



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobkyně: **Ipinae silva s. r. o.**, IČO 251 65 844
sídlem Za Pazdernou 2141, 397 01 Písek
zastoupena Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8/21/5300-22443-710132

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“) dne 8. 3. 2021 se žalobkyně domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný ve smyslu § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č. j. 1831638/18/2208-50522-307266 za zdaňovací období leden 2018 (dále jen „*platební výměr za zdaňovací období leden 2018*“) a platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č. j. 1843879/18/2208-50522-307266 (dále jen „*platební výměr za zdaňovací období květen 2018*“) oba ze dne 13. 8. 2018. Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období leden 2018 byla vyměřena daň ve výši 181 150 Kč. Platebním výměrem na DPH za zdaňovací období březen 2018 byla vyměřena daň ve výši 230 193 Kč.
2. Žalobkyně v prvé řadě namítala porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně byly postupy v rámci odstraňování pochybností za předmětná zdaňovací období nezákonné, neboť správce daně nespécifikoval žádné konkrétní pochybnosti, které by nekorespondovaly s údaji uvedenými v daňovém řízení. Žalobkyně neměla možnost reagovat na konkrétní nové úvahy, nová zjištění a nové závěry daňových orgánů, neboť ty byly prvně předestřeny teprve v napadeném rozhodnutí.
3. Dalším žalobním bodem žalobkyně upozorňovala na nezákonnost zahájených postupů k odstranění pochybností, kterou spatřovala zejména v tom, že žádná z výzev nijak nezpochybňovala údaje vykázané v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období leden a březen 2018. Správce daně ve výzvě ke zdanitelnému období leden 2018 pouze uvedl, že nebylo možné dohledat sídlo společnosti Vivid Agro s. r. o. (dále též „*dodavatel*“), která se pro měsíc leden stala nespolehlivým plátcem, avšak již nespécifikoval konkrétní pochybnosti. Obdobně tomu bylo dle žalobkyně také u výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2018, ačkoliv již byla zmíněna pochybnost o faktickém sídle společnosti Vivid Agro s. r. o. ve zbytku byla dle žalobkyně situace shodná jako u výzvy za leden 2018.
4. Žalobkyně namítala, že vznesené pochybnosti nebyly s to na ni přenést důkazní břemeno, nemusela proto prokazovat faktického dodavatele, což opírala o judikaturu NSS. Vznesené pochybnosti byly dle žalobkyně bezobsažné a nezpochybnilly tvrzený skutkový stav. Správce daně se podle žalobkyně ani nepokusil řádně ověřit faktické sídlo společnosti Vivid Agro s. r. o. Případná virtuálnost sídla však nijak nezpochybňuje uskutečňování ekonomické činnosti. Podle žalobkyně byla ze strany daňových orgánů ignorována řada důkazů, které by dle ní mohly prokázat, zda je společnost Vivid Agro s. r. o. nekontaktní a neplní své daňové povinnosti. Žalobkyně zdůrazňovala, že plnění z daňového dokladu č. 1827 bylo v měsíci březen 2018 nejen přijato, ale rovněž ve shodném měsíci také prodáno, čímž byla z její strany zachována neutralita daně. Podle žalobkyně, jestliže správce daně deklaroval shodně s daňovým přiznáním a kontrolním hlášením daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění, je jeho povinností ponechat také daň na vstupu z těchto přijatých plnění v podobě odpočtu daně.

5. V neposlední řadě žalobkyně namítala, že neuznání nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání dodavatele je v rozporu s unijním právem, což opírala o rozsudek Soudního dvora Evropské unie.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

6. Žalovaný ve svém vyjádření označil veškeré žalobní námítky za nedůvodné a navrhl zamítnutí žaloby, v podrobnostech odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný je přesvědčen, že důvodné pochybnosti jsou způsobilé založit také jiná skutková zjištění, která byla ve výzvách specifikována. Žalovaný zdůraznil, že virtuální sídla obchodníků ve spojení s nespolehlivým plátcovstvím z pochopitelných důvodů vyvolala u správce daně pochybnosti stran uskutečnění obchodů se žalobkyní. Žalovaný zdůrazňoval, že způsob, jakým žalobkyně uskutečňovala své obchody, nebyl jednoznačně prokázán, čili nebylo postaveno najisto, že žalobkyně nakoupila předmětná plnění právě od deklarovaného dodavatele, což jí šlo k tíži. Z výzev k odstranění pochybností bylo dle žalovaného zřejmé, z čeho pochybnosti pramení a jakým způsobem mohou být rozptýleny, dále zdůraznil, že nebylo povinností správce daně poučovat o konkrétních důkazních prostředcích, jimiž má žalobkyně prokazovat svá tvrzení. Podle žalovaného nemusel správce daně prokazovat, že některé údaje v určitém účetním případě v účetnictví žalobkyně byly zaznamenány v rozporu se skutečností, postačovalo, pokud vznesl vážné a důvodné pochyby, čímž bylo přeneseno důkazní břemeno na žalobkyni. Žalovaný nerozporoval, že nájemní smlouva prostor byla prvně hodnocena v napadeném rozhodnutí, avšak měl za to, že ve věci nastala situace zvaná „*vyčerpání prostoru pro dialog*“, jak jej formuloval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52. Žalobkyně měla dle žalovaného dostatek příležitostí reagovat na hodnocení daňových orgánů na předložené důkazy ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále zdůraznil, že neunesení důkazního břemene nelze klást do příčinné souvislosti s neprovedením svědecké výpovědi jednatelky společnosti Vivid Agro s. r. o., která by dle žalovaného byla nadbytečná.
7. Podle žalovaného nebyly splněny již hmotněprávní podmínky, což je primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně, a tak daňové orgány nemusely zkoumat totožnost skutečného dodavatele ani účast na podvodu na DPH. Žalovaný je přesvědčen, že postup jeho i správce daně byl v souladu s judikaturou NSS, přičemž rozsudky, na které odkazovala žalobkyně, označil žalovaný zpravidla za nepřiléhavé. Rovněž argumentaci žalobkyně opřenou o rozsudek SDEU neshledal žalovaný za relevantní řešení a zmínil, že závěry vyslovené ve věci Vikingo nelze bez dalšího paušalizovat.

III. Replika žalobkyně

8. Dne 3. 10. 2021 krajský soud obdržel repliku žalobkyně v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě. Žalobkyně zdůrazňovala námítky již vyslovené v žalobě, reagovala na vyjádření žalovaného, jehož závěry shodně jako v žalobě zpochybňovala. Nadále byla žalobkyně přesvědčena o důvodnosti vznesených žalobních námitek a přistoupila pouze k jejich opakování či zvyšovala důraz na některé žalobní body.

IV. Obsah správních spisů

9. Do správního spisu bylo založeno přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc leden roku 2018 podané dne 25. 2. 2018, kontrolní hlášení podle § 101c a násl. zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“ nebo též „*zákon o DPH*“) za měsíc leden roku

2018 (dále jen „kontrolní hlášení za leden 2018“) a úřední záznam ze dne 13. 3. 2018, č. j. 490087/18/2208-60563-301568 o místním šetření na adrese sídla žalobkyně, přičemž správce daně zjistil, že žalobkyně není uvedena na zvoncích u vchodu do budovy ani v blízkém okolí nebylo nalezeno jakékoli označení žalobkyně jako daňového subjektu a jejího sídla. Z katastru nemovitostí bylo zjištěno, že žalobkyně není vlastnící žádně z bytových jednotek na adrese Za Pazdernou 2141 v Písku.

10. Správce daně vydal dne 22. 3. 2018 výzvu k odstranění pochybností č. j. 580212/18/2208-50522-307266 za zdaňovací období leden 2018, neboť bylo zjištěno, že vykázaná přijatá zdanitelná plnění pocházela od nespolehlivého plátce evidovaného v registru plátců. Dále byly ve výzvě formulovány pochybnosti o sídle jediného dodavatele zdanitelného plnění, které se podle katastru nemovitostí nacházelo rovněž v bytovém domě, v němž má sídlo celkem 723 obchodních korporací. V reakci na výzvu k odstranění pochybností žalobkyně předložila daňové doklady, dodací listy či dodací výkupní lístky nebo výpis z účtu. Správce daně zjistil, že žalobkyně není vlastníkem žádného vozidla, což mělo souvislost s jedním z předložených daňových dokladů (faktura č. 1827), a také prostřednictvím internetových vyhledávačů www.seznam.cz a www.google.cz nenašel žádnou webovou stránku, na níž by žalobkyně veřejně prezentovala svou ekonomickou činnost.
11. Dne 2. 7. 2018 bylo vydáno sdělení č. j. 1616916/18/2208-60563-301568 o výsledku postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018, v němž správce daně specifikoval veškerá pochybení, která zjistil a uvedl, že žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet daně na řádku č. 40 ve výši základ daně 837 203 Kč a daně 175 813 Kč předmětného daňového přiznání uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
12. Dne 25. 4. 2018 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018, a i v tomto zdanitelném plnění žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění pouze od jediného dodavatele, a to společnosti Vivid Agro s. r. o. Do správního spisu bylo rovněž založeno kontrolní hlášení za zdaňovací období březen 2018 či úřední záznam ze dne 18. 5. 2018, č. j. 1421462/18/2208-60563-301568. Následovalo dne 22. 5. 2018 zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu na DPH za zdaňovací období březen 2018, a to výzvou č. j. 1433655/18/2208-50522-307266, která poukazovala na shodné pochybnosti jako výzva ke zdaňovacímu období leden 2018. Žalobkyně však ve výzvu stanovené lhůtě nepředložila důkazy k odstranění pochybností. Shora zmiňovaným sdělením č. j. 1616916/18/2208-60563-301568 o výsledku postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty ze dne 2. 7. 2018 bylo zhodnoceno také zdaňovací období březen 2018, v němž nebylo prokázáno, že nárok na odpočet daně na řádku č. 40 ve výši základu daně 951 020 Kč a daně 199 714 Kč daňového přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
13. Dne 7. 8. 2018 byl vydán úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu k přiznání dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 a březen 2018. Dne 13. 8. 2018 byl vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1831638/18/2208-50522-307266, jímž byla za zdaňovací období leden 2018 vyměřena vlastní daň ve výši 181 150 Kč a také platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018 č. j. 1843879/18/2208-50522-307266, jímž byla vyměřena vlastní daň ve výši 230 193 Kč.

14. Dne 17. 9. 2018 obdržel žalovaný odvolání proti platebním výměrům za leden 2018 i březen 2018. Dne 3. 10. 2018 se bez předchozího ohlášení dostavil ke správci daně pan M. W. v daňovém řízení vedený jako zástupce žalobkyně, aby mohl nahlédnout do spisového materiálu. Žalovaný vydal dne 21. 9. 2020 písemnost označenou „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ (dále též „*seznámení*“), čímž žalovaný seznamoval žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, na jejichž základě hodlal následně v řízení o odvolání rozhodnout. Žalovaný obdržel dne 7. 10. 2020 vyjádření žalobkyně k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi, v němž uvedla, že seznámení shledává nepřezkoumatelné a nesrozumitelné a konstatovala neunesení důkazního břemene daňovými orgány. Následovalo vydání napadeného rozhodnutí, jímž bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a vydané platební výměry byly potvrzeny.

V. Právní názor soudu

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
16. Žaloba není důvodná.
17. Úvodem krajský soud předesílá, že není povinností soudu detailně odpovědět na každou žalobkyní uplatněnou námitku. Vzhledem k rozsahu podání žalobkyně se krajský soud uchyluje k odkazu na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, nebo ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, která připouštějí možnost soudu reagovat komplexním a uceleným názorem na množství přednesených námitek, aniž by soud musel vypořádávat zvláště každou jednotlivou žalobní argumentaci. Ústavní soud konstatoval, že: „...není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41). Úkolem krajského soudu tudíž je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
18. Žalobkyně namítala nezákonnost postupů k odstranění pochybností spočívající zejména v nedostatečné konkretizaci pochybností. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
19. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 178/2020-45 vyjadřoval ke konkrétnosti výzev k odstranění pochybností takto: „*Judikatura se zabývala požadavky na konkrétnost výzev k odstranění pochybností již mnohokrát. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, má-li podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznacích, případně analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Pochybnosti musí daňovému subjektu sdělit tak, aby mohl daňový subjekt následně podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, které se sice týká tzv.*

vytýkacího řízení v dřívější úpravě, jeho závěry jsou však použitelné i v projednávané věci, srov. též rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. 1 Afs 105/2012-37, věc Auto Pool, body 25-26).“ (pozn. podtrženo soudem) Krajský soud nerozporuje závěry vyslovené v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 105/2012-37,

na něž žalobkyně odkazovala, resp. vyslovené závěry jsou obecně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, nicméně v nyní posuzované věci nenastala situace skutkově obdobná, což je třeba zohlednit. Zatímco ve věci řešené NSS byla jediným důvodem vzbuzujícím pochybnosti příliš vysoká hodnota přijatých plnění, v nyní posuzované věci správce daně vznesl několik okolností, které v něm vzbudily pochybnosti ohledně pravdivosti a správnosti údajů uvedených v daňových přiznání za měsíc leden 2018 a březen 2018. Žalobkyně současně odkazovala na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102, s jehož právní větou rovněž krajský soud beze zbytku souhlasí a má za to, že k jejímu porušení užitými výzvami nedošlo: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“*

20. Pochybnosti, které správce daně vedou k zahájení řízení o odstranění pochybností, popsal rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102. *„Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně. [...] Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. [...] Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.“*

21. Krajský soud má za to, že správce daně v nyní projednávané věci dostatečně odůvodnil své výzvy k odstranění pochybností zaslané žalobkyni za zdaňovací období leden 2018 a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

březen 2018. Správcem daně vytknuté pochybnosti spočívaly v následujících skutečnostech:

- jediný dodavatel (Vivid Agro s. r. o.) zdanitelného plnění byl evidován v registru plátců jako nespolehlivý plátce
- sídlo jediného dodavatele žalobkyně nebylo sídlem faktickým
- sídlo žalobkyně nebylo sídlem faktickým

V tomto rozsahu vytknutých pochybností je shoda mezi žalobkyní a daňovými orgány.

22. V platebních výměrech však již bylo nad uvedené pochybnosti zmíněno, že platby za předmětná zdanitelná plnění mezi žalobkyní a dodavatelem plnění, resp. společností Vivid Agro s. r. o., neprobíhaly bezhotovostní metodou, jak bylo avizováno žalobkyní. Neprovedení plateb za plnění poskytnutá od společnosti Vivid Agro s. r. o. bezhotovostně, bylo správcem daně zjištěno teprve z podkladů předložených žalobkyní v reakci na výzvu k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2018, čili tato skutečnost ani nemohla být předmětem výzvy k odstranění pochybností. Správce daně ji však zakomponoval do následující písemnosti, a to sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu, ještě před vydáním platebních výměrů tak byla žalobkyně seznámena s tímto zjištěním a byla poučena o možnosti podat návrh na pokračování v dokazování a předložit návrhy na provedení dalšího dokazování, avšak to ve stanovené lhůtě neučinila a zůstala zcela pasivní.
23. Nelze popřít, že zjištění o absenci provozovny společnosti Vivid Agro s. r. o. v živnostenském rejstříku bylo prvně zmíněno až v napadeném rozhodnutí, to však nijak neznevažuje vypovídající hodnotu jiných dříve vznesených pochybností. I bez informace o absenci provozovny dodavatele žalobkyně v živnostenském rejstříku byly vzneseny takové pochybnosti, které nebyly vyvráceny, a nebylo žalobkyní nijak prokázáno přijetí zdanitelného plnění deklarovaného v daňových dokladech. Krajský soud tak je přesvědčen, že tato skutečnost nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí či celého řízení.
24. Navzdory tomu, že v okamžiku vydání výzev k odstranění pochybností neměly daňové orgány k dispozici všechny podklady, přesto vznesly takové pochybnosti, které splňovaly kritéria stanovená zákonem a judikaturou. Krajský soud má za to, že pochybnosti vznesené ve výzvách ke zdaňovacímu období leden 2018 a březen 2018, jsou indicie vzbuzující relevantní pochybnosti o správnosti údajů vznesených v daňových přiznáních. Skutečnost, že jediným dodavatelem žalobkyně byl nespolehlivý plátce, je neotřesitelná a sama o sobě by postačovala ke vzbuzení pochybností, zda vykázaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a použita k uskutečnění ekonomické činnosti. Přidalo-li se k této skutečnosti ještě zjištění, že na adrese sídla žalobkyně ani na adrese sídla jediného dodavatele není faktické sídlo těchto subjektů, vzbudilo to ještě více pochybností o pravdivosti údajů v daňových přiznáních. Dodavatel žalobkyně, společnost Vivid Agro s. r. o., byl označen za nespolehlivého plátce ode dne 6. 2. 2018, ke zveřejnění této informace došlo dne 10. 2. 2018, tvrzení žalobkyně, že se jednalo o skutečnost vzniklou ex post, není zcela přesné, neboť v předmětné věci je posuzováno zdaňovací období leden 2018 a březen 2018, čili ve vztahu k pozdějšímu zdaňovacímu období se o skutečnost vzniklou ex post nejedná, nicméně tato časová souslednost není významná ani ve vztahu k dřívějšímu období, a to lednu 2018. Nadto byl-li dodavatel zařazen mezi nespolehlivé plátce od 6. 2. 2018, je zjevné, že jeho nespolehlivost nastala dříve, tedy v době během či před údajným

poskytováním zdanitelného plnění žalobkyni. Podstatné je, že ve vztahu k jedinému dodavateli žalobkyně vznikly pochybnosti, které nebyla žalobkyně schopna osvětlit, neboť se jí nepodařilo prokázat skutečné přijetí zdanitelného plnění a jeho následné užití pro svou ekonomickou činnost. Podklady, které žalobkyně předložila, vzbudily ještě více pochybností a nesrovnalostí, které se již ani nepokusila objasnit.

25. Krajský soud má za to, že žalobní námitky mají tendence dezinterpretovat závěry daňových orgánů. Žalobkyně namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl nepravdu, což spatřovala v rozšířeném výčtu pochybností, které měl správce daně dle žalovaného identifikovat ve výzvě k odstranění pochybností. Krajský soud k tomu však uvádí, že žalovaný v bodě 72, na nějž žalobkyně odkazovala, specifikoval všechny pochybnosti, které byly postupně zjištěny a zpochybňovaly údaje v daňových přiznáních žalobkyně, nejednalo se o výčet pochybností vznesených pouze ve výzvách k odstranění pochybností. Žalovaný ve zmiňovaném odstavci 72 napadeného rozhodnutí konstatuje: „Dle odvolacího orgánu prvostupňový správce daně řádně odůvodnil, že má pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele Vivid Agro a jejich použití v rámci ekonomických činností odvolatele z toho důvodu, že: (...)“ Následoval výčet již zmiňovaných pochybností, které byly v průběhu daňového řízení zjištěny. Po zaměření se na užitá slova v citované větě napadeného rozhodnutí z ničeho neplyne, že by tím žalovaný zamýšlel citovat pochybnosti vznesené pouze ve výzvách. Opakovaně bylo upozorňováno, že zjištění o neprovedení bezhotovostního placení deklarovanému dodavateli nebylo a ani nemohlo být zjištěno před vydáním výzev k odstranění pochybností, ale teprve po následném obdržení podkladů od žalobkyně.
26. Tvrzení žalobkyně, že nebyly-li veškeré zjištěné pochybnosti vzneseny již ve výzvách k odstranění pochybností a nemají tak oporu ve spisovém materiálu, je neopodstatněné. Daňové orgány mají dostatek podkladů pro vyslovené závěry, přičemž, jak bylo již opakovaně zmiňováno, některé pochybnosti pro nedostatek podkladů nemohly být vzneseny již ve výzvách k odstranění pochybností, avšak žalobkyně s nimi byla včas seznámena, aby na ně mohla reagovat, a to ještě před vydáním platebních výměrů, jednalo se tedy o podklady řádně a včas založené do správního spisu. Výjimkou je pouze skutečnost týkající se absence provozovny dodavatele v živnostenském rejstříku.
27. Ve vztahu k výzvě za zdaňovací období leden 2018, v níž žalobkyně postrádala odůvodněné závěry o virtuálnosti sídla společnosti Vivid Agro s. r. o., krajský soud konstatuje, že zmínka o tom, že z údajů zaznamenaných v obchodním rejstříku a z nahlížení do katastru nemovitostí se na adrese sídla dodavatele žalobkyně nachází bytový dům, v němž má sídlo nejméně 723 obchodních korporací, je dostatečným důvodem pro předpoklad, že se jedná o virtuální sídlo. Žalobkyni nic nebránilo následně vyvrátit zmíněný předpoklad, ta však na to nijak nereagovala. Krajský soud je přesvědčen, že již zmínka ve výzvě k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2018 byla jednoznačná a dostačující pro navození pochybností, ovšem po rozpracování této informace po místním šetření ve výzvě za zdaňovací období březen 2018 již nebyl prostor k žádným pochybnostem o jednoznačném a konkrétním zpochybnění faktického užívání sídla dodavatele.
28. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že samotná skutečnost, že žalobkyně i její jediný dodavatel měli pouze virtuální sídla na hlášených adresách, nemusí sama o sobě vypovídat o jakékoli nekalosti ekonomické činnosti, resp. nesprávnosti údajů v daňových přiznáních žalobkyně. Nicméně ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi dochází ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

svém souhrnu ke vzbuzení značných pochybností. Nadto krajský soud souhlasí s žalovaným, že nebyla projevována žádná snaha o objasnění okolností souvisejících s virtuálními sídly. Námitka žalobkyně, že virtuálnost sídla společnosti Vivid Agro s. r. o. nijak nebránila v registraci k DPH, je námitkou irelevantní, neboť směšuje různá daňová řízení, pro něž se z povahy věci vážou také různé zákonné podmínky.

29. K námitce vztahující se k virtuálnosti sídla žalobkyně krajský soud odkazuje na odstavce 53 až 56 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný podrobně posuzoval zjištění z místního šetření na adrese sídla žalobkyně a vypořádával se též s předloženým čestným prohlášením paní R. H., která je vlastnící ½ bytové jednotky, v níž má mít žalobkyně sídlo. Správce daně provedl opakované místní šetření po obdržení zmiňovaného čestného prohlášení, avšak nenaznal žádnou změnu situace na předmětné adrese. Žalobkyně nesprávně přenášela na daňové orgány důkazní břemeno a kladla jim v neprospěch, že si neobstaraly daňové doklady za měsíční nájemné, které jsou součástí účetnictví žalobkyně i paní H.. Krajský soud však považuje za zcela neopodstatněné přesvědčení žalobkyně, které se neopírá o žádná zákonná ustanovení, že daňové orgány dostatečně neprokázaly pravdivost svých tvrzení, a tak neunesly důkazní břemeno. Správce daně ani žalovaný neměli povinnost prokazovat pravdivost svých tvrzení, k nimž dospěli po prostudování veškerých podkladů a okolností věci. Daňové orgány vznesly důvodné a vážné pochybnosti, což opřely o dostatečně konkrétní a přesvědčivé poznatky, a důkazní břemeno tím přenesly zpět na daňový subjekt. (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119) Bylo naopak povinností žalobkyně prokazovat pravdivost svých tvrzení a údajů zaznamenaných v daňovém přiznání a v tomto směru jednoznačně neunesla důkazní břemeno.
30. Pro úplnost soud dodává, že § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH neupravuje formu výzvy, jak se žalobkyně patrně domnívá, ale stanoví, že pro účely zákona o DPH se rozumí sídlem u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Výhrady žalobkyně ve vztahu ke správcem daně provedeným místním šetřením krajský soud neshledal důvodné, sídlo společnosti má být řádně označeno zvenčí, podle všech dostupných podkladů, včetně těch doložených žalobkyní, nebylo na zvoncích ani v okolí předmětné budovy jakékoli označení sídla žalobkyně, nic tudíž nenasvědčovalo tomu, že by uvnitř bytového domu mohlo být sídlo společnosti. Ostatně fotografie žalobkyně založená do správního spisu, na níž byl izolepou na dveře přilepen štítek s názvem žalobkyně, rozhodně neprokazuje faktické sídlo žalobkyně.
31. Krajský soud se neshoduje s žalobkyní také v tom, že nebyly-li zpochybněny obchodní transakce mezi žalobkyní a společností Vivid Agro s. r. o. v roce 2017, neměly daňové orgány zpochybňovat obchodní případy mezi týmiž účastníky v roce 2018, neboť tím postupovaly v rozporu se zavedenou správní praxí. Krajský soud označuje tuto dílčí žalobní námitku za zjevně nedůvodnou, neboť uvedený postup daňových orgánů v předchozím roce rozhodně nezaložil ustálenou správní praxi. Krajský soud nepovažuje za účelné opětovně popisovat, co tvoří správní praxi, a vysvětlovat, že v tomto případě se o správní praxi rozhodně nejednalo, jestliže žalovaný v odstavcích 90 až 93 napadeného rozhodnutí velice podrobně a srozumitelně s odkazy na přílehlavou judikaturu vysvětloval pojem správní praxe. Krajský soud má za to, že by pouze opakoval již vyslovené, což není

účelné, tudíž s odkazem na příslušné odůvodnění této námitky v napadeném rozhodnutí vyslovuje nedůvodnost tohoto žalobního bodu.

32. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že nájemní smlouva uzavřená mezi ní a vlastníky bytové jednotky (R. H., I. H.) na adrese sídla žalobkyně předložená žalovanému až dne 11. 10. 2020, byla prvně hodnocena teprve v rámci napadeného rozhodnutí. Krajský soud však sdílí názor shodný s žalovaným, že takovým postupem nedošlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Podle názoru soudu a žalovaného je třeba v této věci aplikovat závěry rozšířeného senátu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52: *„Strukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury se nemůže vést nekonečně dlouho. Jestliže již mezi daňovým subjektem a správcem daně o rozhodných skutkových či právních otázkách proběhl a jeho výsledkem bylo napadené rozhodnutí, není třeba jej jen proto opakovat v odvolacím řízení před rozhodnutím o odvolání, nebudlá-li odvolací orgán měnit posouzení věci po stránce skutkové či právní. Bude tomu v situacích, kdy prostor pro dialog byl vyčerpán, neboť vše, co mohlo být argumentačně uplatněno, bylo uplatněno, a stejně tak jsou jasné rozhodné skutečnosti. Odvolací orgán vyjeví daňovému subjektu svůj názor na skutkové a z nich plynoucí právní otázky a odvolací řízení dovede k rozhodnutí. Je samozřejmé, že i důvody odmítnutí doplnění dokazování v odvolacím řízení musí odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání řádně vysvětlit.“* Krajský soud s odkazem na vyslovené závěry rozšířeného senátu NSS konstatuje, že též v nyní projednávané věci došlo k vyčerpání prostoru pro dialog, a tak nebylo porušením právních předpisů, jestliže se žalovaný vyjádřil k předložené nájemní smlouvě až v samotném odůvodnění napadeného rozhodnutí.
33. Žalobkyně se domnívala, že požadavek správce daně na předložení účetnictví byl neadekvátní vzhledem k nekonkrétnosti vznesených pochybností. S tímto tvrzením se krajský soud neshoduje. Žalobkyně opětovně odkazovala na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 105/2012-37, který již soud označil jako nepřiléhavý, neboť v nyní projednávané věci byly vznesené pochybnosti podstatně konkrétnější oproti situaci řešené v rozsudku NSS. Navzdory tomu však krajský soud shledává za použitelnou citaci z tohoto rozsudku. *„Správce daně si při vytýkacím řízení, zejména s ohledem na rozsah prověřovaných skutečností, počítal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované. Jedním z rozdílů mezi vytýkacím řízením a daňovou kontrolou však je, že před zahájením vytýkacího řízení již musí správce daně disponovat poznatky, které odůvodňují pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, přičemž tyto konkrétní důvody pro zahájení vytýkacího řízení musí daňovému subjektu sdělit (viz rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, bod 31, E. T. Holding, č. 2000/2010 Sb. NSS).“* (pozn. podtrženo soudem)
34. Krajský soud má za to, že pochybnosti správcem daně vznesené ve vztahu ke zdanitelným plněním žalobkyně byly vzneseny co nejkonkrétněji, jak v dané chvíli být mohly. Vyslovené pochybnosti jednoznačně vzbuzovaly dojem pochybovat o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, což se postupně v řízení jen umocňovalo. Skutková zjištění ve spojení s logickými pochybnostmi ve vztahu k jedinému dodavateli zdanitelného plnění jako nespolehlivému plátcí vedla správce daně k postupu k odstranění

pochybností. Správce daně v jednotlivých výzvách jasně specifikoval, co by měla žalobkyně učinit a které dokumenty má předložit ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím, aby byly pochybnosti odstraněny. Krajský soud má za to, že správce daně požadoval zcela adekvátně předložení veškerých podkladů souvisejících s přijatým zdanitelným plněním v posuzovaných zdanitelných obdobích. Takový požadavek za dané situace rozhodně nelze považovat za šikanózní či jakkoli nepřiměřený nebo extenzivní, jak se domnívala žalobkyně. Požadavek na předložení podkladů k prokázání tvrzených skutečností odpovídal vyvstalým pochybnostem.

35. Krajský soud na rozdíl od žalobkyně shledává za přílehlavý rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 4 Afs 133/2020-42 a odkazuje na závěry v něm vyslovené ve vztahu k požadavku na předložení písemností prokazujících daňovým subjektem tvrzené skutečnosti: „*Nejvyšší správní soud přitom v rozsudcích ze dne 6. 3. 2020, č. j. 5 Afs 174/2019 - 41, či ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68, konstatoval, že byl-li stěžovatel vyzván výslovně k doložení dokumentů vztahujících se k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu výhradně za zdaňovací období jednoho měsíce, nelze takový rozsah požadovaných dokumentů považovat za nepřijatelně široký. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s městským soudem uzavírá, že v dané věci správce daně srozumitelně a přesvědčivě vymezil pochybnosti o tvrzené daňové povinnosti stěžovatelky, přičemž vycházel z relevantních podkladů a současně ji správně vyzval k předložení dokumentů prokazujících oprávněnost jejího nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud však v již zmiňovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 174/2019, jehož závěry lze plně využít i v posuzovaném případě, konstatoval, že výčet a rozsah dokumentů vztahujících se ke zdaňovacímu období jednoho měsíce požadovaných správcem daně nelze považovat za natolik široký, že by došlo k nepřijatelné záměně postupu při odstraňování pochybností s daňovou kontrolou.*“ Shodně s odkazovaným rozsudkem i v nyní projednávané věci žalovaný uvedl konkrétní pochybnosti o správnosti žalobkyniní vykázaných údajů a vyzval ji k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH.
36. Žalobkyně další námitkou brojila proti daňovými orgány tvrzenému přenesení důkazního břemene v důsledku vznesených pochybností. Krajský soud považuje na tomto místě za vhodné poukázat na § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
37. Vzhledem k tomu, že správce daně měl pochybnosti o tom, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, resp. o tom, zda žalobkyně posuzovaná přijatá zdanitelná plnění fakticky přijala od deklarovaného dodavatele, případně zda tyto použila či použije k uskutečňování ekonomické činnosti. Pro účely odstranění těchto pochybností správce daně po žalobkyni požadoval zejména doložení evidence dle § 100 zákona o DPH, kterou měla žalobkyně povinnost vést, a další důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Žalobkyně byla současně seznámena s demonstrativním výčtem důkazních prostředků, kterými mohla tvrzené skutečnosti prokázat.
38. Žalobkyně reagovala pouze na výzvu k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2018, a to doložením faktur, dodacích listů, dodacích výkupních listů a výpisu z bankovního účtu za měsíc leden 2018. Ačkoliv se žalobkyně předloženými podklady pokoušela odstranit vznesené pochybnosti, tak spíše vzbudila nové pochybnosti, neboť správce daně z předložených podkladů naznal, že žalobkyně v měsíci leden roku 2018

neprovedla žádnou bezhotovostní úhradu za zdanitelná plnění ve prospěch dodavatele Vivid Agro s. r. o., jejichž přijetí deklarovala, čemuž napovídaly také předložené podklady. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností či na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí, v nichž jsou detailně rozebrána veškerá zjištění týkající se nesrovnalostí žalobkyní tvrzených skutečností a předložených podkladů. Žalobkyně sama nijak nereagovala na tvrzení o virtuálnosti jejího sídla či sídla dodavatele. Rovněž nijak nereagovala na výzvu k odstranění pochybností za zdanitelné období březen 2018, oproti reakci na výzvu za zdanitelné období leden 2018 již nepředložila žádné faktury, dodací listy či cokoli jiného.

39. Krajský soud je přesvědčen, že doručením výzev k odstranění pochybností, které byly konkrétní, vážné a srozumitelné, došlo k přenesení důkazního břemeno na žalobkyni. Ve vztahu ke zdanitelnému období březen 2018 není pochyb o tom, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla, neboť na výzvu nijak nereagovala. Ohledně zdaňovacího období leden 2018 krajský soud rovněž konstatuje, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla, neboť na některé vznesené pochybnosti vůbec nereagovala a ve zbytku jen posílila pochybnosti ohledně faktického přijetí zdanitelného plnění a jeho následného užití pro ekonomickou činnost.
40. V následném sdělení správce daně o výsledcích z postupu k odstranění pochybností ze dne 2. 7. 2018 byla specifikována veškerá pochybení, která byla správcem daně v průběhu postupu zjištěna. Žalobkyně ještě v tomto okamžiku mohla žádat o pokračování v dokazování a navrhnout důkazní prostředky, jimiž by prokázala pravdivost údajů zaznamenaných v daňových přiznáních, nicméně žalobkyně byla i nadále zcela pasivní a nijak se nepokusila objasnit vyvstalé pochybnosti. Také dne 3. 10. 2018, již po podání odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období leden 2018, kdy se bez předchozí domluvy dostavila ke správci daně, aby se seznámila s obsahem spisu, nic nového neuvedla a nepodařilo se jí vyvrátit existující pochybnosti. Krajský soud je přesvědčen, že správcem daně vznesené pochybnosti, ať už ve výzvách k odstranění pochybností či v následném sdělení o výsledcích z postupu k odstranění pochybností, byly pochybnosti jednoznačné, přesvědčivé a dostatečně vážné, aby zpochybnilly žalobkyní tvrzené údaje v daňovém přiznání a přenesly na ni tak důkazní břemeno. Není pochyb o tom, že se žalobkyně náležitě seznámila se vzniklými nejasnostmi a bylo na ni připravit takovou argumentaci, již by svá tvrzení prokázala.
41. Žalobkyně odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, který popisoval okolnosti přenosu důkazního břemene na daňový subjekt a zdůrazňoval, že správce daně musí vznést důvodné a vážné pochyby ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, čímž by unesl své důkazní břemeno a mohl jej za takových okolností přenést na daňový subjekt. Krajský soud vznesený rozsudek považuje v tomto směru za zcela příležitý na projednávanou věc a setrvává na svém závěru, že v projednávané věci správce daně vznesl důvodné pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňových přiznáních za zdaňovací období leden 2018 a březen 2018. Správce daně sdělil konkrétní pochybnosti nad tím, zda byla zdanitelná plnění od jediného dodavatele společnosti Vivid Agro s. r. o. skutečně přijata, použita k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti a zda nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaných daňových přiznáních byl uskutečněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Krajský soud má za to, že vznesené

pochybnosti způsobily otřes v základech žalobkyní nastoleného skutkového stavu, přičemž ta se ani nepokusila takový stav zhojit a vyvstalé pochybnosti vyvrátit.

42. Žalobkyně dále zmínila, že některé důkazní prostředky zůstaly zcela ignorovány, čímž bylo myšleno kontrolní hlášení, daňová priznání, dodací listy či pokladní doklady od společnosti Vivid Agro s. r. o. nebo jiné podklady od společnosti STRADOP s. r. o. Ani této námitce nemůže však soud vyhovět. Žalobkyně neuvedla, z čeho dovozuje, že tyto podklady byly zcela ignorovány, jestliže byly daňovými orgány posuzovány a následně zmíněny v platebních výměrech, v seznámení nebo napadeném rozhodnutí. Krajský soud rovněž zdůrazňuje, že žalobkyně měla dostatek možností se ke zmíněným podkladům vyjádřit a případně upozornit na jejich nedostatečné vypořádání, přesto zůstala zcela pasivní. Krajský soud shledal také tuto žalobní námitku nedůvodnou.
43. Jako bezvýznamná se soudu jeví aktuální situace společnosti Vivid Agro s. r. o., resp. zda je aktuálně nekontaktní či zda nyní plní své daňové povinnosti, neboť to nijak neovlivní skutečnost, že v době posuzovaných zdaňovacích obdobích (leden 2018 a březen 2018) byla vedena jako nespolehlivý plátce. Krajský soud nepovažuje za procesní pochybení, že daňové orgány neprovedly svědeckou výpověď jednatelky společnosti Vivid Agro s. r. o., neboť není zřejmé, v jakém směru by mohla jednatelka dodavatele žalobkyně doplnit skutkový stav, jestliže sama žalobkyně nebyla schopna nijak prokázat vzájemnou obchodní činnost. Žalobkyně neuvedla žádné skutečnosti o průběhu přijetí zdanitelného plnění od dodavatele, případně nedoplnila, že se předání zboží či hotovostní platba odehrály za přítomnosti jednatelky dodavatele, a proto navrhuje její vyslechnutí. Krajský soud má za to, že jestliže žalobkyně sama nebyla schopna nikterak objasnit přijetí zdanitelného plnění a ani sama nepoukázala na zmiňovanou jednatelku dodavatele jako svědkyni, která by mohla celou situaci objasnit, pak nelze klást daňovým orgánům za vinu, že její výslech neprovedly. Žalobkyní uváděnou citaci z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 45/2006-55 nelze bez dalšího aplikovat na projednávanou věc, neboť skutkové okolnosti nejsou shodné, žalobkyně provedení výslechu jednatelky ani jedenkrát nenavrhla a rovněž je třeba vzít zejména v potaz okolnosti zmíněné výše.
44. Žalobkyně poukazovala na daňový doklad č. 1827 ze zdaňovacího období březen 2018 prokazující přijetí zdanitelného plnění, které ještě tentýž měsíc mělo být také prodáno. Žalobkyně se domnívala, že tato skutečnost je zjevná z předloženého účetnictví, nicméně krajský soud shodně s žalovaným nemá tuto skutečnost za prokázanou. Pouhé předložení daňového dokladu č. 1827 neprokazuje reálné přijetí zdanitelného plnění a jeho následný faktický prodej. Žalobkyně byla upozorněna na pochybnosti spojené s dokladem č. 1827 v seznámení ze dne 21. 9. 2020 a krajský soud se s nimi shoduje. Podle zjištění uskutečněného správcem daně bylo prokázáno, že žalobkyně nemá ve vlastnictví ani si nepronajímá vůz Peugeot Boxer, z výpisu z účtu žalobkyně také nevyplývalo, že by prováděla úhrady leasingových splátek nebo nájmu automobilu. Vzhledem ke zmíněným okolnostem se jevil nákup náhradních dílů na Peugeot Boxer jako podezřelý, což se žalobkyně ani nepokusila objasnit. Rovněž nebyly předloženy žádné důkazy prokazující úhradu tohoto zdanitelného plnění společnosti Vivid Agro s. r. o. ani nebyl prokázán faktický následný prodej, jak žalobkyně tvrdila. Celé zdanitelné plnění z daňového dokladu č. 1827 se jevílo pochybné a pouhé předložení formálního daňového dokladu v této věci rozhodně nebylo dostačujícím důkazem prokazujícím tvrzení žalobkyně.
45. Další žalobní námitka poukazovala na narušení neutrality daně, která dle žalobkyně nastala v důsledku toho, že navzdory nezpochybnění faktického uskutečnění plnění ze strany

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

společnosti Vivid Agro s. r. o., jí byl odmítnut nárok na odpočet na DPH pro nesplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle žalobkyně lze odmítnout nárok na odpočet DPH pouze za situace, že se nároku na odpočet domáhá osoba, která se úmyslně účastnila daňového úniku a ohrozila fungování společného systému DPH, což opírá o rozsudek SDEU ve věci C-332/15 Giuseppe Astone. Krajský soud ani žalovaný nezpochybnují závěry v tomto rozsudku SDEU vyslovené, nicméně lze se domnívat, že nedopadají na nyní projednávanou věc. V žalobkyní odkazovaném rozsudku SDEU je vypořádávána situace, v níž se daňový subjekt dopustil daňového podvodu, avšak nelze z toho dovozovat, že teprve dojde-li k účasti na daňovém podvodu, může být odepřen nárok na odpočet DPH, bez ohledu na nesplnění hmotněprávních podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH.

46. Krajský soud naproti tomu poukazuje na citaci z rozsudku SDEU ve věci C-516/14 Barlis 06 ze dne 15. 9. 2016: *„Soudní dvůr rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42; ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43, a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59 a citovaná judikatura). (...) V tomto kontextu je třeba zaprvé zdůraznit, že je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“* Obdobně se vyjadřoval SDEU také v rozsudku ve věci C-664/16 Vădan ze dne 21. 11. 2018. Daňové orgány ani nepřistoupily ke zjišťování, zda se žalobkyně neúčastní daňového podvodu, neboť pro přiznání odpočtu DPH nebyly splněny hmotněprávní podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH.
47. Krajský soud na podporu svých tvrzení odkazuje také na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-54, který dospěl ke shodnému názoru jako daňové orgány v nyní projednávané věci, avšak předložil věc SDEU k posouzení následujících předběžných otázek dotazujících se, zda je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani a jestliže ano a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, zda lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu. V závěru usnesení bylo uvedeno: *„Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu je přesvědčen, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek PPUH Stehcemp). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH.“ Krajský soud souhlasí s žalovaným, že je na místě přiklonit se k názoru setrvale zastávanému Nejvyšším správním soudem.

48. Nelze se ztotožnit ani s dalším názorem žalobkyně, že je-li stanovena daň na výstupu u uskutečněných zdanitelných plnění, tak musí být stanovena také daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v podobě odpočtu daně. Krajský soud upozorňuje, že navrhovaná reciprocita či pospolitost mezi daní na vstupu a daní na výstupu není zaručena. Na tuto námitku výstižně reaguje žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazem na rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34, kterým je výstižně vyvrácena námitka tvrzeného narušení daňové neutrality. *„Nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitě zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojitě zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“*
49. Žalobkyní odkazované rozsudky NSS dle soudu nebyly na projednávanou věc opět přílehavé, neboť se týkaly skutkově zcela odlišných situací, které nelze směřovat s věcí nyní projednávanou. V rozsudku NSS č. j. 3 Afs 308/2017-52, na nějž žalobkyně odkazovala, byla řešena situace odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. V případě rozsudku NSS č. j. 4 Afs 146/2020-67 se zase jednalo o přeshraniční obchodování s pohonnými hmotami. Krajský soud k citacím žalobkyně z odkazovaných rozsudků NSS dodává, že se omezila na prosté vyjmutí dlouhých citací, aniž by se je pokusila zakomponovat do projednávané věci, resp. jakkoli provázat s projednávanou věcí, aby bylo zjevné, v čem spatřuje jejich přílehavost. Krajský soud je přesvědčen, že odkazovaná judikatura na projednávanou nedoléhá a v postupu daňových orgánů nebylo shledáno narušení neutrality daně.
50. Posledním žalobním bodem byl namítán rozpor s unijním právem, který žalobkyně spatřovala v tom, že nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání dodavatele, což je v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó (dále jen „věc Vikingo“). I v případě této námitky poskytla žalobkyně rozsáhlou citaci z rozsudku ve věci Vikingo, aniž by provázala citované závěry s projednávanou věcí. Krajský soud v první řadě upozorňuje na to, že k odepření nároku na odpočet DPH nedošlo pouze z důvodu neprokázání dodavatele zdanitelného plnění, jak žalobkyně nesprávně poukazuje. Daňové orgány měly pochybnosti o osobě dodavatele předmětného zdanitelného plnění, o skutečném provedení zdanitelného plnění, o úhradě za zdanitelné plnění i o jeho následném užití k ekonomické činnosti žalobkyně. Vzhledem

k tomu, že k rozptýlení žádné ze vznesených pochybností nedošlo, neměl správce daně jinou možnost než nárok na odpočet DPH odepřít. Žalobkyně se domnívala, že věc měla být posouzena shodně jako ve věci Vikingo, a to jako daňový podvod. Krajský soud je přesvědčen, zejména s ohledem na vše shora zmíněné, že daňové orgány postupovaly zcela správně a v souladu s právními předpisy, když odepřely nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek.

51. Žalobkyně rovněž namítala porušení práva na spravedlivý proces, resp. čl. 38 odst. 2 LZPS, což zdůvodňovala postupem žalovaného v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu.
52. Krajský soud přistoupil k vypořádání této obecné námitky teprve na závěr žaloby, neboť to spatřoval jako účelné. Soud již úvodem konstatoval, že správcem daně vznesené pochybnosti byly dostatečně konkrétní, odůvodněné a přesvědčivé, shodně tomu bylo při veškeré argumentaci daňových orgánů ve všech vydaných písemnostech. Žalobkyně byla vždy řádně seznámena se všemi zjištěními, závěry, k nimž daňové orgány dospěly, a výsledky dokazování. Žalobkyně stavěla svou argumentaci na pouhé negaci závěrů daňových orgánů a na neopodstatněném přenášení důkazního břemene na správce daně či žalovaného v situacích, kdy důkazní břemeno se zcela jednoznačně pojilo pouze se žalobkyní. Žalobkyně měla dostatek prostoru k vyjádření se k podkladům a nashromážděným důkazům, vznést vlastní důkazy či se pokusit objasnit vyslovené pochybnosti, žádné z těchto možností však nevyužila. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ani práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zcela nepochybně nedošlo.
53. Žalobkyně podanými námitkami či v následné replice setrvale nesouhlasila se všemi vznesenými pochybnostmi, poskytovala rozsáhlé citace z judikatury NSS, aniž by ji zpravidla provázala s projednávanou věcí, hodnotila závěry daňových orgánů jako nesprávné, nepodložené či nedostatečné, avšak sama nevznesla žádné či jen nepřesvědčivé důvody, jimiž by skutečnosti zjištěné daňovými orgány vyvrátila či jakkoli zpochybnila.
54. Krajský soud nad rámec podotýká, že argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí i vyjádření k žalobě je podrobná a velice kvalitně zpracovaná, proto na ní soud mnohdy odkazuje, neboť nepovažuje za účelné opakovat již jednou vyslovené, jestliže se s těmito závěry zcela ztotožňuje a shledává je za správné.

VI. Závěr, náklady řízení

55. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Soud postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a věc rozhodl bez nařízeného jednání, neboť účastníci řízení projevíli s takovým postupem soudu souhlas.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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.

České Budějovice 23. února 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu