nynější věc je rozhodná především pasivita žalobkyně v rámci POP probíhajícímu ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období listopadu 2014; nikoli okolnosti její spolupráce se správcem daně v rámci daňové kontroly za jiná zdaňovací období, když za období listopadu

2014 žalobkyně zahájení daňové kontroly neumožnila. Pokud přitom žalobkyně považovala v této souvislosti za rozhodné i některé pozdější skutečnosti z řízení týkajících se jiných zdaňovacích období, mohla tyto skutečnosti předestřít i v řízení nynějším, nicméně správci daně, potažmo žalovanému, nelze vyčítat, že na půdorysu pasivitou žalobkyně dotčeného výsledku POP za listopad 2014 a bez zahájení daňové kontroly sám komplexně neposuzoval všechny možné okolnosti podnikání žalobkyně a její spolupráce se správcem daně. Nehledě na to, že předmětná daňová kontrola týkající se jiných zdaňovacích období nebyla podle tvrzení žalobkyně v době vydání napadeného rozhodnutí ještě ukončena.

41. Dále se soud zabýval námitkou prekluze daňové povinnosti spočívající v tom, že podle žalobkyně nebylo napadené rozhodnutí doručeno v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2014. K této námitce soud předně uvádí, že z § 148 odst. 1 daňového řádu se podává, že *„(d)aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Ve druhém odstavci písm. b) citovaného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok mimo jiné tehdy, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
42. Soud konstatuje, že zatímco se účastníci řízení shodli na počátku běhu této prekluzivní lhůty, lišili se co do konce jejího běhu. Soud přitom právě ohledně konce jejího plynutí dospěl k závěru, že tříletá lhůta k vyměření daně by sice uplynula ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu ke dni 27. 12. 2017, nicméně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu zároveň platí, že se lhůta pro stanovení daně prodlužovala o další jeden rok mj. tehdy, pokud došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Platební výměr jako rozhodnutí o stanovení daně byl žalobkyni doručen dne 14. 6. 2017, čili v posledních dvanácti měsících před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Z tohoto důvodu tedy *ex lege* došlo k prodloužení trvání jejího běhu o další jeden rok, tj. do dne 27. 12. 2018. Ověřením spisové dokumentace pak soud zjistil, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 26. 11. 2018, čili platební výměr se ke stejnému dni stal pravomocným, a DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2014 tak byla žalobkyni správcem daně pravomocně vyměřena v souladu se zákonem více než jeden měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty pro její vyměření. Tak bylo učiněno za dost i kritériím uváděným žalobkyní k charakteru lhůty ke stanovení daně odkazem na citované partie rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, a nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2011, sp. zn. I ÚS 3244/09.
43. V návaznosti na v předchozím bodě zmíněnou otázku doručování platebního výměru pak soud uvádí, že jako nedůvodnou shledal rovněž námitku, že platební výměr vydal místně nepřislušný správce daně. Žalobkyně zde považovala za nedostatečné vypořádání této námítky ze strany žalovaného pouhým odkazem na zásadu „ne dvakrát v téže věci“. Soud v této souvislosti především nepřehlédl, že vypořádání původně odvolací námítky žalovaným bylo podstatně obsáhlejší, než jak upozornila žalobkyně. Žalovaný v bodu 47 napadeného rozhodnutí zejména deklaroval, že správce daně byl v době vydání platebního výměru místně příslušným správcem daně, a proto k porušení pravidla místní příslušnosti v projednávané věci nedošlo; uvedl, že platební výměr byl žalobkyni později jen doručen, neboť dříve k řádnému doručení nedošlo. Takové vypořádání zdejší soud považuje za postačující, přičemž i odkaz žalovaného na existenci zásady „ne dvakrát v téže věci“ je třeba označit v souvislostech daného případu za použitý zcela trefně. Za daných okolností je totiž

podle přesvědčení soudu pravdou, že by novým platebním výměrem (vydaným jen na základě změny místní příslušnosti správce daně) byla pro již vydaný platební výměr porušena procesní zásada *ne bis in idem*. Tato překážka přitom jednoznačně pramení z § 101 odst. 4 daňového řádu, který umožňuje přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.

44. V předmětné věci mělo i podle názoru soudu dojít vskutku již jen k doručení dříve správcem daně vydaného a prozatím nedoručeného platebního výměru, který správce daně předtím vydal jako místně příslušný v projednávané věci. V tomto ohledu soud upozorňuje na § 101 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Soud z daňového spisu ověřil, že správce daně takový úkon k doručení rozhodnutí učinil, když platební výměr dne 18. 6. 2015 v 7:23:51 hodin dodal do datové schránky pana R. T., dosavadního zmocněnce žalobkyně, byť tento ke dni 11. 6. 2015 plnou moc žalobkyni vypověděl a toto doručení proto nebylo účinné (vyžadovalo opakované pozdější doručení platebního výměru žalobkyni). Pozdější změna místní příslušnosti správce daně, která se odehrála v mezičase mezi vydáním platebního výměru a jeho řádným doručením, tak ve věci zahájeného řízení nemohla sehrát jakkoli relevantní úlohu ve vztahu k závěru, že by snad tento platební výměr jen z důvodu pozdějšího doručení žalobkyni vydal místně nepřislušný správce daně. Proto tedy zdejší soud nemohl důvodnosti této žalobní námitky žalobkyně přisvědčit.
45. Následně soud přistoupil k vypořádání dalších žalobních námitek, které se již týkaly věci samotné. Jestliže žalobkyně v první ze svých námitek brojila proti nezákonnosti založené tím, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal důvodnost svých pochyb, zdejší soud k takto vedené žalobní argumentaci poznamenává, že není založena na natolik adresných a konkrétních žalobních tvrzeních, aby je soud mohl vypořádávat v jiném nežli v obdobně obecném rámci, vycházejícího z následně uvedených zákonných a judikatorních východisek.
46. Předně platí, že daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Naopak správce daně prokazuje podle odst. 5 písm. c) citovaného ustanovení skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních

záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

47. Z § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH vyplývá, že „(p)látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“ Odstavec 5 citovaného ustanovení k tomu dodává, že „(p)látce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.“
48. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce povinen mít pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad.

49. Ustálená judikatura SDEU, v zásadní relaci k nyní projednávané věci, vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky SDEU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, bod 63; ve věci *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39; ve věci *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, body 42 a 43, jakož i ve věcech *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).
50. Z judikatorního rámce nastaveného ze strany SDEU rovněž vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, zdůraznil, že „(p)roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).“ Obdobně se SDEU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, bod 52; ve věci *Tóth*, C-324/11, bod 26; ve věci *Bonik*, C-285/11, bod 29; ve věci *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, bod 27).
51. Co se týče návazné převažující konstantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu s relevancí k nyní souzené věci, zdejší soud odkazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74, ve kterém se v bodě 21 uvádí, že: „(d)añový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Právní předpisy ale neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má v daňovém řízení své povinnosti v oblasti dokazování. Pro posuzovanou věc je podstatná zejména výše uvedená povinnost správce daně vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a vůbec tvrzení a důkazy předložené daňovým subjektem. Uvedená ustanovení ... daňového řádu... vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“
52. V citovaném rozsudku se dále uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází v případě žalobce z § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá z daňového řádu. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu

k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

53. 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 zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je potom zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).
54. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, přitom pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně zaúčtovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je tak pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (k tomu srov. též nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
55. Pokud tak správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Podle názoru, který vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 - 40, pak platí, že: „(p)rokázání uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu a na výstupu je vždy předmětem samostatného posuzování. Stěžejním přitom je, aby byly prokázány zákonné předpoklady pro jejich uznání.“
56. Soud upozorňuje rovněž na judikatorní závěr, kdy bylo nepřiznání nároku na odpočet DPH důsledkem pasivity daňového subjektu, který se správcem daně nespolupracoval, nereagoval vůbec, či dostatečně na výzvy správce daně, nedostavil se k jednání před správcem daně za

účelem zahájení daňové kontroly apod., přičemž ve výzvách k odstranění pochybností bylo správcem daně konkrétně uvedeno, které skutečnost a proč hodnotí jako neprůkazné a rovněž tak jakým způsobem je zapotřebí tyto nedostatky odstranit (opět viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74).

57. S ohledem na citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu to tedy byla žalobkyně, kdo byl v projednávané věci primárně zatížen nesením důkazního břemene ve vztahu ke svým daňovým tvrzením, neřku-li, jednalo-li se o tvrzení vztahená k jejímu nároku na odpočet daně. Právě žalobkyně měla prokázat naplnění hmotněprávních podmínek svého nároku, ohledně něhož správce daně v intencích § 89 odst. 1 daňového řádu vyjádřil nejprve ve výzvě ze dne 26. 1. 2015 a následně s větší mírou podrobnosti ve výzvě ze dne 29. 4. 2015 své pochybnosti. Žalobkyně však ve vztahu k oběma těmto výzvám zůstala pasivní (ani v žalobě přitom ve vztahu k nim nevznesla žádné konkrétní námitky), a důkazně tak správci daně na oporu těchto svých daňových tvrzení nepředložila zhora ničeho.
58. Pokud dále žalobkyně namítala, že její práva měla být v daňovém řízení dotčena tím, že správce daně o průběhu POP neseřsal protokol, pokud jeho pochybnosti nebyly v rámci POP odstraněny, soud k tomu předesílá, že podle rozhodné právní úpravy v § 90 odst. 1 daňového řádu správce daně o průběhu POP sepíše podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Odstavec 2 citovaného ustanovení stanoví, že *„(n)edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“*
59. Z obsahu daňového spisu se podává, že žalobkyně na výzvu ze dne 26. 1. 2015 nijak nereagovala, čili neposkytla správci daně k jím vyjádřeným pochybnostem součinnost. Správce daně proto žalobkyni sdělil pod č. j. 1019475/15/2005-62561-107899 výsledek POP, přičemž teprve poté žalobkyně zareagovala svým podáním ze dne 21. 2. 2015 obsahujícím návrh na pokračování v dokazování a zahájení daňové kontroly. Ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu sice předpokládá, že správce daně sepíše protokol nebo úřední záznam, nicméně tuto povinnost správce daně výslovně váže na „povahu odpovědi“ daňového subjektu, pročez zároveň co do obsahových náležitostí předvídá, že v něm správce daně uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Žalobkyně ovšem žádnou odpověď v projednávané věci správce daně neposkytla, tudíž správce daně ani neměl čím předmětný protokol, resp. úřední záznam obsahově naplnit. Jeho pochybnosti nebyly ze strany žalobkyně v důsledku její nečinnosti jakkoli vyvráceny, a tak naprosto v souladu se systematikou a logikou znění § 90 daňového řádu správce daně přistoupil k aplikaci odst. 2 citovaného ustanovení, a sdělil tedy žalobkyni výsledek POP. Soud proto uzavírá, že se správce daně v projednávané věci řádně držel dikce § 90 daňového řádu a žalobce pro procesní pasivitu žalobkyně sdělením informoval o výsledku POP, proti němuž se následně mohla žalobkyně procesně bránit, jak to také nakonec učinila.
60. Za nepřiléhavý přitom soud označuje žalobkyní citovaný názor právní doktríny (LICHNOVSKÝ, O. – ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání, Praha, C. H. Beck 2016, str. 330), protože ten i u mírnější formy vyhotovování úředního záznamu

předpokládal, že pochybnosti správce daně byly v důsledku aktivity daňového subjektu zcela odstraněny. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Žalobkyně se k výzvě nijak nevyjádřila, stěží tak mohly být v právě souzené věci naplněny podmínky pro sepsání úředního záznamu (natož pak protokolu), když pochyby správce daně, k jejichž odstranění byla žalobkyně vyzvána, nebyly právě pro procesní pasivitu žalobkyně jakkoli dotčeny, natož pak odstraněny. Protože se tak ze strany správce daně nejednalo o porušení procesních práv žalobkyně, tedy o vadu řízení, nemohl se podle přesvědčení soudu ovšem ani žalovaný, tak jak tvrdila žalobkyně v žalobě, dopustit porušení § 115 odst. 1 daňového řádu tím, že „mohl provést dokazování pro odstranění vad řízení“. Stejně tak je třeba jako nedůvodnou odmítnout související subnámitku, v níž se žalobkyně z téhož důvodu dovolávala porušení čl. 38 odst. 2 Listiny. Soud jednoduše nemohl do této argumentace žalobkyně vstoupit,

když správce daně tak, jak mu předepisoval § 89 odst. 1 daňového řádu, žalobkyni vyzval k odstranění pochybností, tudíž ji kvalifikovaně vybídl k procesní aktivitě, k vyjádření jejího názoru na věc, navržení, resp. předložení disponibilních důkazních prostředků. Na tuto jeho adresnou výzvu, potažmo jím procesně poskytnutý prostor, však žalobkyně z důvodu spočívajících toliko na její straně, a nikoliv na straně správce daně, relevantně nereagovala. Žalobkyně se tak svobodně rozhodla zůstat zcela procesně pasivní a reagovala až při nejbližší další příležitosti v návaznosti na sdělení výsledku POP ze strany správce daně.

61. Zdejší soud se nemohl ztotožnit ani se souborem žalobních námitek, v nichž žalobkyně uváděla, že se žalovaný dopustil porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, když, dospěl-li k odlišnému právnímu názoru, měl povinnost s tímto odlišným právním názorem žalobkyni seznámit a umožnit ji se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřit. Soudu v prvním řadě není zřejmé, na základě jakých skutečností žalobkyně dospěla k názoru, že v projednávané věci žalovaný zaujal od správce daně odlišný právní názor na posouzení věci. Tato okolnost totiž z napadeného rozhodnutí nijak neplyne. Žalovaný se naopak zcela zjevně v právním hodnocení se správcem daně shodl a platební výměr pak i ve výroku napadeného rozhodnutí potvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko vhodně rozhojnil argumentaci správce daně užitou v platebním výměru, a to zejména širší oporou o aplikované závěry judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu.
62. Při této příležitosti zároveň zdejší soud odmítá, že by žalovaný v důsledku citací a odkazů na relevantní závěry judikatury obou zmíněných soudů prováděl dokazování. Tento postup žalovaného byl naprosto správný a uváděním závěrů vyšších soudů v obdobných věcech vytvářel aplikační podporu pro své právní posouzení věci, tak aby bylo dostatečně věrohodné a pro žalobkyni jako adresáta napadeného rozhodnutí přesvědčivé. Prostřednictvím dokazování, čili prováděním důkazních prostředků, se zjišťuje skutkový stav věci, judikatorní rámec však sehrává významnou roli až při právním posuzování zjištěných skutkových okolností, čili při aplikaci konkrétního právního rámce, nepředstavuje tak výsledek dokazování, ale důležité vodítko pro to, aby rozhodování správců daně nebylo při výkladu zákonných ustanovení pro daňové subjekty jakkoliv v širším přezkumném kontextu překvapující a nevybočovalo z již dosažené rozhodovací praxe vrcholových článků soudní soustavy.
63. I proto soud dává za pravdu žalovanému v argumentaci použité v jeho vyjádření k žalobě, v němž poukázal na znění § 115 odst. 2 daňového řádu, který stanovil povinnost odvolacímu orgánu seznamovat daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi v rámci dokazování prováděného v odvolacím řízení a umožnit mu se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit, resp.

navrhnout důkazy na podporu svých tvrzení, pouze ve dvou předpokládaných situacích, z nichž v jednom případě odvolací orgán buď prováděl v odvolacím řízení dokazování, nebo, ve druhém případě, kdy by dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a to v neprospěch odvolatele. Je přitom zjevné, že ani jedna z těchto zákonem předvídaných situací nenastala, tudíž je třeba argumentaci žalobkyně označit za zásadně lichou a pro projednávanou věc zcela nepřípadnou. Obdobně je třeba hodnotit i odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 - 34, který řešil případ, jenž se svými okolnostmi podstatně lišil od nyní souzené věci právě tím, že v něm žalovaný odvolací orgán prováděl nové důkazy, resp. uváděl nové skutečnosti, čili nevyšel jen z důkazních prostředků, které v projednávané věci provedl správce daně.

64. Pokud mělo ze žalobkyní uváděných skutečností vyplývat, že změna názoru žalovaného spočívala v tom, že změnil názor na hodnocení úrovně spolupráce ze strany žalobkyně, v tomto ohledu se jednalo o změnu v její prospěch. Ani toto opakovaně namítané odlišné hodnocení kvality spolupráce mezi správcem daně a žalobkyní ze strany žalovaného nadto nebylo možné kvalifikovat jako odlišné právní hodnocení věci; žalovaný v něm totiž přistoupil jen k dílčímu rozdílnému hodnocení skutkových okolností případu, navíc pro právní hodnocení projednávané věci zcela nepodstatných. Konečně soudu není vůbec zřejmé, jak žalobkyní dále uváděné nezabývání se

žalovaného skutečnostmi a zjištěními správců daně, které se udály po 14. 6. 2015, mělo podporovat tvrzení žalobkyně o tom, že žalovaný měl v projednávané věci zastávat odlišný právní názor, resp. posuzovat jakékoliv nové skutečnosti, jestliže žalovaný právě tyto potenciálně nové skutečnosti v projednávané věci vůbec nezohlednil.

65. Jiné relevantní skutečnosti, které by vymezovaly odlišnost žalovaným zastávaného právního názoru, pak žalobkyně neuvedla, když toliko naprosto nedostatečně a s minimální relevancí pro podporu splnění podmínek § 115 odst. 2 daňového řádu odkazovala na to, že se žalovaný vědomě nezabýval některými námitkami, které ovšem nijak blíže nespecifikovala. Soudu rovněž není zřejmé, jaký dopad do porušení citovaného ustanovení daňového řádu měla mít žalobkyní tvrzená skutečnost, že žalovaný používal v bodech 36, 38 a 65 napadeném rozhodnutí, opět blíže nespecifikovaná, zjištění a důkazy, které odůvodnění platebního výměru neobsahovalo. Ve všech žalobkyní uváděných bodech napadeného rozhodnutí žalovaný zásadně jen sumarizoval průběh předchozího daňového řízení v relaci k úkonům prováděným správcem daně, nepřicházel tak se žádnými novými skutečnostmi, či důkazy v projednávané věci, ani danou věc nijak odlišně od správce daně právně nehodnotil.
66. Zdejší soud dále na půdorysu shora uváděných judikatorních mantinelů rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu odmítá námitku žalobkyně vedenou v tom směru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nerespektoval aktuální judikaturu SDEU, resp. judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nebylo možné v nyní souzeném případě odmítnout nárok na odpočet daně.
67. Výše bylo vyloženo, že podle SDEU i Nejvyššího správního soudu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění musí být poskytnuto osobou povinnou k dani. Městský soud v Praze na tomto místě podotýká, že se v tomto ohledu ztotožnil se závěry vyslovenými prvním senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, kterým byla tato

otázka předložena k posouzení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Podle těchto závěrů přitom pro odepření nároku na odpočet daně stačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani. Městský soud v Praze sdílí přesvědčení prvního senátu Nejvyššího správního soudu, že se v tomto případě jedná o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či podmínit, jak to učinil čtvrtý senát Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78. Soud se tak přiklání k převažující rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu vycházející z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně, resp. upřesňující, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. body 27 – 29 připomínaného usnesení prvního senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 - 35).

68. Ve světle shora připomenutých judikatorních východisek, neshledává soud důvodu se od tohoto převažujícího závěru jakkoli odchylovat a pro větší stručnost na něj v plném rozsahu odkazuje. Soud tak zároveň nepovažoval za potřebné přerušit řízení do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci předloženému k posouzení prvním senátem usnesením č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, resp. do rozhodnutí SDEU o předběžné otázce položené v tomto řízení rozšířeným senátem v usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54.
69. V tomto směru soud dále uvádí, že v této věci bylo mezi účastníky primárně sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda žalobce přijal plnění právě od jím označených dodavatelů. Žalovaný dospěl k závěru, že se nepodařilo prokázat, že by právě tato přijatá plnění potravinářského charakteru (mák modrý, hořčice bílá) byla dodána od deklarovaných dodavatelů a že by tato přijatá zdanitelná plnění byla přijata v rozsahu uvedeném na žalobkyní předložených dokladech. Žalobkyně v průběhu daňového řízení řádně nereagovala na výzvy správce daně, a tak pochyby správce daně bez předložení dalších dokladů ze strany žalobkyně, např. o přepravě či

skladování žalobkyní přijatého potravinářského plnění, ani z povahy věci nemohla rozptýlit. Žalobkyně byla správcem daně vyzvána především k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění na vstupu, resp. i k předložení faktury č. 140248, kterou žalobkyně v předmětném rozsahu dokonce ani nedoložila formální uskutečnění přijatého plnění. Soud proto přisvědčuje žalovanému, že bez součinnosti se žalobkyní nebylo možné oprávněnost v průběhu řízení zpochybněného nároku na odpočet daně prokázat.

70. Jinými slovy řečeno, soud neshledal důvodnými ani žalobní poukazy žalobkyně na tvrzenou neaktuálnost judikatury odkazované žalovaným v napadeném rozhodnutí, když se zcela ztotožnil s právním hodnocení projednávané věci ze strany žalovaného se zřetelem na jím uváděné závěry převažující relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž v návaznosti a s odkazem na shora uváděnou argumentaci prvního senátu Nejvyššího správního soudu nezjistil ani žádný rozpor napadeného rozhodnutí se žalobkyní uváděnými rozsudky SDEU.
71. Konečně ve vztahu k poslední žalobní námitce, ohledně porušení neutrality systému DPH v projednávané věci, dospěl soud rovněž k závěru, že není důvodná. Podotýká přitom, že tuto žalobní námitku již žalovaný řádně vypořádal v bodech 59 – 65 napadeného rozhodnutí, a to v reakci na původně vznesenou, obsahově totožnou odvolací námitku. Soud ve shodě se žalovaným popírá, že by žalovaný neunesení důkazního břemene nepřipustně zakládal na samotné nekontaktnosti společnosti Karmont. Jak bylo již opakovaně ze strany

soudu osvětleno, bylo zjevné, že napadené rozhodnutí žalovaný postavil na závěru o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně poté, co se u správce daně objevily pochyby ve vztahu k fakticitě realizace přijatých plnění od žalobkyně na dokladech deklarovaných dodavatelů, nikoliv tedy jen na faktu nekontaktnosti některého z dodavatelů. Tento závěr žalobkyně budovala v zásadě jen na zástupně a účelově tvrzené skutečnosti o tom, že napadené rozhodnutí bylo založeno na nekontaktnosti, navíc jen jednoho z vícera dodavatelů žalobkyně, nicméně tak žalovaný své odůvodnění rozhodně nestavěl. Pokud by totiž žalobkyně uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s jejími tvrzeními řádně prokázala, sama nekontaktnost společnosti Karmont by důvodem pro neuznání odpočtu DPH nepochybně nebyla. To současně znamená, že ani případná pozdější kontaktnost této společnosti (jejího jednatele), nemůže sama o sobě závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene zvrátit.

72. Ani co do ostatních žalobních argumentů posledního námitkového okruhu soud těmto argumentům nepřisvědčuje, neboť nic v projednávané věci nenásvědčovalo tomu, že by měla být žalovaným jakýmkoliv způsobem narušena neutralita systému DPH. Zdejší soud sice souhlasí se žalobkyní v tom směru, že uskutečněné zdanitelné plnění na výstupu nemohlo být realizováno bez předchozího nákupu, nicméně zároveň upozorňuje na to, že samotné uznání existence uskutečněného plnění na výstupu nezakládalo nárok žalobkyně na odpočet daně, nebyla-li současně splněna právě některá z hmotněprávních podmínek pro přiznání takového nároku na odpočet daně, především pak doložení skutečnosti, že žalobkyně přijatá zdanitelná plnění pocházela od jí dokladově deklarovaných dodavatelů jako plátců DPH na vstupu. Argumentaci žalobkyně lze v tomto ohledu označit za zcela bezobsažnou v situaci, kdy v rozhodných okamžicích prokazování skutečných dodavatelů přijatého zdanitelného plnění zůstala s pro ni fatálními, leč zcela právně souladnými následky procesně pasivní. Žalobkyně totiž přes dvojí výzvu správce daně nepředložila žádný doklad za přepravu přijatého zdanitelného plnění, či kupní smlouvu s deklarovaným dodavatelem s ujednáním případného řešení reklamace, jímž by rozptýlila pochybnosti o reálnosti uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu, nadto jen nedostatečně označeného v žalobkyní předložených daňových dokladech.

VI. Závěr a náklady řízení

73. Na základě všech shora uvedených skutečností neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěšná nebyla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady 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 na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. listopadu 2020

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu