



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **LOTOS Kolín s.r.o.**, IČO: 26509211  
sídlem Kouřimská 115, Kolín

zastoupena advokátem JUDr. Martinem Krumichem  
sídlem Politických vězňů 427/19, Kolín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47287/18/5300-22441-712084,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47287/18/5300-22441-712084, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Krumicha, advokáta.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) dodatečným platebním ze dne 14. 11.2017, č. j. 4717760/17/2111-50523-209248 (dále jen „dodatečný platební výměr“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

čtvrtletí roku 2013 ve výši 1 224 433 Kč a uložil jí povinnost k úhradě penále ve výši 244 886 Kč, neboť neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) ve výši 1 150 224 Kč, a současně zvýšil daň na výstupu o 74 209 Kč.

2. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení jak dodatečného platebního výměru, tak v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru tak, že snížil neuznaný odpočet na částku 1 111 130 Kč, a změnil tedy výši doměřené daně na 1 185 339 Kč a předešpaného penále na 237 067 Kč. Současně upravil splatnost uvedených daňových povinností žalobkyně. Ve zbytku zůstal výrok dodatečného platebního výměru nezměněn.
3. Podrobnou žalobní argumentaci a vyjádření žalovaného, který navrhl zamítnutí žaloby, soud uvádí níže v rámci vypořádání žalobních bodů.

### **Splnění procesních náležitostí**

4. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 s. ř. s.). O věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť pro to byly splněny podmínky § 76 odst. 1 s. ř. s.

### **Obsah daňového spisu**

5. Dne 15. 10. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné na DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2013. Z protokolu o jejím zahájení a následných úředních záznamů vyplývá, že se žalobkyně potýkala s problémy při předkládání účetních dokladů, přičemž se odvolávala na poškození pevného disku ve svém počítači (mezi správcem daně a žalobkyní následně bylo sporné, zda žalobkyně objednala jeho opravu před zahájením daňové kontroly nebo až po něm) a na proběhlé stěhování, při kterém doklady omylem vyhodila. Žalobkyně proto přistoupila k rekonstrukci účetnictví.
6. Správce daně vyzval dne 4. 7. 2016 žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů na DPH a toho, jak byla zdanitelná plnění použita k její ekonomické činnosti. Poukázal při tom na rozpory mezi evidencí DPH a daňovým přiznáním.
7. Žalobkyně předložila správci daně účetní doklady, mimo jiné takové, které se dle jejího tvrzení vztahovaly k výstavbě její nové cukrářské provozovny v Pňově-Předhradí. Ve značném rozsahu se jednalo o opisy zjednodušených daňových dokladů (dále také „ZDD“) bez identifikace odběratele. Správce daně se následně obrátil na deklarované dodavatele a vyžádal si informace a podklady k transakcím deklarovaným žalobkyní. Součástí daňového spisu jsou odpovědi oslovených dodavatelů, např. e-mailová komunikace mezi správcem daně a společností OBI Česká republika s. r. o. (dále jen „OBI“), ze které vyplývá, že tato společnost vytiskla ze systému účtenky a dopsala, že se jedná o opis. Nevyhověla žádosti žalobkyně o vystavení duplikátu, neboť se jednalo vždy o prodej na pokladně. Telefonicky správce daně u společnosti OBI zjistil, že praxe dodatečného vystavování kopií účtenek je naprosto ojedinělá. Obdobně se vyjádřili k rekonstrukci účtenek i další dodavatelé. Uvedli například, že opis anonymní účtenky nelze vydat osobě, která nezná základní údaje o nákupu a neprokáže tak, že zboží odebrala. Pokud se opis vystavuje, označí se textem

„opis“ či „kopie“. Někteří dodavatelé naopak uvedli, že opisy ZDD vůbec nevystavují, popř. tak činí jen oproti vrácení účtenky. Některé společnosti potvrdily, že žalobkyně nebo pro ni pracující osoby u nich nakupovaly, a tak žalobkyni kopie pokladních dokladů na její žádost vystavily. Některé společnosti naopak uvedly, že žalobkyni neznají a nevidují ji v žádných databázích, neboť většina jejich zákazníků jsou maloobchodní spotřebitelé, u kterých identitu neznají.

8. Správce daně dále žalobkyni vyzval dne 24. 8. 2016 k prokázání toho, že z uskutečněného dodání zboží konečným příjemcům přiznala daň na výstupu v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně konkrétně uvedl, že u dokladů předložených na základě výzvy k poskytnutí součinnosti dodavatelem NOSRETI a.s. (dále jen „NOSRETI“) a Ing. P. S. (dále jen „Ing. S.“) má pochybnosti, zda žalobkyně z prodeje zboží konečným příjemcům odvedla daň do státního rozpočtu, neboť ačkoliv odběratelem byla formálně dle faktur žalobkyně, zboží bylo od dodavatelů přepraveno rovnou konečným příjemcům. K této výzvě se žalobkyně dne 15. 9. 2016 vyjádřila tak, že DPH má být odváděno pouze z rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou, neboť se jedná o provizní systém.
9. Dne 28. 11. 2016 svědek J. V. (dále jen „p. V.“) uvedl, že v roce 2013 navázal obchodní spolupráci s žalobkyní. Dohodl se s její jednatelkou, že zhotovitelé stavby (žalobkyniny provozovny – pozn. soudu) budou pro žalobkyni zakupovat stavební materiál za hotové. Na dokladech tedy nebyl uveden odběratel a svědek neví, zda doklad dostala žalobkyně, nebo si jej nechali zhotovitelé. Na dotaz správce daně uvedl, že nemůže vyloučit, že si doklady zaúčtovali zhotovitelé. Opisy ale následně dostala jednatelka žalobkyně. Uvedla správná data transakcí, *přibližné* částky a specifikace zboží, a tak jí svědek opis nechal vystavit. Stoprocentní jistotu o tom, že odběratelem byla skutečně žalobkyně, svědek neměl a ani mít nemohl.
10. Téhož dne byl vyslechnut rovněž Ing. J. H. (dále jen „Ing. H.“). Uvedl, že pro jednatelku žalobkyně vystavil opisy paragonů na základě seznamu, který přinesla. Jednalo se o obklady, dlažbu a další související věci. Kdo konkrétně zboží odebíral, však svědek nevěděl. Data a částky předložené jednatelkou souhlasily. Vystavit opisy se svědkovi moc nechtělo, ale vystavil je z živnostenské solidarity. Opisy ZDD nebyly nijak označeny.
11. Účetní společnosti OBI správci daně dne 25. 1. 2017 e-mailem sdělila (pol. 183 daňového spisu), že daňové doklady, které poskytla žalobkyně, nebyly vystaveny společností OBI. Číslo artiklů zboží tam uvedeného společnost vůbec neviduje, nebo na marketu Prosek byly naskladněny mnohem později než odpovídá dataci dokladů. Nejsou zde rovněž evidovány žádné prodeje shodné s číslem faktury na dokladech.
12. Správce daně dne 8. 3. 2017 vyhotovil výsledek kontrolního zjištění. Poukázal na obdržené odpovědi od dodavatelů, ze kterých vyplývá, že některé opisy zjednodušených daňových dokladů tito dodavatelé nevystavili [TM Stav, spol. s r.o. (dále jen „TM Stav“), bx Abwicklungsgesellschaft ČR s.r.o., v likvidaci, WOODCOTE CZ, a.s., BAUHAUS, k. s. (dále jen „BAUHAUS“), Maděra a Šípek, spol. s r.o., Globus ČR, k. s. (dále jen „Globus“), IKEA Česká republika, s.r.o., HORNBAACH BAUMARKT CS spol. s. r. o. (dále jen „HORNBAACH“) – str. 13 kontrolního zjištění]. Některé doklady předložené žalobkyní k řádně podaným daňovým přiznáním k DPH byly falzifikáty. Ty byly dokonce předloženy i úvěrující bance. Neadresné zjednodušené daňové doklady předložené k rekonstrukci účetnictví vyvolávají u správce daně důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti. Někteří dodavatelé potvrdili, že opisy vystavili, avšak pouze na základě

seznamu paragonů [společnosti Sonepar Česká republika spol. s r. o. (dále jen „Sonepar“), STAVTRANS, spol. s r.o. (dále jen „STAVTRANS“), OBI, Ing. H., p. V. pod firmou ALBAKMEN – str. 14 kontrolního zjištění]. Svědecké výpovědi vyhodnotil správce daně tak, že neprokázaly odebrání zboží žalobkyní ani jeho užití k její ekonomické činnosti. Svědci nebyli schopni říct, kdo vlastně zboží odebral. Opisy neměly žádnou auditní stopu v podobě souvisejících záznamů (objednávky, smlouvy, výdejky apod.). Opisy zjednodušených daňových dokladů správce daně proto neakceptoval. Poukázal na okolnosti daňové kontroly, kdy žalobkyně doklady nejprve nepředložila s tím, že je omylem vyhodila, resp. že měla rozbitý disk v počítači. Následně si žalobkyně obstarala u některých dodavatelů opisy, ze kterých však nešlo identifikovat zákazníka. Zboží údajně nakupovali řemeslníci pracující na stavbě u žalobkyně, přičemž není možné ověřit, zda z nich sami neuplatnili nárok na odpočet DPH. Nikdo z nich nebyl konkrétně označen a žalobkyně nepředložila žádnou písemnou smlouvu či objednávku na dílo. Některé doklady byly fiktivní a bylo ověřeno, že dodavatelé je nevystavili. Výstavbu cukrářské provozovny žalobkyně do karty majetku vykázala ke dni 31. 12. 2014 v hodnotě 22 919 052,70 Kč, ač v projektové dokumentaci z května roku 2012 je uvedena částka jen 11 818 000 Kč a podle ocenění novostavby ve výstavbě ze dne 22. 1. 2013 měla mít stavba po dokončení hodnotu jen 6 700 000 Kč. Žalobkyně nepředložila soupis, ze kterého by byl patrný rozpis materiálu ani faktury za řemeslnické služby v rámci výstavby. Z ničeho nevyplývá, jak byl materiál na stavbu přepraven. Nákup takových objemů na základě zjednodušených daňových dokladů bez identifikace zákazníka je nestandardní. Správce daně uzavřel, že žalobkyně porušila podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, upravil tedy hodnotu přijatých zdanitelných plnění na řádcích 40 a 41 a vypočetl doměřenou daň (str. 28-29 kontrolního zjištění). Správce daně současně na základě odpovědí dodavatelů dospěl k závěru, že žalobkyně zboží, u kterého na fakturách figurovala jako odběratelka, prodala dalším konečným příjemcům. Hodnoty DPH měly být žalobkyní odvedeny do státního rozpočtu. Žalobkyně tedy porušila § 21 odst. 1 zákona o DPH, nepřiznala a neodvedla daň. Správce daně doměřenou daň vypočetl (str. 40-42 kontrolního zjištění). Správce daně dospěl k závěru, že má být snížen i odpočet uplatněný na řádku č. 43 daňového přiznání z důvodů pořízení zboží z jiného členského státu, neboť žalobkyně nedoložila, že bylo plnění od rakouského dodavatele Hollstein & Fuhrman, GmbH (dále jen „Hollstein“) použito pro její ekonomickou činnost.

13. K výsledku kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila podáním ze dne 30. 4. 2017. Ohradila se proti tvrzení o tom, že některé doklady byly falzifikáty. Všechny doklady byly skutečně vystaveny, později je ztratila při stěhování. U některých zjednodušených daňových dokladů může jít o kopie původních originálních dokladů, nikoliv o opisy vystavené dodavateli. U dodavatele Sonepar opisy poskytl vedoucí provozovny v Kolíně. U dodavatele STAVTRANS doklady poskytl vedoucí provozovny v Libenicích. U společnosti OBI opisy vystavil pracovník pobočky Prosek p. Chour a zbytek ředitel této pobočky p. M.. U dalších uvedených dodavatelů (Ing. H., p. V.) nebylo možné, aby veškerý materiál vyzvedával zástupce žalobkyně osobně, proto jej vyzvedávali pracovníci na základě ZDD. Žalobkyně přistoupila k postupnému nákupu materiálů, aby se stavba neprodrazovala. ZDD datem odpovídají příslušným pracím na stavbě. Faktury na řemeslnické práce již žalobkyně předložila. Žalobkyně následně navrhla *k možnému svědectví* pracovníky, kteří se účastnili stavebních prací (P., M., T., M., L., M., N., B., J., P., K.; dále jen „P. a spol.“). Někteří z nich jsou rodinnými přáteli, a tak práce činili bez úplaty. K závěrům týkajícím se uskutečněných plnění žalobkyně namítla, že u dokladů

došlo k zápočtu, který byl účtován bez nároku na DPH. Příjem z podnikání je pouze provize, tj. rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou.

14. Dne 15. 6. 2017 podal k výzvě správce daně vyjádření pan P. P.. Uvedl, že ho oslovil pan M. (syn jednatelky žalobkyně). Sešli se na stavbě koncem června 2013, kde již byla hotová základová deska a obvodové zdivo. Uvedl, že na stavbě zajišťoval SDK podhledy, příčky. Materiál si nezařizoval, předával p. M. či jednatele žalobkyně jeho soupis. Činil tak někdy telefonicky, někdy e-mailem, někdy i sám zavolal do stavebnin společnosti STAVTRANS, která materiál dodávala a navážela na stavbu. S úhradou faktury za práci byly problémy.
15. Dne 28. 6. 2017 byla vyslechnuta svědkyně A. H., která byla zaměstnankyní žalobkyně od dubna 2013 v nové provozovně cukrárny v Pňově-Předhradí (žalobkyně doplnila, že nastoupila v roce 2014, než se otevírala provozovna). Svědkyně uvedla, že zaváděla do účetního programu přijaté faktury, doklady týkající se výstavby provozovny však nikoliv. Účtovala suroviny, zboží, dodělávky na budově. Doklady se dávaly do krabice. Většinou se jednalo o faktury, paragonům/dokladům bez identifikace zákazníka většinou dělala sumář. Uvedla, že na stavbě pomáhali syn a kamarádi.
16. Správce daně opatřil vysvětlení společnosti OBI, která označila praxi vystavení opisů pokladních dokladů (bývalým zaměstnancem) panem CH. za nestandardní situaci, která nemá v obchodní praxi obdoby. Na marketu Prosek nebyl ředitelem pan M. a neexistuje žádná směrnice, která by bránila nadměrnému vystavování opisů ZDD zaměstnanci.
17. Správce daně sdělením ze dne 4. 10. 2017 žalobkyni vyrozuměl o změně výsledku kontrolního zjištění. K vyjádření žalobkyně uvedl, že ověřil u poskytovatele servisu účetního systému, že závada na harddisku byla nahlášena a oprava objednána až čtvrtý den poté, co se správce daně dostavil k žalobkyni a zahájil daňovou kontrolu. Svědeckou výpovědí A. H. nebyla prokázána tvrzení žalobkyně. K nákupům od společnosti Sonepar správce daně uvedl, že vedoucí pobočky, který vystavil opisy zjednodušených daňových dokladů na základě výkazu výměr od elektrikáře, nemohl vědět, kdo zboží skutečně odebral. K dokladům od společnost STAVTRANS správce daně uvedl, že bylo zjištěno, že materiál navážela tato společnost, a nikoliv, jak tvrdí žalobkyně, že jej chodili nakupovat její pracovníci. Jelikož žalobkyně byla jako zákazník zaregistrovaná, není pravděpodobné, že by její pracovníci nenahlásili číslo zákazníka, neboť by tak získali lepší cenu. Vedoucí provozovny v Libenicích, která vystavila opisy, nemohla s určitostí vědět, že uvedené doklady nefigurují v účetnictví jiné společnosti. K účtenkám od dodavatele OBI správce daně uvedl, že pracovníci nemohli s určitostí vědět, že původní doklady nebyly vytištěny pro jiného zákazníka. Samotný dodavatel navíc označil za velmi nestandardní, že byly doklady takto vystaveny, zpochybnil oprávnění osob to učinit a uvedl, že některé artikly na účtenkách neodpovídají sortimentu prodávanému v uvedené době. Správce daně z obdobných důvodů neuznal ani doklady od Ing. H. a p. V. – ALBAKMEN, neboť z původních dokladů nebylo patrné, že byly vystaveny pro žalobkyni, popř. ani žalobkyně neznala přesnou částku, což je v rozporu s jejím tvrzením, že vycházela ze seznamu dokladů založeného ve stavební dokumentaci. Správce daně dodal, že žalobkyně si vytvořila fiktivní doklady, které předložila bance, a čerpala na základě nich prostředky, které částečně převáděla i na osobní účty. Ty však při daňové kontrole nepředložila a namísto toho předkládala neadresné ZDD, které je měly nahradit. Tyto neadresné doklady byly předloženy v takovém objemu, že pokud by byly za určité období vystavovány daňové doklady na zákazníka, tak by se nepřipravila o auditní stopu a věrohodnost těchto dokladů a v rámci rekonstrukce účetnictví by mohla požádat o

vystavení opisů faktur. Navíc by tímto způsobem mohla získat i množstevní slevy či bonusy. K návrhu na provedení výsledků pracovníků a rodinných přátel na stavbě (P. a spol.) správce daně uvedl, že dle jeho názoru nelze tento návrh chápat jako jednoznačný, neboť není zřejmé, co jím má být prokázáno. V části věnované uskutečněným zdanitelným plněním správce daně setrval v případě zboží od dodavatelů NOSRETI a Ing. S. na tom, že se jednalo o nákup zboží a jeho prodej, nikoliv zprostředkovatelskou činnost.

18. Dne 3. 11. 2017 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, obsahově odpovídající upravenému kontrolnímu zjištění. Při projednání se její zástupce ohradil proti tvrzení, že oprava poškozeného disku s účetnictvím byla objednána až po zahájení daňové kontroly, což vyplývá z předložené e-mailové komunikace. Poukázal na to, že svědkyně H. uvedla, že do systému zadávala sumář daňových dokladů, což je v rozporu se závěrem správce daně. K dokladům od OBI pak doplnil, že správně se ředitel pobočky na Proseku nejmenoval M., ale B.. Ohradil se také proti tomu, že by návrh na výslech svědků nebyl jednoznačný. Formulace byla dostatečně srozumitelná, přičemž výpověď těchto osob by mohla být klíčová. K otázce týkající se provizního prodeje poukázal na to, že pokud žalobkyni správce daně doměřil daň na výstupu, měl zároveň přihlídnout k tomu, že za zboží žalobkyni vznikl rovněž nárok na odpočet na vstupu. Jinak by byla popřena zásada neutrality daně.
19. Správce daně žalobkyni rozhodnutím ze dne 12. 4. 2017 uložil pokutu ve výši 30 000 Kč za porušení povinností stanovených při vedení účetnictví.
20. Dodatečným platebním výměrem ze dne správce daně žalobkyni doměřil za 3. čtvrtletí roku 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 1 224 433 a předeepsal ji penále v částce 244 886 Kč. Odůvodnění tohoto platebního výměru tvořila zpráva o daňové kontrole.
21. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně opětovně napadla interpretaci výsledku svědkyně H.. Doplnila e-mailovu komunikaci s p. CH. ze společnosti OBI a kritizovala postup správce daně, který se spokojil s obecnými vysvětleními zástupců této společnosti, aniž by prověřil skutečný stav. Přiložil rovněž čestné prohlášení navržených svědků (P. a spol.), které správce daně nevyšlechl, neboť zcela formalisticky nevyhodnotil zmínku o jejich možném výsledku jako důkazní návrh. Je v nich uvedeno, že se svědci podíleli na výstavbě bez nároku na odměnu. Někteří z nich uvedli, že zajišťovali nákupy materiálu. Dále žalobkyně předložila potvrzení dodavatele NOSRETI o tom, že 99% obchodních případů probíhalo formou provizního prodeje bez obchodní přírážky. Ohradila se proti tvrzení o předkládání fiktivních dokladů. Doklady jednatelka obdržela od pana J., stejně jako mnoho dalších dokladů o nákupech materiálu či zařízení do novostavby provozovny po dokončení hrubé stavby, které nebyly nikdy nikým rozporovány. Dohlížel na výstavbu a byl vždy naprosto profesionální. Věci a zařízení na fakturách jsou fyzicky na provozovně v Pňově. O tom se přesvědčil i správce daně na místním šetření. K podání předložila rovněž fotodokumentaci.
22. Žalovaný shledal odvolání jen z části důvodným, neboť ve prospěch žalobkyně uznal daň na vstupu u dodávek od společnosti NOSRETI a některých dodávek, u kterých správce daně neprověřoval vystavení opisu ZDD a dle žalovaného tak neunesl důkazní břemeno (viz body 43-45 napadeného rozhodnutí). Z toho důvodu snížil doměřenou daň. Ve zbytku shledal odvolací námitky nedůvodnými. Relevantní partie odůvodnění soud uvádí v rámci následujícího vypořádání příslušných žalobních bodů.

### Posouzení žaloby soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

*Obecný úvod*

23. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).
24. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).
25. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
26. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH.
27. Podle § 30 odst. 1 zákona o DPH lze daňový doklad vystavit jako zjednodušený daňový doklad, pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10 000 Kč. Podle § 30a odst. 1 zákona o DPH zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat a) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, b) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, c) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, d) základ daně a e) výši daně.
28. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).
29. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).

30. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).
31. Žalobkyně namítá, že finanční orgány nezjistily skutkový stav dostatečně a správně. V této souvislosti soud proto stručně připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
32. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
33. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
34. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
35. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
36. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

37. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).
38. Na základě výše uvedených východisek soud posoudil jednotlivé žalobní body, a to v pořadí, jak je žalobkyně uplatnila v žalobě, přičemž žalovaný uvedenou systematiku ve vyjádření k žalobě přebíral (obojí soud pro přehlednost rekapituluje dále v rámci jednotlivých bodů).

#### *Způsob provádění kontroly*

39. Žalobkyně v I. a II. části žaloby zopakovala důvody pro rekonstrukci účetnictví a shrnula procesní výhrady ke způsobu provedení daňové kontroly. Uvedla, že správce daně měl přistoupit k postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Měl žalobkyni vyzvat k odstranění konkrétních pochybností, a dát jí tak šanci se vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Ani v daňové kontrole správce daně neodůvodnil, proč neprovedl některé navržené důkazy. Účetní doklady rozdělil do skupin a nezabýval se jimi jednotlivě. Porušení procesního práva má za následek neúplné zjištění skutkového stavu. Správce daně neumožnil žalobkyni unést důkazní břemeno a neposkytl jí patřičná poučení dle § 6 odst. 3, § 89 odst. 3, § 74 odst. 2 daňového řádu.
40. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl pochybení při hodnocení důkazů. K otázce pochybností a rozložení důkazního břemene odkázal na body 7-22 napadeného rozhodnutí.
41. Soud připomíná, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly nebyla schopna předložit účetnictví s ohledem na tvrzenou závadu počítače a následně nedoložila účetní doklady pro jejich údajnou ztrátu (ač původně tvrdila, že doklady k dispozici jsou). Přistoupila k rekonstrukci účetnictví, po které předložila finančním orgánům jen opisy neadresných ZDD v množství, které nelze označit za běžné. Nutně tak zatížila své účetní záznamy vážnými pochybnostmi ohledně jejich věrohodnosti, správnosti a úplnosti. Není nicméně úkolem soudu hodnotit důvody vzniku této situace či zkoumat pravdivost tvrzení, jimiž žalobkyně ztrátu účetnictví vysvětluje, neboť tyto otázky nejsou z hlediska posouzení věci relevantní. Podstatné je toliko to, zda žalobkyně splnila v daňovém řízení své procesní povinnosti, zejména zda unesla důkazní břemeno, jež jí tížilo, a zda jí za tím účelem byla v rámci daňového řízení dána možnost k uplatnění jejích procesních práv. Vysvětlení předestřená žalobkyní tedy soud má za tvrzení dokreslující okolnosti daňové kontroly, nejde však o samostatný žalobní bod.
42. Pokud jde o postup před zahájením daňové kontroly, nelze žalobkyni přisvědčit, že by správce daně pochybil. Jak bylo uvedeno výše, žalobkyně byla povinna prokázat oprávněnost odpočtů uplatněných v daňovém přiznání, resp. kontrolním hlášení. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně. Správce daně může přistoupit k prověření tvrzené daňové

povinnosti prostřednictvím daňové kontroly i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti. Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. K tomu je nutno poukázat na to, že dle žalobkyní nezpochybněného tvrzení žalovaného (srov. bod 31 napadeného rozhodnutí) byla daňová kontrola zahájena na základě zjištěných skutečností v rámci daňové kontroly před vyměřením za jiné zdaňovací období, při které vyplynulo, že žalobkyně uplatňovala odpočty daně z přijatých daňových dokladů, které nebyly vystaveny deklarovanými dodavateli. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, č. 3175/2015 Sb. NSS, zvolil-li správce daně za takových okolností k prověření správnosti tvrzené daně mechanismus daňové kontroly, aniž před tím aktivoval postup podle § 89 daňového řádu, nevybočil ze zákonných mantinelů.

43. Nelze navíc souhlasit s žalobkyní, že by nedostala možnost se vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky. Naopak, tuto možnost žalobkyně měla v průběhu celé daňové kontroly i v odvolacím řízení a bohatě ji také využila. Soud k tomu dodává, že i kdyby zjistil pochybení ve volbě procesního postupu správce daně, nepřistoupil by ke zrušení napadeného rozhodnutí, pokud by uvedená vada nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51). Obdobně v rozsudku ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18, NSS uvedl, že „[v] návaznosti na usnesení rozšířeného senátu je třeba zdůraznit, že ne každá procesní vada v daňovém řízení musí mít za následek nezákonnost platebního výměru, jímž je dílčí daňové řízení (zde vyměřovací řízení) ukončeno. Třebaže určitý postup správce daně může vybočit ze zákonných mantinelů a negativně zasahovat do práv daňového subjektu až do té míry, že by odůvodňoval poskytnutí ochrany v případě podání odpovídající žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., ještě to neznamená, že musí být úspěšná žaloba proti rozhodnutí (platebnímu výměru), který na takový nezákonný procesní postup navazuje.“
44. Žalobní bod tedy není důvodný.
45. K otázce chybějícího poučení soud dodává, že žalobkyně nekonkretizovala, jakého konkrétního procesního poučení se jí nedostalo, v souvislosti s jakým jejím úkonem či podáním ani jak konkrétně se v její právní sféře projevila jeho absence. Stejně tak neuvedla, v čem byla zasažena tím, že správce daně doklady rozdělil do skupin, jaké konkrétní doklady vykazovaly od těchto skupin odlišnosti, v čem tyto odlišnosti spočívaly a jaké to mělo na žalobkynino právní postavení dopad. Tyto obecné námitky proto soud nepovažuje za řádně uplatněné žalobní body, stejně jako ostatní zbývající námitky v části II, které lze chápat toliko jako obecný shrnující úvod ke konkrétním vytýkaným pochybením finančních orgánů, jak jsou popsána dále v části III žaloby. Soud se jimi tedy na tomto místě nezabývá.

#### *Souhrnné doklady*

46. Žalobkyně nesouhlasila s neuznáním odpočtů ze souhrnných dokladů č. 3-213133 a 3-213134, vystavených na základě opisů zjednodušených daňových dokladů od společností HORNBAACH, BAUHAUS, TM Stav a GLOBUS. Žalobkyně trvá na tom, že i přesto, že opisy nebyly vystaveny tak, jak dle sdělení vedení uvedených společností mají opisy vypadat, měla původní ZDD v účetnictví (znala původní čísla a částky). Zboží na nich uvedené bylo použito pro stavbu provozovny, což žalobkyně doložila prostřednictvím

fotografií. Správci daně nabízela i prohlídku provozovny. Pokud správce daně důkaz nehodlal provést, měl před vydáním dodatečného platebního výměru žalobkyni poučit o tom, v čem dle něj neunesla důkazní břemeno.

47. V napadeném rozhodnutí [bod 29, písm. f)] je uvedeno, že správce daně zjistil, že duplikáty ZDD vystavované společností HORNBAACH mají být jako „duplikáty“ výslovně označeny. Nemají přitom mít vzhled pokladních kotoučků, které předložila žalobkyně, neboť v případě „pravých“ duplikátů jde vždy o tisk kopie účtenky z počítače. Jako „duplikát stvrzenky“ musí být dle společnosti BAUHAUS označeny i jí vydávané opisy, tato společnost k vystavování opisů však přistupuje jen výjimečně. Společnost GLOBUS rovněž opisy označuje jako „kopie“. Žalobkyní předložené opisy nijak označené nebyly. Společnost TM Stav opisy pro zákazníky dle svého vyjádření nevystavuje vůbec. V bodě 43 napadeného rozhodnutí tedy žalovaný potvrdil v rozsahu dokladů od těchto společností závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Ve vztahu k dodavatelům, u nichž správce daně neprověřoval uskutečnění plnění, však odpočet ze souhrnných dokladů žalovaný uznal, neboť správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně existence pochybností o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti (tento závěr žalobkyně žalobou nenapadá).
48. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval, že správce daně relevantním způsobem ověřoval vystavení opisů zjednodušených daňových dokladů u jednotlivých společností, přičemž z odpovědí těchto společností vyplynulo, že pro žalobkyni opisy zjednodušených daňových dokladů nevystavily a předložené doklady vypadají jinak, než by vypadat měly.
49. Žalobkyni lze zčásti přisvědčit v tom směru, že prohlášení deklarovaných dodavatelů o tom, jak označují opisy dokladů a zda je vůbec (obvykle) vydávají, nelze brát za nevyvratitelný důkaz o tom, že se transakce neuskutečnily. Jde jistě o velmi významný důkaz vyvracející tvrzení žalobkyně, nicméně nelze zcela (zejména u dodavatelů s větším počtem poboček a pokladen) vyloučit, že mohlo dojít při vystavování opisů dokladů k porušení interních pokynů ohledně formálních náležitostí či postupů, aniž by takové pochybení samo o sobě vylučovalo uznatelnost odpočtu (soud ponechává stranou, že by k tomu muselo v případě žalobkyně dojít u většího množství dokladů od více různých dodavatelů). Finančními orgány zjištěné nesrovnalosti však zcela jistě postačují k prokázání existence pochybností ohledně věrohodnosti žalobkyní předložených souhrnných dokladů, důkazní břemeno tedy bylo přeneseno zpět na žalobkyni, jejímž úkolem bylo prokázat, že se transakce uskutečnily deklarovaným způsobem. Žalobkyně však ani netvrdila, že by finančním orgánům nabídla další důkazy, které by ve vztahu k dodavatelům deklarovaným na souhrnných dokladech dané nesrovnalosti vysvětlovaly a zejména které by alternativním způsobem byť i nepřímou prokazovaly uskutečnění transakcí deklarovaným dodavatelem. Je sice pravdou, že se finanční orgány výslovně nevypořádaly s argumentem žalobkyně o tom, že znala čísla původních dokladů, což uvedla ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (v odvolání proti platebnímu výměru jej nezopakovala). Správce daně však již v upraveném výsledku kontrolního zjištění (srov. zejména str. 32 odkazovanou na str. 22) správně poukázal na to, že je v zájmu daňového subjektu uchovávat tzv. auditní stopu transakce a pouhé doklady nemusí postačovat k jejímu prokázání (v napadeném rozhodnutí toto žalovaný akcentuje např. v bodu 18). Soud k tomu dodává, že jak originální ZDD bez uvedení odběratele, tak ani jejich kopie či duplikáty (i pokud by byly skutečně na základě znalosti čísel dokladů

deklarovaným dodavatelem vystaveny) samy o sobě provedení transakce ještě neprokazují. Pakliže by tedy žalobkyně nenavrhovala prokázat okolnosti transakcí např. pomocí výpisů z platebních karet či jiných pokladních dokladů, výsledků nakupujících osob apod. (k návrhu na výslech P. a spol. se však soud vyjadřuje v rámci jiného žalobního bodu níže) a předložila toliko opisy údajně ztracených neadresných pokladních dokladů, které neodpovídaly běžné praxi deklarovaných dodavatelů, dospěly by finanční orgány ke správnému závěru o tom, že neprokázala uskutečnění transakcí deklarovaným způsobem. Na tom by nic nezměnil ani návrh žalobkyně na provedení místního šetření, neboť ani jím by nebylo možno prokázat, kdo zboží žalobkyni skutečně dodal, resp. zda se jednalo o plátce DPH. To je s ohledem na nízkou hodnotu plnění na dotčených dokladech nejisté (základ daně 50 482,64 a 25 053,97 Kč; plátcem DPH se přitom daňový subjekt povinně stane podle § 6 zákona o DPH tehdy, pokud jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč). Jak je však uvedeno výše, dodání zboží plátcem DPH je nutná podmínka pro přiznání nároku na odpočet (srov. rozsudek Soudního svora ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater ProChemie*, dle kterého směrnice o musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, *jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani*, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl).

50. Takový závěr pro žalobkyni nemůže být nikterak překvapivý, neboť svůj pohled na průkaznost opisů ZDD v kontextu vyjádření deklarovaných dodavatelů a absence auditní stopy daňové orgány prezentovaly v průběhu daňové kontroly setrvaly a opakovaně (viz výše citované části upraveného výsledku kontrolního zjištění, odkazované i na str. 133 a zopakované na str. 141-145 zprávy o daňové kontrole, stejně jako str. 14, 112-113 zprávy o daňové kontrole). Není přitom úkolem finančních orgánů, aby žalobkyni napomáhaly poskytováním poučení o tom, jakými důkazními prostředky má své důkazní břemeno unést.

51. Žalobní bod tedy není důvodný.

#### *Doklady od společnosti Hollstein*

52. Správce daně dle žalobkyně neunesl důkazní břemeno ohledně pochybností o využití strojů Jumby od společnosti Hollstein, které žalobkyně zakoupila za účelem pronájmu, a to k sezónnímu využití ve specializovaných prodejnách. Žalobkyně v daňovém řízení nebyla o důvodech pochybností poučena. Nedostala tak šanci navrhnout další důkazy např. výsledkem nájemců stroje.

53. V napadeném rozhodnutí je na několika místech uvedeno (body 3, 46 a 48), že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokázaly použití plnění od této společnosti v rámci její ekonomické činnosti. Shodně se vyjádřil i žalovaný ve vyjádření k žalobě.

54. Obdobné zdůvodnění je však uvedeno již ve výsledku kontrolního zjištění (viz str. 52), ve kterém správce daně s nepředložením dokladů o použití k ekonomické činnosti spojil

vznik pochybností o oprávněnosti odpočtu za toto zboží pořízené z jiného členského státu. Žalobkyni tedy nebyla upřena příležitost tento názor správce daně vyvrátit a použití zboží ke své ekonomické činnosti prokázat v průběhu zbývající části daňové kontroly, popř. v odvolacím řízení. V daném případě přitom správce daně důkazní břemeno ohledně pochybností nenesl, neboť žalobkyně nesplnila ani primární povinnost prokázat splnění podmínek nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, tedy že přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění ekonomické činnosti. Tato skutečnost z pouhého daňového dokladu rozhodně neplyne, správce daně tedy neměl ani co zpochybňovat.

55. Žalobní bod důvodný není.

#### *Doklady od společnosti OBI*

56. Žalobkyně také namítá, že není zřejmé, proč žalovaný neuznal odpočty DPH za plnění přijaté od společnosti OBI. Napadené rozhodnutí je dle ní vnitřně rozporné, neboť není jasné, zda doklady společnost OBI dle finančních orgánů vystavila, či nikoliv. Žalobkyně odkázala na bod 67 napadeného rozhodnutí, ve kterém se uvádí, že v rámci ověřování vystavení ZDD bylo zjištěno, že společnost OBI vystavila opisy pro žalobkyni. Žalovaný přitom označil za irelevantní skutečnost, zda ředitel marketu OBI mohl vystavovat opisy ZDD. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně byly skutečnosti uvedené v bodech 31-41 napadeného rozhodnutí.
57. Dle vyjádření žalovaného k žalobě nelze závěry napadeného rozhodnutí považovat za rozporné, neboť z kontextu celého rozhodnutí vyplývá, že dle společnosti OBI nebyla s žalobkyní nikdy navázána spolupráce spočívající v dodávce zboží prostřednictvím daňového dokladu, na kterém by bylo uvedeno DIČ žalobkyně. Vystavení opisů ZDD bývalým zaměstnancem OBI tato společnost sama označila za velmi nestandardní.
58. Jak soud již uvedl výše, není rozhodující, zda opisy ZDD mohl, či nemohl zaměstnanec dodavatele vystavit, rozhodující je, zda bylo prokázáno uskutečnění transakce, tedy že žalobkyně od dodavatele skutečně zboží odebrala a použila jej pro svou ekonomickou činnost. Ohledně nutnosti uchovávat auditní stopu a zajistit průkaznost předkládaných dokladů soud odkazuje na výše uvedené vypořádání předchozích žalobních bodů. Žalobkyně však nyní namítá pouze rozpornost důvodů neuznání odpočtu.
59. Napadené rozhodnutí se dokladům od společnosti OBI věnuje v rámci bodů 31-41 zejména v bodu 33, ve kterém se uvádí, že k daňovému přiznání k DPH žalobkyně původně předložila doklady od společnosti OBI, které však tato společnost nevystavila (zde je odkaz na str. 26 zprávy o daňové kontrole, kde se uvádí, že žalobkyně nefiguruje v databázi odběratelů společnosti OBI, která doklady označila za falzifikáty). Na předložených dokladech (dle e-mailového vyjádření společnosti OBI ze dne 25. 1. 2017 jde o faktury č. 050752, 093116, 060312, 053418 a 001356 – dále jen „adresné faktury“ – pozn. soudu) figurovala čísla artiklů zboží, které společnost OBI buď vůbec, nebo minimálně v daném období na dané pobočce, vůbec neevidovala.
60. Izolované čtení bodu 67 a první části bodu 33 napadeného rozhodnutí může skutečně vyvolat dojem rozpornosti ohledně toho, zda finanční orgány měly za to, že doklady byly vystavené společností OBI. Bod 33 však pokračuje sdělením, že v rámci rekonstrukce účetnictví *pak byly předloženy jen neadresné opisy ZDD, které tyto daňové doklady nahradily a které vyvolávají pochybnosti o věrohodnosti předkládaných opisů*. Soud v tomto kontextu

odkazuje i na str. 15-16 upraveného výsledku kontrolního zjištění, ve kterém je uvedeno, že adresné faktury žalobkyně v rámci rekonstrukce účetnictví nepředložila a *místo nich* předložila neadresné ZDD/paragony, které nebyly podloženy žádným důkazním prostředkem, který by prokázal jejich použití zboží ekonomické činnosti.

61. Je tedy zřejmé, že finanční orgány měly s ohledem na fakturaci neexistujících artiklů adresné faktury za falza, žalobkyně proto *následně předložila jiné* (neadresné zjednodušené daňové) doklady. Ohledně nich nejprve panoval spor stran oprávněnosti příslušných zaměstnanců společnosti OBI k jejich vystavení, žalovaný však (správně) uzavřel, že tato otázka není rozhodující. Vystavení dokladů společností OBI proto nadále nerozporoval, byť je s ohledem na předchozí předložení zfalšovaných adresných faktur považoval za „nevěrohodné“.
62. V kontextu ostatní argumentace obsažené v odkazovaných bodech 31-41 napadeného rozhodnutí (v bodě 35 žalovaný zmiňuje vystavování opisů společností STAVTRANS na základě poškozených dokladů, které byly následně skartovány, poté hned poukazuje na to, že i u společnosti OBI bylo vystavení opisů velmi neobvyklé; v bodě 37 pak poukazuje na to, že si dodavatelé nebyli při vystavování opisů ZDD stoprocentně jisti, že odběratelem je žalobkyně; v bodě 38 pak žalovaný uvádí, že opisy byly údajně vystaveny na základě nalezených seznamů původních ZDD, které však žalobkyně nepředložila; v bodě 41 žalovaný uvedl, že s dodavatelem nebyla uzavřena žádná smlouva, ač šlo o velký objem zboží; atd.) si soud tvrzenou *nevěrohodnost* vysvětluje spíše jako *neprůkaznost* těchto dokladů ve smyslu toho, že nejsou samy o sobě – byť byly vystaveny společností OBI – s to prokázat faktické uskutečnění deklarovaných transakcí, a to i s ohledem na celkově nestandardní (výše popsané) okolnosti celého případu. Proti takovému závěru však žalobkyně tímto žalobním bodem nebrojí.
63. Napadené rozhodnutí tedy není vnitřně rozporné, právní důvody v něm obsažené jsou srozumitelné. V tomto ohledu je tedy zcela přezkoumatelné, a žalobní bod proto není důvodný.

*Dokazování k prokázání oprávněnosti odpočtů ze ZDD – výslech svědků*

64. Žalobkyně zopakovala, že některé části stavby její provozovny byly prováděny svépomocí za účasti rodinných příslušníků a přátel a že jejich navrhované výsledky správce daně neprovedl, neboť mylně považoval důkazní návrh za neurčitý. Finanční orgány rovněž nebraly do úvahy, že tyto osoby předložily čestná prohlášení, jejichž obsah mohl být minimálně považován za tvrzení skutečností, které mají být výsledkem prokázány. Uvedené osoby odebíraly pro žalobkyni zboží v jednotlivých obchodech a jednatelka jim je následně oproti předložení dokladů proplatila. Žalobkyně označila za chybnou úvahu, že stavbu měla realizovat za pomoci stavebních společností, které poskytují zákazníkům bonusy a slevy za množství odebraného zboží. Vzhledem k situaci na trhu je problém vůbec nějakou stavební společnost sehnat, natož aby poskytovala nějaké slevy. Skutečnost, že bylo velké množství zboží odebráno na základě ZDD, nezakládá dle žalobkyně oprávněné pochybnosti. Dodavatelé např. poskytují lepší podmínky pro reklamaci spotřebitelům než podnikatelům. Není pravda, že by dodavatelé opisy ZDD nevystavili, žalobkyně měla k dispozici přesné údaje o cenách, datech, druhu a množství zboží. To se týká zejména dodavatelů TM Stav, Sonepar, BAUHAUS, Ing. H., STAVTRANS, Globus, p. V., OBI a dalších žalobkyní vyjmenovaných subjektů. Žalobkyně si též nechala

zpracovat znalecký posudek na hodnotu nemovitosti, která dokresluje množství použitých ZDD. Žalovaný k tomu nikterak nepřihlédl.

65. V napadeném rozhodnutí (bod 68) se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně jednoznačně a srozumitelně nevyjádřila, že osoby P. a spol. byli navrhováni jako svědci. Uvedl, že při návrhu na provedení svědecké výpovědi je třeba se jednoznačně a srozumitelně vyjádřit, že tato konkrétní osoba je navrhována jako svědek a co s touto svědeckou výpovědí má být prokázáno. Žalobkyně však toto neučinila, neboť pouze konstatovala, že navrhuje k možnému svědectví vyjmenované pracovníky, aniž by určila, co konkrétně by měla svědecká výpověď prokázat. V případě předložených čestných prohlášení žalovaný uvedl, že nemůže být čestným prohlášením nikdy proveden důkaz. Vzhledem k obsahu čestných prohlášení o provádění prací pro žalobkyni bez nároku na odměnu žalovaný uzavřel, že tato skutečnost není v řízení předmětem sporu, a proto je uvedený návrh k možnému svědectví v řízení nadbytečný.
66. Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na závěru, že je nestandardní, pokud v případě realizace stavby v uvedeném rozsahu žalobkyně nakupovala zboží v takových objemech na základě zjednodušených daňových dokladů bez identifikace zákazníka. Nelze přijmout argument, že nákupem na zjednodušené daňové doklady byla řešena situace, aby se celková cena díla zbytečně neprodražovala. Nutno podotknout, že žádný z dodavatelů neměl v držení žádné objednávky, dodací listy a jiné doklady, které by podpořily věrohodnost dokladů žalobkyně.
67. Soud k uvedenému sice konstatuje, že i dle jeho názoru nelze označit za obvyklé, aby stavba uvedeného rozsahu a účelu nebyla prováděna stavebním podnikatelem, ale svépomocí. Na druhou stranu je evidentní, že stavba zbudována byla a na základě provedeného dokazování nelze prozatím vyloučit, že žalobkyně skutečně mohla minimálně její část realizovat pomocí fyzických osob, které pro ni jezdily i nakupovat materiál. Naopak lze dojít k závěru, že této možnosti dosavadní zjištění spíše svědčí. To lze ilustrovat na příkladu dodavatele p. V., který uvedl, že opisy ZDD jednatelce žalobkyně vystavil na základě zaznamenaného soupisu částek, které dávala řemeslníkům, kteří dle něj pracovali na stavbě „načerno“ a jezdili do jeho prodejny pro materiál [viz bod 28 písm. e) napadeného rozhodnutí]. Při takovém způsobu obstarávání materiálu ani nemusí být žádné objednávky, dodací listy a další podklady vystavovány - může jít i o obchod typu *cash and carry*, kdy pracovník přijede pro materiál, odebere jej či si jej nechá naložit do vozu a oproti platbě obdrží pouze daňový doklad. Tento postup je jistě možný jen do určitého množství (dle okolností v závislosti na druhu zboží a typu prodeje), v tomto směru však napadené rozhodnutí není nikterak konkrétní.
68. V tomto kontextu pak nelze přisvědčit žalovanému v tom, že by obsah čestných prohlášení nebyl pro věc relevantní. Sice skutečně není rozhodující, zda osoby prováděly práci bez nároku na odměnu (byť to může hrát roli při vyhodnocení vztahu těchto osob k žalobkyni, primárně však při posuzování znaků závislé práce v rámci případného šetření možného porušení předpisů na úseku zaměstnanosti, což není úkolem žalovaného a v daném případě ani soudu), rozhodující ale je, zda osoby prováděly pro žalobkyni práci a zda nakupovaly materiál (což je minimálně v některých čestných prohlášeních tvrzeno), případně kde, jaký, za jaké prostředky a jak s tímto materiálem naložily.
69. Soud rovněž nesouhlasí s žalovaným v tom, že by čestné prohlášení nemohlo nikdy sloužit jako důkazní prostředek. Z žalovaným citované judikatury NSS sice plyne, že čestné

prohlášení nelze považovat za důkaz v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS), ovšem tím je myšleno čestné prohlášení daňového subjektu. Čestné prohlášení třetích osob je naproti tomu třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36). Zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však o důkazní prostředek nepoužitelný.

70. Soud nemůže přisvědčit žalovanému ani v jeho hodnocení důkazního návrhu na provedení svědeckých výslechů ve vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 4. 2017. Uvedla-li v něm žalobkyně (str. 7 uvedeného podání), že nebylo možné, aby veškerý materiál vyzvedával zástupce žalobkyně osobně, proto jej nakupovali a dodávali jednotliví pracovníci a následně *jako důkazní prostředek k možnému svědectví* nabídla jména a adresy těchto pracovníků, *kteří se účastnili stavebních prací*, nelze v této souvislosti tento úkon hodnotit jinak než jako návrh na provedení výslechu za účelem prokázání tvrzení o provádění prací pomocí těchto pracovníků vč. nakupování zboží, formulovaný z procesní opatrnosti podmíněně pro případ, že by správce daně považoval tuto skutečnost za spornou. Především se však v daňovém řízení neuplatní žádná koncentrace důkazních návrhů, a tak i pokud by byl návrh jakkoliv nejasný v průběhu daňové kontroly, nejpozději v podaném odvolání jej žalobkyně jednoznačně vysvětlila a i v kontextu přiložených čestných prohlášení jasně specifikovala, jaké skutečnosti jím chce prokázat.
71. Je evidentní, že žalobkyně se uvedenými důkazními návrhy snažila prokázat tvrzení o tom, že materiál na stavbu provozovny nakupovaly uvedené fyzické osoby v rámci bezplatné výpomoci (nikoliv tedy v rámci své samostatné výdělečné činnosti), tedy že na účet žalobkyně obstaraly materiál, který byl užit při její ekonomické činnosti. Při těchto nákupech dle žalobkyně tyto osoby obdržely ZDD, které jim následně proplatila. Jestliže tedy žalovaný ani v odvolacím řízení dokazování o výsledky uvedených osob nedoplnil (či případně nevysvětlil, proč výsledky považuje za nadbytečné) a nevyhodnotil jako důkazy ani předložená čestná prohlášení, zatížil tak řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Skutkový stav tak vyžaduje zásadní doplnění.
72. Žalobní bod je tedy důvodný.
73. V dalším řízení bude na finančních orgánech, aby provedly uvedené důkazy či případně vysvětlily, proč je či jejich část považují za nadbytečné. Následně zváží, nakolik se jimi žalobkyni podařilo prokázat tvrzení o nákupu materiálu jejími pracovníky, ale i o jeho užití při stavbě její provozovny. Soud opakuje, že prokazování oprávněnosti odpočtů je primárně záležitostí dokladovou, ale daňový subjekt má možnost uskutečnění plnění prokázat případně i jinými prostředky. Dle jeho názoru není na závadu, pokud dodavatelé opisy zjednodušených daňových dokladů vystavili na základě soupisu původních dokladů, a to i tehdy, pokud tento soupis nebyl zcela přesný, ale podařilo se na základě něj v informačním systému dodavatele dohledat odpovídající prodeje zboží, které bylo dle tvrzení vydáno „pracovníkům žalobkyně“. To vše však platí pouze za předpokladu, že by bylo prokázáno, že odpovídající zboží bylo užito k ekonomické činnosti žalobkyně. Na tomto místě soud rovněž doplňuje, že obava správce daně, že na základě předmětných ZDD mohlo být účtováno o nákladech (výdajích) v účetnictví jiného daňového subjektu, je spekulativní a nepodložená. Jestliže daňový řád umožňuje vydávání ZDD bez označení odběratele, nelze toto nebezpečí striktně vzato vyloučit nikdy. Pokud však daňový subjekt prokáže, že k plnění dle zjednodušeného dokladu skutečně došlo a že bylo užito při jeho

ekonomické činnosti, nemohou finanční orgány odpočet DPH odmítnout toliko na základě toho, že na předloženém ZDD není označení odběratele.

74. Pro úplnost soud dodává, že znalecký posudek k hodnotě nemovitosti nic nevyovídá o druhu a skladbě pořizovacích nákladů, tím méně pak o identitě příslušných odběratelů a dodavatelů. Jelikož však bude dokazování v dalším řízení doplňováno, považuje v tuto chvíli za předčasné se k tomuto důkazu detailně vyjadřovat.

#### *Provizní systém*

75. Podle žalobkyně neměla být DPH na výstupu doměřena ve vztahu k fakturám č. 113018, 113019 a 113020, neboť šlo o provize ze zprostředkovatelského prodeje se společností NOSRETI. Žalobkyně uvedla, že dohoda o zprostředkování nemusí mít písemnou formu. Postupem finančních orgánů byla daň odvedena dvakrát, a to jednak z platby za provizní prodej a podruhé u plnění z rozdílu u daně na jejím vstupu a výstupu. Byla tak porušena zásada neutrality daně. Daň neměla být doměřena ani k fakturám č. 113002 a 113003 (dodavatelem zde byl Ing. S.), neboť šlo jen o přefakturaci a žalobkyně nenárokovala odpočet daně na vstupu.
76. Mezi stranami není sporné, že konečnými příjemci fakturovaného zboží byly třetí osoby.
77. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že společnost NOSRETI vybírala od konečných příjemců platby ve formě dobírky, a to vždy ve vyšší ceně, než byla skutečná hodnota zboží. Rozdíl z vybraných dobírek od konečných příjemců byl ponížěn o hodnoty zboží deklarovaných na daňových dokladech vydaných společností NOSRETI pro žalobkyni, což společnost NOSRETI doložila předloženými oznámeními o vzájemném započtení závazků a pohledávek, ze kterých jsou patrné přeplatky, které byly žalobkyni přeposlány bezhotovostní platbou. S ohledem na tyto zjištěné skutečnosti a vzhledem k tomu, že nebyla předložena smlouva o zprostředkování či daňový doklad na provizi, nelze než přijmout závěr, že se v případě těchto obchodů nejednalo o zprostředkovatelskou činnost, ale o prodej zboží. Co se týče přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Ing. S., žalovaný konstatuje, že i v případě přefakturace se jedná o prodej zboží. U těchto plnění pak bylo namíste uzavřít, že koneční příjemci přijali v předmětném zdaňovacím období od žalobkyně zdanitelná plnění, o nichž žalobkyně neúčtovala a ani z nich neodvedla daň na výstupu.
78. Obdobně je zjištěný skutkový stav popsán i v napadeném rozhodnutí (srov. body 51 a násl.), žalobkyně jej ostatně nezpochybňuje a brojí toliko proti jeho právnímu hodnocení. Sama k odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru předložila potvrzení společnosti NOSRETI o tom, že 99% jejich spolupráce tvoří *provizní prodej*, při kterém je zboží dodáváno přímo společností NOSRETI konečnému zákazníkovi, který dodávky hradí prostřednictvím dobírky, přičemž rozdíl mezi takto vybranou *nákupní cenou* (prodejní cenou NOSRETI vč. DPH) a *prodejní cenou* (prodejní cena žalobkyně vč. DPH) je zasílán žalobkyni.
79. Pro přehlednost soud dle zprávy o daňové kontrole (tabulka na str. 42-43) a bodu 51 napadeného rozhodnutí zaznamenal do tabulky jednotlivé transakce a podkladové daňové doklady:

Správce daně obstarané faktury dodavatelů	Vydané faktury žalobkyně	Rozdíl/marže
(bod 51 a 52 napadeného rozhodnutí)	(str. 42-43 zprávy o daňové kontrole)	(spočetl soud)

<i>Dodavatel</i>	<i>Číslo faktury</i>	<i>Základ daně</i>	<i>DPH</i>	<i>Číslo faktury</i>	<i>Základ daně</i>	<i>DPH</i>	<i>Základ daně</i>	<i>DPH</i>
NOSRET I	330100608	17 088,50	3 588,50	113018	52 699,53	11 070,47	6 244,03	1 311,25
NOSRET I	330100710	29 367,00	6 167,08	113020				
NOSRET I	330100138	63 479,00	13 330,60	113019	76 685,95	16 104,05	13 206,95	2 773,46
Ing. S.	3311078	31 852,10	6 688,90	113002	31 850,28	6 690,00	-1,82	-0,38
Ing. S.	3311474	11 376,80	2 389,20	113003	11 376,80	2 389,78	0,00	0,00
<b>Součet</b>		<b>153 163,40</b>	<b>32 164,28</b>		<b>172 612,56</b>	<b>36 254,30</b>	<b>19 449,16</b>	<b>4 084,32</b>

80. Soud upozorňuje, že v bodech 71 napadeného rozhodnutí žalovaný částečně vyhověl odvolání žalobkyně. Žalovaný na základě námitky, že nebylo přihlédnuto k vzniklému nároku na odpočet daně na vstupu, zohlednil žalobkyní přijaté daňové doklady od dodavatelů NOSRETI a Ing. S. V důsledku toho byl žalobkyni na řádku 40 daňového přiznání dodatečně přiznan nárok na odpočet daně v částce 32 164,37 Kč, což odpovídá DPH na vstupu za provedené transakce (viz součet ve čtvrtém sloupci výše uvedené tabulky, haléřové rozdíly jsou způsobeny zaokrouhlováním).
81. Pro úplnost soud dodává, že kromě sporné částky 32 164,37 Kč žalovaný rovněž přiznal nárok na odpočet ve výši 6 929,71 Kč za plnění od jiných dodavatelů (viz body 47 a 48 napadeného rozhodnutí), celkem tedy nově v odvolacím řízení přiznal odpočet ve výši 39 094 Kč. To se projevilo ve výroku napadeného rozhodnutí, kterým byla hodnota řádku 40 změněna z -1 140 787 Kč na -1 101 693 Kč, tj. o 39 094 Kč, a doměřená daň byla o stejnou částku snížena z 1 224 433 na 1 185 339 Kč.
82. Z uvedeného plyne, že v žádném případě nebyla porušena neutralita daně a daň nebyla doměřena dvakrát. Pro výslednou daňovou povinnost je totiž zcela nerozhodné, zda je daň spočtena jako rozdíl daně na vstupu a daně na výstupu (jako učinil žalovaný, který v odvolacím řízení „dopočetl“ ve prospěch žalobkyně i daň na vstupu), nebo zda je za základ daně počítán rozdíl mezi „prodejní“ a „nákupní“ cenou, neboli „marže“ (čehož se domáhá žalobkyně). Společnost NOSRETI a Ing. S. byli v rozhodném období plátcí DPH a dopady zdanění v případě provize (služby) a přeprave zboží jsou v podstatných rysech shodné (srov. § 14 a 36 zákona o DPH). V každém případě platí, že „přefakturované“ doklady č. 11302 a 11303 s nulovou marží jsou ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně zcela neutrální a faktury č. 113018, 113019 a 113020 zvyšují její celkovou daňovou povinnost toliko o částku odpovídající její marži či provizi z realizovaných transakcí, ať již je jejich povaha jakákoliv (při 21% sazbě jde o částku cca 4 084 Kč, viz pravé dolní políčko tabulky).
83. Případné chyby napadeného rozhodnutí, které žalobkyně namítla v rámci tohoto žalobního bodu, se tedy žalobkyně nedotýkají v její právní sféře, neboť v důsledku napadeného rozhodnutí na daních za dotčené transakce uhradí stejně, kolik by uhradila, kdyby finanční orgány daň počítaly způsobem, kterého se domáhá. Žalobní bod tedy není důvodný.
84. Nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že úvaha žalovaného o tom, že jde o přeprave zboží, není dostatečně důkazně a argumentačně podložena. Pouze na základě toku peněz nelze postavit najisto, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako

vlastník (srov. § 13 odst. 1 zákona o DPH) a že jí tedy bylo zboží dodáno. Jelikož však jde z výše uvedených důvodů pouze o akademickou otázku bez vlivu na výslednou daňovou povinnost žalobkyně, soud uvedenou otázku dále podrobněji nerozebírá a ze stejného důvodu žalobnímu bodu ani nevyhověl.

*Doklady od společností Sonepar, STAVTRANS, OBI a p. V.*

85. Pokud jde o opisy dokladů od p. V., nesouhlasí žalobkyně s tím, že by byly vystaveny na základě přibližných částek, neboť již v odvolání uváděla, že se dochovaly seznamy dokladů s přesnými údaji. Opisy dokladů nevystavoval jen p. V., ale též vedoucí jeho provozovny, který však nebyl vyslechnut. Šlo o více skupin dokladů, a není tedy zřejmé, ohledně kterých dokladů učinil správce daně své závěry. Správce daně neměl zájem provádět kontrolu na místě provozovny, kde by to bylo nejvhodnější, žalobkyně to přitom nabízela. Odmítl rovněž výslech svědků (k tomu se již soud vyjádřil výše). Správce daně žalobkyni nepoučil o tom, jaké pochybnosti nevyvrátila. Nedostatečně se věnoval tomu, z jakého důvodu odmítl uznat odpočty za plnění. To přitom logicky odpovídalo posloupnosti technologických stavebních postupů. Jednotlivé položky bylo možno na stavbě zkontrolovat, což finanční orgány neučinily.
86. Ve vyjádření k tomuto žalobnímu bodu žalovaný pouze poznamenal, že ze skutkových zjištění vyplynuly zcela jasné nestandardnosti svědčící o (ne)věrohodnosti předmětných dokladů. K chápání užitého termínu věrohodnosti se soud vyjádřil již výše.
87. Ačkoliv žalobkyně žalobní bod uvozuje označením více dodavatelů, ve skutečnosti se argumentačně vymezuje toliko vůči zjištěním plynoucím z výsledku dodavatele p. V.. Žalobkyně zpochybňuje jeho tvrzení, že vystavil opisy dokladů na základě specifikace zboží, data a *přibližné* částky [srov. bod 29 písm. e) napadeného rozhodnutí], tím, že měla k dispozici přesné seznamy původních dokladů. Toto tvrzení však nikterak nedokládá (ostatně v řízení před soudem by již bylo beztak pozdě) a nevymezuje se nijak proti závěru žalovaného, že tak neučinila ani v daňovém řízení (srov. bod 38 napadeného rozhodnutí). Je sice pravdou, že z výsledku p. V. vyplynulo, že některé opisy vystavoval i vedoucí provozovny, který nebyl vyslechnut, soud však připomíná, že důkazní břemeno k prokázání skutečné realizace transakcí tíží žalobkyni. Pokud tedy nepředložila uvedený seznam dokladů s přesnými částkami, kterými by výpověď p. V. vyvrátila, ani jiné důkazy svědčící o provedení nákupů, nebyl správce daně povinen zpochybňovat veškeré doklady od tohoto dodavatele jednotlivě. Především by však provedení transakcí neprokazovalo ani vystavení opisů dle přesných částek či čísel neadresných ZDD, jak soud vysvětlil výše. V tomto směru se jako stěžejní jeví především možná zjištění vyplývající svědeckých výsledků pracovníků žalobkyně (svědků P. a dalších), kterému se soud již věnoval při vypořádání jiného žalobního bodu.
88. Žalobkyně netvrdí, že by byla zvoleným místem provádění kontroly nějak zasažena její procesní práva (např. s ohledem na možnost se kontroly zúčastnit či předkládat doklady apod.). Provádění kontroly na jiném místě rozhodně nevyklučovalo provedení místního šetření v provozovně či kdekoliv jinde. Jak však soud již vysvětlil výše, ani pokud by se tam odpovídající plnění nacházelo, neprokazovalo by to, že jej dodal deklarovaný dodavatel či alespoň jiná osoba, která byla plátcem DPH (deklarovaná hodnota žádné z položek zboží dodaného dle žalobkyně p. Veverkou v předmětném zdaňovacím období nedosahovala rozhodné částky 1 000 000 Kč), což je pro získání nároku na odpočet nezbytné. Jakkoliv by mohlo být pořízení zboží v době odpovídající technologickému

postupu stavby do jisté míry relevantní ve vztahu k prokazování použití plnění k ekonomické činnosti žalobkyně, odpočet byl odepřen z důvodů neprokázání realizace transakcí deklarovaným způsobem a v deklarovaném množství. Žalobkyně ostatně ani sama nepředložila dokumentaci, ze které by finanční orgány eventuálně mohly na technologický postup stavby usuzovat (srov. bod 38 napadeného rozhodnutí). Není ani pravdou, že by žalobkyně nebyla seznámena se závěry správce daně ohledně neprokázání deklarovaných transakcí, vč. způsobu vystavování opisů na základě přibližných částek, neboť tyto byly jasně vyjádřeny již ve stanovisku správce daně k vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění, tak jak je uvedeno v upraveném výsledku kontrolního zjištění (str. 17-18). Žalobkyni nic nebránilo tyto závěry rozporovat a prokazovat opak v odvolacím řízení.

89. Žalobní bod není důvodný.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

90. Jelikož soud shledal, že v řízení došlo k vadě, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí a skutkový stav vyžaduje rozsáhlé doplnění, zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. napadené rozhodnutí bez nařízení jednání a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
91. Ačkoliv žalobkyně navrhovala zrušení i dodatečného platebního výměru, soud k němu nepřistoupil, neboť by finanční orgány ztratily možnost daňové řízení dále vést. Je totiž vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).
92. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
93. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů. Výše odměny za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží za řízení před soudem odměna za dva úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení a sepsání žaloby) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, celkem tedy 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem 600 Kč. Zástupce žalobkyně není plátcem DPH. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 25. ledna 2022

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu