



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobkyně: **T & T - trade, s.r.o.**, IČO 25276476
sídlem Mařákova 365, 570 01 Litomyšl
zastoupená advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231/0, 570 01 Litomyšl

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2019, č. j. 50501/19/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Předmětem podnikání žalobkyně dle obchodního rejstříku jsou mimo jiné přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti, zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod, skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě, realitní činnost, správa a údržba nemovitostí, provozování

kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí atd.

2. Dne 21. 12. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2014. Současně u žalobkyně probíhala i daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, ta však není předmětem nyní posuzované věci.
3. V rámci daňové kontroly bylo Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) za zdaňovací období měsíce února 2014 prověřováno přijaté zdanitelné plnění od společnosti Terebit company s.r.o., IČO 24851035 (dále též „Terebit“), z něhož si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 43 260 Kč, a od společnosti GORIN & GORIN, s.r.o., IČO 25236482 (dále též „Gorin“), ze kterého si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 21 035 Kč. Za zdaňovací období měsíce července 2014 bylo prověřováno přijaté zdanitelné plnění od společnosti CZECH TRADE UNION s.r.o., IČO 01484818 (v roce 2018 tato společnost zanikla, dále též „CTU“), z něhož si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 854 736 Kč. Za zdaňovací období měsíce září 2014 bylo prověřováno uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost KRISTAL PLUS s.r.o., IČO 25949144 (nyní MTN Plus CZ s.r.o., dále též „Kristal“).
4. Na základě provedeného dokazování v rámci daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že z plnění přijatého od společnosti Terebit byl žalobkyní neoprávněně uplatněn nárok na odpočet DPH o 4 200 Kč vyšší, než odpovídalo skutečné částce DPH vypočtené ze základu daně u tohoto plnění. Správce daně dále dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti Gorin byl žalobkyní uplatněn neoprávněně, neboť žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a jeho použití k ekonomické činnosti. Podle správce daně rovněž nárok na odpočet DPH z přijatého plnění od společnosti CTU byl uplatněn neoprávněně, neboť žalobkyně neprokázala přijetí tohoto plnění od osoby uvedené na daňovém dokladu jako dodavatel a pořízení tohoto plnění v tuzemsku. Správce daně rovněž uzavřel, že žalobkyně nepřiznala a neodvedla DPH z plnění uskutečněného pro společnost Kristal, a doměřil žalobkyni daň na výstupu ve výši 12 152 Kč. V rámci ústního jednání konaného dne 27. 11. 2018 byla daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole.
5. Správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými byla žalobkyni podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), doměřena DPH a dále bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Konkrétně se jednalo zejména (další dodatečné platební výměry nejsou předmětem posuzované věci) o:
 - i) dodatečný platební výměr ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780825/18/2805-50522-604952, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února 2014 ve výši 25 235 Kč a rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 5 047 Kč;
 - ii) dodatečný platební výměr ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780919/18/2805-50522-604952, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července 2014 ve výši 854 736 Kč a rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 170 947 Kč;

- iii) dodatečný platební výměr ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780955/18/2805-50522-604952, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 12 152 Kč a rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 2 430 Kč.
6. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům bylo zamítnuto a tato rozhodnutí byla potvrzena rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 12. 2019, č. j. 50501/19/5300-21444-711869, proti němuž podala žalobkyně žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
7. Žalobkyně namítala, že společnost Terebit jí poskytovala služby (prořezávání stromů, úklid dřevin, úklid stavby ubytovny a administrativní práce), za což jí vyfakturovala smluvní cenu 206 000 Kč + DPH, a to konkrétně za prořezávání stromů a úklid dřevin 180 000 Kč, za úklid stavby ubytovny 16 000 Kč a za administrativní práce 10 000 Kč, vše plus DPH. Tyto částky byly uvedeny zejména v objednávce služeb. V předávacím protokolu a faktuře došlo v obsahu listin k chybnému uvedení čísla, kdy u ceny za prořezávání stromů a úklid dřevin bylo uvedeno jen 160 000 Kč, byť celková částka na faktuře zůstala sjednaných 206 000 Kč. Pokud žalobkyně sdělila, že se jednalo o početní chybu, a následně, že chybně je uvedena částka u dílčího plnění, pak se nejedná o změnu tvrzení, jak míní žalovaný. Žalovaný by dle žalobkyně měl respektovat smluvní ujednání žalobkyně a společnosti Terebit, místo toho tzv. slovíčkaří.
8. Žalobkyně dle svého tvrzení u společnosti Gorin nakoupila pracovní oblečení, konkrétně 2x pracovní komplet (bundu a kalhoty) a 24x pracovní rukavice. Žalobkyně pro své zákazníky zajišťuje nejrůznější služby, např. úklidové práce, balicí činnosti, činnosti spojené se skladováním pizzy atd., což správci daně prokázala. Stejně tak daňovými doklady prokázala nákup ochranných pomůcek. Do účetnictví přitom zanesla účtenky tak, jak jí byly předány v obchodě společnosti Gorin. Pokud jsou daňové doklady opatřeny i razítkem společnosti Gorin, nelze konstatovat, že šlo o doklady fiktivní. Užívání pracovního oblečení a rukavic pak žalobkyně prokázala předmětnou smlouvou a fotografiemi. Žalovaný a správce daně pochybili, když neprovedli výslech svědka P. B., který byl navržen k prokázání toho, že na fotografiích jsou právě ochranné pomůcky od společnosti Gorin.
9. Podle žalobkyně byly jí předložené důkazní prostředky dostatečné pro závěr, že od společnosti CTU pořídila televizory. Finanční tok byl prokázán fakturou, příkazy k úhradě a výpisy z bankovního účtu, z nichž plyne, že bylo placeno ve prospěch CTU za předmětné plnění. Žalobkyně neměla toto zboží, které následně prodala zahraničnímu odběrateli, ve svém majetku, proto pokud by je nenabyla, nemohla by je ani prodat. Žalobkyně prokázala, jakému subjektu za dodání zboží zaplatila, a bylo i potvrzeno, že mělo dojít k převzetí zboží od zástupce CTU. Správce daně ani žalovaný nevyvrátili, že by žalobkyně obdržela plnění právě od CTU, například tím, že by žalobkyni mohl toto plnění poskytnout jiný subjekt či že by žalobkyně měla tolik televizorů již v majetku a mohla je tedy prodat i bez koupě od CTU. Určité nesrovnalosti ve výpovědi pana L. jsou způsobeny odstupem více než 4 let, navíc se jedná o cizince, pro kterého je obtížné pamatovat si přesnější adresu v České republice – je pochopitelné, pokud si pamatuje pouze název obce. Svědek potvrdil, že ke koupi televizorů došlo, nakládka probíhala v O., prodávajícím byla společnost CTU zastoupená panem D. M. Skutečnost, že na společnost

CTU byla nařízena likvidace a následně byla zrušena, nemůže mít vliv na to, že v červenci 2014 tato společnost ještě fungovala a prodala žalobkyni předmětné televizory.

10. Žalobkyně na základě podnájemní smlouvy podnájemala společnosti Kristal jako podnájemci nebytové prostory, které slouží jako místo pro společenské akce (dance club). Podnájemce se zavázal provést úpravy interiéru oproti slevě na nájemném ve výši 100 % za období měsíce září 2014, s čímž žalobkyně jako nájemkyně vyslovila souhlas. Pokud žalovaný uvádí, že se stavebními úpravami musí vyslovit souhlas vlastník nemovitosti, žalobkyně poukázala na to, že vlastníkem je jednatel žalobkyně – pokud tedy tato osoba vyslovila souhlas s úpravami prostor za žalobkyni, bylo by překvapivé, kdyby jej neudělil i jako vlastník. Žalobkyně vyslovila nesouhlas s tvrzením žalovaného, že měla měnit svá tvrzení k poskytnuté slevě. Pokud uvedla, že slevu poskytla z důvodu nemožnosti využívání prostor v září 2014 a kompenzace náhrady škody za provedené opravy, potom lze logicky dovodit, že provedené opravy měly za následek i zhodnocení nemovitosti. V předmětném období podnájemce nemohl řádně užívat prostory, které mu tak negenerovaly zisk. Je tudíž spravedlivé, aby žalobkyně za toto období nepožadovala nájemné. Správci daně a žalovanému nepřísluší nepřiměřeně zasahovat do smluvních ujednání mezi soukromými subjekty. Dále žalobkyně namítala, že neprovedení důkazu výsledkem D. F. (provozního podnájemce, který by byl schopen podrobněji popsat úpravy v prostorách) nebylo dostatečně odůvodněno. Není pak zřejmé, proč správce daně a žalovaný stanovili, že žalobkyně je povinna přiznat a odvést daň z tvrzeného uskutečněného zdanitelného plnění v plné výši 100 %.
11. Žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) namítala, že je nezbytné vzít v úvahu i ty důkazy, které svědčí v její prospěch. Podle žalobkyně cílem žalovaného a správce daně je vždy navýšit její daňové povinnosti. S odkazem na další judikaturu NSS pak žalobkyně brojila proti tomu, že byla zahájena daňová kontrola, aniž by ji správce daně vyzval k podání dodatečného daňového přiznání.
12. Závěrem žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zrekapituloval dosavadní průběh řízení a námitky žalobkyně a setrval na argumentaci obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí. Navrhl zamítnutí žaloby.
14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na své argumentaci.
15. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci samé rozhodl bez veřejného projednání věci dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
16. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce

daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

17. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; rozsudky správních soudů jsou dostupné z: <http://www.nssoud.cz>). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; nálezy a usnesení Ústavního soudu jsou dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>).
18. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“)], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS 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 dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, či ze dne 7. 10. 2020, č. j. 7 Afs 79/2019-24).
19. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu.

Přijaté plnění od společnosti Terebit

20. Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce února 2014 odpočet daně ve výši 43 260 Kč na základě faktury – daňového dokladu č. 14/56 ze dne 28. 2. 2014, který vystavila společnost Terebit. Žalobkyně předložila správci daně fakturu – daňový doklad č. 14/56 ze dne 28. 2. 2014, na které je uvedeno: „Fakturuje Vám provedené práce v únoru 2014 – prořezávání stromů, úklid dřevin 160 000 Kč, úklid stavby ubytovny 16 000 Kč, administrativní práce 10 000 Kč. Částka 206 000 Kč + 21 % DPH 43 260 Kč, celkem 249 260 Kč.“ V předávacím protokole ze dne 28. 2. 2014 jsou pak práce provedené v únoru 2014 vymezeny následovně: Prořezávání stromů, úklid dřevin v celkovém objemu provedených prací 160 000 Kč, úklid stavby ubytovny v celkovém objemu provedených prací 16 000 Kč, administrativní práce v celkovém objemu provedených prací 10 000 Kč (součet částek zde již uveden není).
21. Součet částek 160 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč činí celkem 186 000 Kč. Součet by představoval celkem 206 000 Kč, pokud by první částka (cena za prořezávání stromů a úklid dřevin) činila 180 000 Kč, což namítala žalobkyně.
22. Dle protokolu správce daně o ústním jednání ze dne 29. 8. 2017, č. j. 1503938/17/2808-60562-609261, správce daně upozornil žalobkyni na tento nesoulad (nesprávný součet), na což žalobkyně odpověděla slovy „nevím, zřejmě početní chyba“. Týmiž slovy žalobkyně reagovala i v písemném podání doručeném správci daně dne 13. 10. 2017. Teprve ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 16. 10. 2018, tj. o více než rok později, žalobkyně tvrdila, že údaj o částce 160 000 Kč je zjevnou chybou v psaní a skutečně měla být zaplacená smluvní cena 206 000 Kč (plus DPH), jak bylo také uhrazeno. K tomu žalobkyně doložila kopii objednávky ze dne 20. 1. 2014, kde jsou uvedeny částky 180 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč, tj. celkem 206 000 Kč.
23. Krajský soud k tomu konstatuje, že tvrzení o zjevné chybě v psaní týkající se údaje o částce 160 000 Kč považuje za účelové. Když totiž žalobkyně měla možnost se k danému rozporu vyjádřit při ústním jednání dne 29. 8. 2017 a následně písemně, žádné tvrzení o zjevné chybě v psaní neuplatnila. Naopak sdělila, že se zřejmě jedná o početní chybu. Krajský soud s ohledem na okolnosti věci a na to, že žádná další tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 29. 8. 2017 ani v podání doručeném správci daně dne 13. 10. 2017 neuplatnila, nemá pochybnosti o tom, že početní chybou měla žalobkyně na mysli nesprávný součet částek 160 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč, tj. že dohromady nejde o 206 000 Kč, nýbrž o 186 000 Kč. Tento závěr přitom není pouhým „slovíčkařením“ či popřením projevu vůle, jak namítala žalobkyně. Pokud by žalobkyně chtěla upozornit na údajně nesprávně uvedenou částku 160 000 Kč, jistě by při ústním jednání dne 29. 8. 2017 či v následném písemném podání vznesla jakékoliv plausibilní tvrzení o tom, že cena za prořezávání stromů a úklid dřevin představovala ve skutečnosti 180 000 Kč, nikoliv 160 000 Kč. Jelikož tak neučinila, nelze než mít za to, že „početní chybou“ zjevně mínila nesprávný součet částek 160 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč.
24. Žalobkyně tedy neunesla ani své primární důkazní břemeno, jež ji ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 73 odst. 1 zákona o DPH tížilo, neboť správci daně nepředložila formálně bezvadné daňové doklady prokazující zaplacení částky ve výši celkem 206 000 Kč za přijaté zdanitelné plnění od společnosti Terebit. Správce daně a žalovaný tudíž nepochybili, jestliže uzavřeli, že žalobkyně prokázala, že za předmětné

zdanitelné plnění zaplatila částku 186 000 Kč (160 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč), nikoliv částku 206 000 Kč. Žalobkyni tedy nebylo možné uznat o 4 200 Kč vyšší odpočet daně (ze základu daně vyššího o 20 000 Kč) z předmětného plnění.

Přijaté plnění od společnosti Gorin

25. Za zdaňovací období měsíce února 2014 si žalobkyně dále uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Gorin v celkové výši 21 034,56 Kč. Žalobkyně předložila správci daně doklad o zaplacení nákupu platební kartou vytištěný z platebního terminálu v celkové částce 121 200 Kč. K tomu žalobkyně dále předložila 13 zjednodušených daňových dokladů – paragonů č. 2209032 až 2209037 a č. 2209039 až 2209045. Zjednodušené daňové doklady jsou vyplněny ručně, datum uskutečnění zdanitelného plnění je 2. 2. 2014. Na 12 zjednodušených daňových dokladech je uveden text „Pracovní oblečení, 2x pracovní komplet – bunda, kalhoty“ v celkové částce 9 500 Kč včetně 21% DPH. Na 1 zjednodušeném daňovém dokladu je uveden text „24x pracovní rukavice“ v celkové částce 7 200 Kč včetně 21% DPH. Žalobkyně při ústním jednání dne 21. 12. 2016 předložila vyjádření, v němž uvedla, že se jedná o pracovní oblečení pro její zaměstnance, a doložila celkem 3 fotografie, na kterých je zachycen pracovník v bundě, kalhotách, rukavicích, botách a čepici ve skladě s potravinami. Z předložených fotografií není zřejmé, že se jedná o zaměstnance žalobkyně, ani kde a kdy byly fotografie pořízeny. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že společnost Gorin je prodejcem sportovního a módního oblečení německé značky Bogner, která je, jak uvádí na svých stránkách, na první příčce v kvalitní lyžařské módě a dále prodejcem jiných módních značek oblečení. Tato společnost neprodává pracovní oblečení ani pracovní rukavice, které by odpovídaly fotografiím předloženým žalobkyní.
26. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání, zda fakticky přijala zdanitelná plnění uvedená na zjednodušených daňových dokladech, zda přijala plnění v takovém rozsahu, v jakém jsou deklarována na předmětných zjednodušených daňových dokladech, a zda použila uvedená zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně ve své odpovědi sdělila, že pořídila 24x pracovní oblečení (komplet bunda, kalhoty) a 24x pracovní rukavice, které používá pro výdělečnou ekonomickou činnost a dosahování příjmů, že za dodávku zaplatila z firemního účtu a že tuto skutečnost je možné ověřit u dodavatele.
27. Krajský soud konstatuje, že již závěr o unesení primárního důkazního břemene žalobkyní je poněkud sporný. Na žalobkyní předložených ručně vypsanych zjednodušených daňových dokladech je totiž uveden nečitelný otisk razítka společnosti Gorin. I pokud ovšem soud akceptuje závěr, že se jedná o razítko společnosti Gorin a že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady, je třeba zdůraznit, že správce daně vyhledáváním na webových stránkách společnosti Gorin zjistil, že tato společnost prodává především sportovní a módní (luxusní) oblečení značky Bogner, nikoliv pracovní oblečení či pracovní rukavice (viz úřední záznam ze dne 4. 7. 2018, č. j. 1326242/18/2808-60562-608256, a jeho přílohy). Správce daně tedy prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným a neprůkazným, tudíž splnil svoji povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

28. Žalobkyně pak žádným hodnověrným způsobem pochybnosti správce daně nerozptýlila. Prokázala sice, že společnosti Gorin byla zaplacená částka 121 200 Kč včetně DPH, nikoliv ovšem to, že se jednalo o částku za tvrzené zdanitelné plnění.
29. Poté, co žalovaný v rámci odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnit podklady pro rozhodnutí a správce daně vyzval společnost Gorin k poskytnutí údajů, společnost Gorin sdělila, že dne 2. 2. 2014 bylo na prodejně na adrese Š. (kde se společnost zabývá prodejem oděvní značky Bogner), zakoupeno zboží v celkové hodnotě 121 200 Kč, na které prodávačka vystavila z počítače paragon (účtenku) s číslem 60/1/7244-1 v čase 14.55 hodin. Kopii účtenky zaslala společnost Gorin v příloze se specifikací zakoupeného zboží (kožíšek, bunda, tričko, helma, lyžařské rukavice, kalhoty, tričko, čepice).
30. Žalobkyně tedy neprokázala, že částku ve výši 121 200 Kč včetně DPH zaplatila za jí tvrzené zdanitelné plnění (pracovní oblečení a pracovní rukavice). Naopak z provedeného dokazování je zřejmé, že tato částka byla zaplacená za jiné oblečení a zimní vybavení. Za těchto okolností bylo nadbytečné provádět další žalobkyní navrhované dokazování (výsledkem P. B.) k prokázání tvrzení o nákupu pracovního oblečení a pracovních rukavic od společnosti Gorin. Správce daně a žalovaný tak nepochybili, když žalobkyní nárokový odpočet ve výši 21 034,56 Kč (ze základu daně 100 165,44 Kč) neuznali.

Přijaté plnění od společnosti CTU

31. Žalobkyně si za zdaňovací období měsíce července 2014 uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti CTU, a to na základě daňového dokladu č. 14/706. Předmětem plnění bylo dodání zboží – televizorů zn. Samsung. Žalobkyně předložila formálně správný daňový doklad a splnila tak požadavek zakotvený v § 73 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně však pojal pochybnosti ve vztahu k deklarovanému plnění, mj. ve vztahu k místu plnění, a to s ohledem na rozpory vyplývající z tvrzení žalobkyně a předložených důkazních prostředků, kdy na předložených fotografiích a vývozním dokladu JSD a potvrzení o vývozu byly uvedeny registrační značky nákladních vozidel, které se lišily, a rovněž nesouhlasilo místo nakládky zboží, kdy žalobkyně uvedla, že zboží bylo pořízeno a odesláno (naloženo) v jeden den v O. a na potvrzení o vývozu byla uvedena vývozní podmínka EXW Praha. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti CTU ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobkyně k danému plnění jako další důkazní prostředky předložila mj. daňový doklad pro odběratele, moldavskou společnost OOO IBIZA, VAT: 199414-91 (dále též „OOO IBIZA“), prohlášení tohoto odběratele, kopii packing listu, kopii vývozních dokladů a pověření k zastoupení při vyřízení celních záležitostí, opravný daňový doklad (dobropis) č. 2014205, fotodokumentaci, příkazy k úhradě a záznam SMS komunikace v ruském jazyce.
32. Soud konstatuje, že mezi tvrzeními žalobkyně a provedenými důkazy existuje značné množství rozporů, jež jsou detailně popsány na str. 48 až 54 zprávy o daňové kontrole, jakož i v bodech 41 až 51 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud na tyto závěry žalovaného odkazuje, ztotožňuje se s nimi a ve stručnosti shrnuje stěžejní z těchto rozporů.
33. Žalobkyně v rámci daňové kontroly uvedla, že zboží bylo pořízeno a odesláno (naloženo) v jeden den ve skladu dodavatele v O. a že zboží bylo naloženo přímo ve společnosti CTU. O tomto tvrzení žalobkyně lze mít pochybnosti, neboť na daňovém dokladu od

společnosti CTU je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 7. 2014 a na předloženém packing listu je uvedeno datum odeslání zboží dne 28. 7. 2014. Žalobkyně dále uvedla, že zprostředkováním obchodu byl pověřen pan V. V. (ve správním spise se rovněž objevuje pod jménem V. L., jedná se však o stejnou osobu, viz bod 42 napadeného rozhodnutí), který měl s obchodováním s touto komoditou zkušenosti a který zastupoval hlavně odběratele, společnost OOO IBIZA, oproti tomu ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně uvedla, že V. V. domluvil celý obchod a jediný znal obě strany a vystupoval za dodavatele i odběratele; žalobkyně předložila mandátní smlouvu ze dne 25. 7. 2014 uzavřenou mezi ní a panem V., z níž plyne, že pan V. měl zastupovat žalobkyni, nikoliv prodávajícího nebo kupujícího. V. V. při podání svědecké výpovědi dne 3. 12. 2018 sdělil, že dodavatele při převzetí zboží zastupoval D. M.; není však již zřejmé, zda tato osoba byla oprávněna jednat za dodavatele a zda dodavatele skutečně zastupovala (pan M. nebyl jednatelem společnosti CTU). Tvrzení svědka dále nekoresponduje s tvrzením žalobkyně, že na pana T. (jednatele žalobkyně) a pana V. čekal na čerpací stanici v O. pan M., který je dovezl na místo nakládky televizí. Svědek V. oproti tomu uvedl, že se s panem T. dostavili do skladu v O. na adresu, kterou znali předem, a následně se dostavil pan M. Svědek dále sdělil, že při kontrole byly zjištěny chybějící kusy zboží, a proto se dohodl s D. M. na vrácení odpovídající částky žalobkyni. Toto tvrzení nelze pokládat za pravdivé, protože k deklarovanému pořízení televizí dle tvrzení zúčastněných i dle doloženého daňového dokladu od společnosti CTU mělo dojít dne 25. 7. 2014. Dle doložených příkazů k úhradě i dle výpisu z bankovního účtu společnosti CTU k úhradě za uvedené plnění došlo až ve dnech 28. 7. 2014 a 29. 7. 2014, předmětné zboží tedy nebylo dne 25. 7. 2014 ze strany žalobkyně uhrazeno a nebyl tak důvod k vrácení částky za chybějící kusy televizí. Pochybnosti panují i ohledně tvrzení o chybějících 17 kusech televizí oproti počtu uvedenému na daňovém dokladu od dodavatele, protože na daňovém dokladu od společnosti CTU je uvedeno 1 145 ks TV, což je počet TV, které byly následně dodány odběrateli OOO IBIZA, chybějící kusy TV oproti počtu uvedenému na daňovém dokladu od CTU proto z tohoto porovnání nevyplývají. Svědek rovněž uvedl, že tentýž den (tj. 25. 7. 2014) jel do L. pro dobropis k daňovému dokladu pro odběratele, který téhož dne předal i s penězi v O. v místě nakládky zástupci odběratele. O pravdivosti tohoto tvrzení lze rovněž pochybovat, protože z předloženého dobropisu plyne, že tento byl vystaven až dne 28. 7. 2014, svědek ho tedy zástupci odběratele nemohl předat dne 25. 7. 2014, navíc při svém dalším výsledku před správcem daně provedeném dle § 115 odst. 1 daňového řádu dne 10. 9. 2019 svědek V. sdělil, že dobropis pro odběratele potvrdil svým podpisem za odběratele, protože zástupce kupujícího již nebyl na skladě a dobropis byl odběrateli doručen na Ukrajině. Svědek rovněž při svém výsledku dne 10. 9. 2019 uvedl, že konečným místem určení prodávaných televizí byla Ukrajina, Lvov, avšak žalobkyně tvrdila, že zboží bylo přepraveno do Moldávie, což vyplývá i z části předložených dokladů.

34. Krajský soud konstatuje, že jistě lze připustit, že některé nepřesnosti ve výpovědích svědka V. V. (např. neznalost přesné adresy v O., kde mělo k předávce zboží dojít) lze ospravedlnit, a to i s ohledem na značný časový odstup mezi tvrzeným uskutečněním zdanitelného plnění (k němuž mělo dojít v červenci 2014) a provedením svědeckých výpovědí pana V. (v prosinci 2018 a v září 2019). Na stranu druhou rozpory mezi výpověďmi pana V. mezi sebou, jakož i mezi jeho výpověďmi a tvrzeními žalobkyně (jak jsou shrnuty ve zprávě o daňové kontrole, v napadeném rozhodnutí i výše v tomto rozsudku) jsou zásadního charakteru a nikoliv ojedinělé. Proto nelze než uzavřít, že ani

těmito svědeckými výpověďmi nedošlo k prokázání tvrzení, že k uskutečnění předmětného plnění (nákupu televizí) skutečně došlo od společnosti CTU.

35. Žalobkyní předložené doklady pak vesměs svědčí o přepravě 1 145 ks televizí od žalobkyně k odběrateli, společnosti OOO IBIZA (viz zejména body 46 až 48 napadeného rozhodnutí), žádným způsobem však neprokazují, že předmětné zboží žalobkyně pořídila právě od společnosti CTU. Tuto společnost ostatně neznal ani svědek pan V., který tedy toto tvrzení žalobkyně nepotvrdil.
36. Žalobkyní předložené příkazy k úhradě a výpis z bankovního účtu společnosti CTU deklarují provedení plateb ve prospěch společnosti CTU a samy o sobě prokazují toliko finanční tok, nikoliv však faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Z výpisu z bankovního účtu společnosti CTU dále vyplývá, že úhrady od žalobkyně byly tentýž den vybrány v hotovosti. V rámci daňové kontroly pak byly společnosti CTU zaslány dvě výzvy k poskytnutí údajů a předložení důkazních prostředků ve vztahu k danému plnění, výzvy ovšem nebylo možno doručit z důvodu neexistence schránky této společnosti. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně pak vyplynulo, že společnost CTU je dlouhodobě nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje, v sídle nevykonává žádnou činnost a jednatelem je občan Ukrajiny. V roce 2018 pak došlo ke zrušení této společnosti, k její likvidaci a výmazu z obchodního rejstříku. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že tyto okolnosti nejsou rozhodné v dané věci, nicméně přispívají k pochybnostem o přijetí daného plnění od společnosti CTU.
37. Charakter rozporů v tvrzeních žalobkyně a provedeného dokazování je zásadní a vnáší značné pochybnosti o pravdivosti jejích tvrzení, pročez není přiléhavá její námitka, že není možné „zdokladovat a pamatovat si každou drobnost plnění uskutečněného před několika lety“. Jistě není vhodné, aby v postupech správce daně vznikaly neodůvodněné průtahy. Takové průtahy ovšem v nyní posuzované věci i s ohledem na značný rozsah spisového materiálu a provedeného dokazování, a tedy i náročnost řízení před správcem daně a žalovaným, soud neshledal. Soud podotýká, že ani několikaletý časový odstup od tvrzeného uskutečnění předmětného plnění nezbavuje žalobkyni jejího důkazního břemene, jak je specifikováno shora.
38. Soud uzavřel, že z dokazování provedeného v rámci řízení před správcem daně a žalovaným bylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo na území České republiky (srov. body 43 a 45 rozhodnutí žalovaného), není však zřejmé, zda žalobkyně skutečně zakoupila předmětné televizory právě od společnosti CTU (ani nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že k předání zboží skutečně došlo v O.). Pouhý tok finančních prostředků (který prokázán byl) nemůže prokázat reálné poskytnutí zboží (srov. podobně rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2018, č. j. 31 Af 2/2016-51, bod 42). Žalobkyně namítala, že předmětné zboží neměla ve svém majetku a pokud by je nenabyla, nemohla by je ani prodat. K tomu však soud konstatuje, že nebylo prokázáno, zda k přijetí plnění došlo právě od společnosti CTU. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání tohoto svého tvrzení.
39. Správce daně a žalovaný proto posupovali v souladu se zákonem, jestliže žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 854 735,69 Kč (ze základu daně ve výši 4 070 169,94 Kč) neuznali.

Uskutečnění plnění pro společnost Kristal

40. Žalobkyně na základě podnájemní smlouvy ze dne 1. 6. 2013 dala do podnájmu I. nadzemní podlaží, tj. „provozovnu Dance Club U. K.“ v budově č.p. X, postavené na pozemku p.č. st. X1, a rozestavěné budovy na pozemku p.č. st. X a st. X společnosti Kristal. Cena předmětu podnájmu byla stanovena ve výši 70 000 Kč včetně DPH za každý jednotlivý měsíc. Smluvní strany se dohodly na podnájmu nemovitosti v období od 1. 6. 2013 do 31. 10. 2014. Žalobkyně vystavovala na předmět podnájmu měsíčně faktury a z těchto zdanitelných plnění přiznala a odvedla 21% DPH na výstupu, hodnota plnění včetně 21% DPH činila 70 000 Kč za měsíc. Správce daně zjistil, že žalobkyně nepřiznala a neodvedla 21% DPH ze zdanitelného plnění z titulu podnájmu nemovitosti za zdaňovací období měsíce září 2014, přestože dle předložené podnájemní smlouvy smluvní vztah trval a zdanitelné plnění bylo uskutečněno.
41. Žalobkyně namítala, že podnájemné v měsíci září 2014 nebylo fakturováno, protože v tomto měsíci probíhaly ze strany podnájemce (společnost Kristal) úpravy v dance clubu. V důsledku neumožnění využívat prostory dance clubu k veřejným událostem a společenským akcím a jako kompenzace náhrady škody za tyto opravy byla dohodnuta a poskytnuta sleva z podnájemného za uvedené období v plné výši. Správce daně však z internetových stránek města L. (viz úřední záznam ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1710807/18/2808-60562-609533, včetně příloh) zjistil, že v měsíci září 2014 se v tomto dance clubu konalo hned několik akcí (konkrétně ve dnech 3., 5., 6., 10., 12., 13., 17., 19., 20., 24., 26. a 27. 9. 2014). U žádné z těchto akcí přitom nebyla uvedena poznámka o tom, že by došlo k jejímu zrušení.
42. Namítala-li žalobkyně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, že informace na stránkách města L. byly nesprávné a je možné, že město nereflektovalo následné zrušení těchto akcí, soud konstatuje, že pokud by žalobkyně tyto naplánované akce skutečně zrušila, jistě by k prokázání takové skutečnosti předložila nějaké důkazy (např. e-mailovou či jinou korespondenci, z níž by zrušení akcí vyplývalo), nelze požadovat na správci daně a žalovaném, aby prokázal, že ke zrušení akcí nedošlo (když dostatečně prokázal webovými stránkami města L., že k jejich uskutečnění mělo dojít), jak plyne z argumentace žalobkyně. Žalobkyně ovšem zrušení akcí v Dance Clubu U. K. v září 2014 nijak neprokázala. Ostatně i jediný jí navržený důkaz k prokázání jejího tvrzení (výslech pana F.) byl navržen za účelem prokázání, že úpravy v dance clubu byly prováděny na náklady podnájemce. Žalobkyně se tedy ani nepokusila prokázat své (nevěrohodné) tvrzení o tom, že z důvodu úprav interiéru se v Dance Clubu U. K. v měsíci září 2014 nemohly akce konat, přičemž krajský soud toto její tvrzení považuje za účelové; stejně tak za účelové považuje tvrzení o jakýchkoli interiérových úpravách a o slevě poskytnuté společnosti Kristal na podnájemném. Nadto lze podotknout, že dle podnájemní smlouvy ze dne 1. 6. 2013 (viz čl. VI) si podnájemce má drobné opravy hradit sám. I kdyby se však nejednalo o drobné úpravy interiéru, nebylo prokázáno, že by tyto úpravy zabránily v konání akcí v dance clubu v měsíci září 2014, a tedy i v dosažení zisku z předmětu podnájmu společnosti Kristal jako podnájemci.
43. S ohledem na shora uvedené soud považuje listinu označenou jako „DODATEK Č. 1 k podnájemní smlouvě ze dne 1. 6. 2013“, kterou žalobkyně přiložila teprve ke svému odvolání proti dodatečným platebním výměrům, za dodatečně a účelově vytvořenou (žalovaný uvádí chybně jako dodatek č. 3, jedná se však o téže listiny ze dne 30. 9. 2014). Jestliže nedošlo ke zrušení akcí v Dance Clubu U. K. v měsíci září 2014 (žalobkyně nic

takového neprokázala), pak soud považuje za krajně nepravděpodobné, že by si smluvní strany sjednaly slevu ve výši jednoho měsíčního podnájemného. Podobně lze odkázat i na bod 55 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podotkl, že společnost Kristal byla dle tvrzení žalobkyně ochotna provést úpravy v dance klubu pouze oproti slevě z podnájemného, jinak by opravy a úpravy neprovedla, přičemž k opravám a úpravám mělo dojít v září 2014; přitom žalobkyní předložený dodatek č. 1 měl být podepsán až dne 30. 9. 2014. Jestliže tedy společnost Kristal opravy neprovedla bez slevy z podnájemného, potom nelze předpokládat, že tyto úpravy byly provedeny (když k dohodě o slevě z podnájemného došlo až na samotném konci září 2014). Krajský soud se s těmito úvahami žalovaného plně ztotožňuje. Tento závěr není popřením práva „soukromých subjektů v mezích podnikatelského uvážení uzavírat dohody s jinými podnikatelskými subjekty“, jak namítala žalobkyně. Soud totiž uzavřel, že k uzavření dohody o slevě na podnájemném v předmětném zdaňovacím období vůbec nedošlo.

44. Kdyby žalobkyně se společností Kristal teoreticky skutečně uzavřely v předmětném zdaňovacím období onu dohodu, žalobkyni nic nebránilo tento dokument (dodatek č. 1) předložit ihned, jakmile se v průběhu daňové kontroly dozvěděla o pochybnostech správce daně, a nikoliv až spolu s odvoláním proti dodatečným platebním výměrům. Vzhledem ke shora popsanému důkaznímu břemenu, jež žalobkyni tížilo a jehož si nepochybně musela být vědoma, je pak poněkud nevěrohodné její tvrzení obsažené v odvolání, že si „nebyla vědoma toho, že správce daně požaduje i předložení tohoto písemného dodatku, když poskytla vysvětlení“.
45. Je na daňovém subjektu, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil obavy, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstírání jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, či ze dne 16. 1. 2017, č. j. 2 Afs 62/2015-28). Na přijatých závěrech soudu nemění ničeho ani argumentace žalobkyně, že ona i společnost Kristal jsou řádně fungujícími společnostmi platícími daně, nejsou nespolehlivými plátcí a nelze mít důvodné pochybnosti o jejich podnikání; tato tvrzení nemají žádný vliv na závěr o zákonnosti doměření DPH žalobkyni.
46. Ze všech vyložených důvodů soud považuje žalobkyní předložený dodatek č. 1 k podnájemní smlouvě za účelově a dodatečně vytvořený, k jehož uzavření žalobkyně a společnost Kristal ve skutečnosti vůbec nechtěly přistoupit (a ani pro to zjevně nebyl žádný racionální důvod). Tvrzení o poskytnuté slevě na podnájemném za měsíc září 2014 ve výši 100 % tak soud považuje za neprokázané a účelové; s ohledem na tento závěr potom nemůže obstát ani námitka, že není zřejmé, proč je žalobkyně povinna odvést daň z uskutečněného zdanitelného plnění ve výši 100%, a nikoliv ve výši jiné. Dle závěru soudu totiž nebyla společnosti Kristal poskytnuta žádná sleva na podnájemném, resp. ani pro to nebyl žádný racionální důvod.
47. Předmětné zdanitelné plnění bylo poskytnuto, přičemž žalobkyně neprokázala, že by společností Kristal skutečně poskytla slevu (která by nepředstavovala snahu o předstírání jiného než skutečného stavu věcí) na podnájemném ve výši 70 000 Kč včetně DPH za měsíc září 2014. Nad rámec shora uvedeného soud doplňuje, že i kdyby ovšem k poskytnutí tvrzené slevy došlo, ze shora vyložených důvodů je zřejmé, že cílem takové transakce bylo

získat neoprávněnou daňovou výhodu (srov. též § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní). Správce daně a žalovaný tudíž nepochybili, když žalobkyni za zdaňovací období měsíce září 2014 doměřili DPH ve výši 12 152 Kč (ze základu daně 57 848 Kč).

Další námitky

48. Nelze přisvědčit obecným námitkám žalobkyně o tom, že by správce daně a žalovaný přihlídl jen k důkazům, které podporují jejich tvrzení, a že měli ignorovat důkazy předložené žalobkyní. Správce daně i žalovaný v dostatečném rozsahu zjistili stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, přičemž postupovali zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, a na základě zjištěného stavu věci přijali adekvátní právní závěry, jež řádně odůvodnili. Jestliže některé z žalobkyní navržených důkazů nebyly provedeny (zejména pro nadbytečnost), pak tento postup byl dostatečně zdůvodněn. Stejně tak bylo řádně odůvodněno, jestliže některé z žalobkyní předložených důkazů byly shledány nevěrohodnými či nedostatečnými pro prokázání jejich tvrzení. Doměřením DPH žalobkyni dle závěru soudu rovněž nebyla jakkoliv porušena její smluvní volnost (nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala předmětná plnění tak, jak tvrdila; v případě společnosti Kristal pak nebylo prokázáno, že jí byla poskytnuta sleva na podnájemném ve výši 70 000 Kč – i kdyby však k poskytnutí slevy v této výši skutečně došlo, pak k tomu nebyl žádný relevantní důvod a žalobkyně by tím sledovala toliko získání neoprávněné daňové výhody).
49. Žalobkyně dále namítala, že ji správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
50. Podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle shora citovaného § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání), se podrobně zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, publ. pod č. 566/2017 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu NSS má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Dodal rovněž, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu (bod 62 odůvodnění usnesení rozšířeného senátu NSS).
51. Pokud správci daně vznikne pouhé podezření a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, č. j. 6 Af 29/2015-34, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze

dne 26. 10. 2017, č. j. 30 Af 85/2015-44; kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Základní podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je důvodný předpoklad doměření daně; to znamená, že správce daně musí mít opravdu věcné, nikoli jen formální důvody, které musí dostatečně jasně prezentovat právě ve výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jen v takovém případě totiž může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné důvodné podezření či předpoklad správce daně buď potvrdit, anebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu.

52. Ze správního spisu neplynou žádné věcné důvody (důvodné podezření), které měl mít správce daně ještě před zahájením daňové kontroly pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové věcné důvody ostatně nespecifikovala ani žalobkyně ve své žalobě. Teprve v replice k vyjádření žalovaného žalobkyně velmi obecně namítala, že správce daně měl k dispozici přinejmenším podklady k věci CTU a Kristal, kdy daňová kontrola byla vedena za účelem prověření právě těchto obchodů.
53. Z judikatury NSS plyne, že správce daně je zásadně povinen daňový subjekt vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, dozví-li se jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň (srov. též rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2020, č. j. 7 Afs 422/2019-40, bod 12). Ze správního spisu se žádná taková vědomost správce daně před zahájením daňové kontroly nepodává.
54. V posuzovaném případě ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že kontrola DPH byla učiněna v plném rozsahu, kdy byly prověřovány všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2014 (žaloba se přitom týká pouze zdaňovacích období měsíců února, července a září 2014), přičemž předmětem kontroly byly veškeré údaje uvedené v daňových tvrzeních žalobkyně. Současně pak probíhala kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V bodě 2.2 na str. 41 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že byla rovněž provedena namátková kontrola přijatých daňových dokladů a vazba daně na výši uplatněného odpočtu v jednotlivých daňových přiznáních. Z uvedeného plyne, že nebyly zjištěny takové skutečnosti, aby zde byl dán důvodný předpoklad doměření daně, správce daně neměl žádné konkrétní podklady před zahájením daňové kontroly (samotné „držení podkladů“ poskytnutých žalobkyní nevede k závěru o existenci věcných důvodů či důvodného podezření k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak plyne z argumentace žalobkyně) a i z obsahu správního spisu je zřejmé, že bylo třeba provést rozsáhlé dokazování za účelem správného stanovení daně.
55. Správce daně tudíž nepochybil tím, že před zahájením daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
56. Krajský soud z vyložených důvodů shledal žalobu proti napadenému rozhodnutí nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

57. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

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.

Pardubice 28. prosince 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu