



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **OK Dlažby s.r.o.**  
IČO 27617033, sídlem Mělnická 73, 277 11 Libiř  
zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem  
sídlem Na Poříčí 12, 115 30 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2020, č. j. 31496/20/5300-21443-712603,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí**

1. 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 v záhlaví označeného rozhodnutí, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 11. 1. 2021, č. j. 811/21/5300-21443-712603 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

„daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4776928/19/2117-50524-204043, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad roku 2016 ve výši 180 146 Kč, a č. j. 4831593/19/2117-50524-204043, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období prosinec roku 2016 ve výši 151 239 Kč (dále jen „platební výměry“), a platební výměry byly potvrzeny.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný posuzoval, zda žalobkyně
  - skutečně přijala zdanitelně plnění (odvoz sutě, dodání šterkodrtě a zimní údržba) od společnosti OberBau Servis s.r.o. (dále jen „OberBau Servis“),
  - skutečně v rámci své ekonomické činnosti použila cihly a zeminu od společnosti STAVREAL, spol. s r.o.,
  - odvedla daň z pronájmu stroje MEZALAC 8 společnosti OK Stavby s.r.o., a
  - skutečně dodala velké dlažby a panely společnosti OK Odpady s.r.o.
3. V odůvodnění žalovaný nejdříve shrnul právní základ případu. Dále uvedl, že správce daně žalobkyni předložené listiny hodnotil a shledal v nich nesrovnalosti. Z tohoto důvodu ji vyzval k předložení dalších dokladů a k prokázání souvisejících skutečností (výzva dne 6. 10. 2017, č. j. 1600153/17/2811-00560-604209). Správce daně též žalobkyni vyzval k předložení evidencí a k prokázání souvisejících skutečností (výzva ze dne 26. 2. 2018, č. j. 279104/18/2811-00560-607234). Dále vydal další dvě výzvy (ze dne 30. 8. 2018, č. j. 1516114/18/2811-00560-604209, a ze dne 11. 4. 2019, č. j. 782926/19/2811-00560-607234). Žalobkyně ovšem na žádnou z nich včas nereagovala. Z těchto výzev přitom plynulo, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobkyní předložených dokladů. Jimi pak správce daně splnil podmínky dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo tak podle § 92 odst. 4 daňového řádu k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která byla povinna prokázat svá tvrzení.
4. Dále se žalovaný věnoval jednotlivým plněním, jež správce daně zpochybnil.
5. K tomu, zda žalobkyně skutečně přijala plnění od svého deklarovaného dodavatele společnosti OberBau Servis uvedl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) z odvozu suti, dodávky šterkodrtě a zimní údržby.
6. K prvnímu z těchto plnění žalovaný dodal, že z vyjádření žalobkyně vyplynulo, že není vlastníkem žádného čelního nakladače, který by bylo možno využít k jím deklarovanému odvozu suti. Objednávky suti s konkrétním určením hmotnosti byly vystaveny před samotným zahájením odvozu suti. Je pak podle daňových orgánů nepravděpodobné, aby při vystavení objednávky bylo možné přesně znát požadovanou hmotnost přepravovaného materiálu, která je podstatná při konečné fakturaci ceny za přepravu. Dále v rámci vlastní vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že fakturovaná přeprava suti měla být uskutečněna vozidly, kterými být uskutečněna nemohla. Jedno z vozidel totiž bylo odhlášeno z registru vozidel z důvodu prodeje do zahraničí, jeho registrační značky byly odevzdány na registr vozidel a byla mu přidělena nová registrační značka. Toto vozidlo bylo navíc po havárii nepojízdné a již nebylo na území České republiky. Druhé z vozidel

se ve dnech uvedených na předložených dokladech mělo podle výpisu transakcí z mýtných bran pohybovat jiným směrem, než uvedla žalobkyně. Nadto bylo zjištěno, že uvedená vozidla jsou tahače, které samy o sobě nemohou být přepravovány. Povinností žalobkyně bylo podle vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady jako původce odpadu hlásit jeho produkci, přičemž žalobkyně za rok 2016 vykázala jako původce odpadu odpad v celkové hmotnosti 156,52 tun oproti 1 390 tunám, které deklarovala v daňových dokladech. Výpověď L. Č. uskutečnění tohoto plnění neprokázala. Svědek totiž vypověděl, že pro žalobkyni nikdy nepracoval a zná ji pouze tak, že kolem jejího sídla jezdil do práce.

7. Ke druhému z plnění žalovaný uvedl, že ačkoli mělo být podle vyjádření žalobkyně fakturováno společnosti OK Stavby v rámci stavby AUPARK Hradec Králové, podle předložených dokladů tomu tak nebylo. Z rozvahy ke dni 31. 12. 2016 plyne, že výše částky v rozvaze za nedokončené výroby a polotovary činí 351 000 Kč, přičemž dodávky SD jsou v základu daně vyčísleny na částku 592 700 Kč. Obchodní centrum AUPARK bylo pro veřejnost otevřeno dne 11. 11. 2016, nicméně podle daňových dokladů k dodávkám šterkodrtě mělo docházet v době, kdy probíhaly pouze dokončovací stavební práce a úklid, neboť obchodní centrum bylo těsně před otevřením. Ve většině deklarovaných případů dokonce dodávky probíhaly v době, kdy již bylo obchodní centrum v provozu. Dodávky materiálu na stavbě AUPARK Hradec Králové přebíral svědek J., který ovšem například ve dnech 8., 12., 15. a 16. 12. 2016 měl pracovat na stavbě v Jirchářích a dne 20. 12. 2016 na stavbě v Hostivaři. Nemohl tedy přebírat šterkodrtě. Tento svědek vypověděl, že na stavbě AUPARK Hradec Králové pracoval až do jejího konce (do dne 8. 11. 2016), kdy již práce na silnicích a dlažby na chodnících byly hotové.
8. Ke třetímu z plnění žalovaný uvedl, že měla být poskytnuta ve prospěch společnosti CDV Služby na základě komunikace s panem Novákem, který žalobkyni určoval oblasti, ve kterých se dané služby měly uskutečňovat. Podle daňových orgánů pak neodpovídalo stanovení ceny. Přidělenou oblast a rozvržení práce měl na starosti jednatel žalobkyně, ale nebylo předloženo žádné vyobrazení lokalit pro zajištění zimní údržby, ze kterého by dané tvrzení vyplývalo.
9. K tomu, zda žalobkyně skutečně v rámci své ekonomické činnosti použila cihly a zeminu od svého deklarovaného dodavatele STAVREAL, spol. s r.o., správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti, protože se k nim žalobkyně vyjádřila velmi stroze. Vyzval proto žalobkyni, aby tato plnění doložila, ale na výzvy nereagovala.
10. K tomu, zda žalobkyně odvedla daň z pronájmu stroje MEZALAC 8 pro odběratele OK Stavby s.r.o. žalovaný uvedl, že ze zjištěných skutečností vyplynulo, že se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění podle § 14 odst. 1 zákona o DPH, které je zatížené daní na výstupu. Konkrétní výši daně správce daně stanovil jako součin základu daně a sazby daně (viz § 37 odst. 1 ZDPH). Povinnost přiznat a zaplatit daň vyplývá z § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty podle toho, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak (§ 21 odst. 1 zákona o DPH).
11. K tomu, zda žalobkyně skutečně dodala velké dlažby a panely odběrateli OK Odpady s.r.o. žalovaný uvedl, že žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila daňový doklad pro odběratele OK Odpady za prodej materiálu (velká dlažba 130 tuny a použité panely 80 ks), avšak z ostatních předložených daňových dokladů toto plnění nevyplývalo. Správce daně

tedy vyzval žalobkyni k předložení dokladů, na což nereagovala. Nepředložila tak důkazní prostředky, kterými by prokázala, že se plnění fakticky uskutečnilo.

12. K odvolacím námitkám žalovaný dodal, že ke svědecké výpovědi R. F. nebylo přistoupeno z důvodu, že byl jednatelem žalobkyně i společnosti OK Stavby. Nemohl tedy vypovídat o skutečnostech týkajících se jiných osob. Výslech Ing. R. M. nebyl učiněn, neboť nemohl prokázat uskutečnění plnění od dodavatele žalobkyni. Tomu tak bylo proto, že společnost HB Reavis neměla přímou vazbu na předmět dokazování. Opakovaná svědecká výpověď V. P. nebyla učiněna, neboť svědek již popsal všechny skutečnosti. Dotaz na společnost CDV Služby nebyl učiněn, neboť není zpochybňována spolupráce žalobkyně s tímto odběratelem, ale faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele OberBau Servis. Společnost CDV Služby tak není způsobilá objasnit zpochybňovaná plnění.

## II. Žaloba

13. Žalobkyně v žalobě nejprve shrnuje obsah napadeného rozhodnutí. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podle žalobkyně zcela nedostatečně specifikoval její odvolací důvody. Následně žalobkyně bez dalšího cituje § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a dále § 8 odst. 1, § 8 odst. 3, § 92 odst. 2, § 92 odst. 3, § 92 odst. 5 písm. c), § 92 odst. 5 písm. d), § 92 odst. 7, § 102 odst. 1 písm. d), § 115 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Dále bez dalšího odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 60/2011 - 100 (čímž zřejmě mínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94), rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 (čímž zřejmě mínila náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04), rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II. ÚS 2096/07 (čímž zřejmě mínila náleží Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, nebo ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07), náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08 a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 (*PPUH Stehcemp*).
14. Žalobkyně v žalobě dále formuluje následující žalobní body:
15. V prvním žalobním bodě namítá, že ve výroku napadeného rozhodnutí je nesprávně uvedeno, že platební výměry vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, neboť byly vydány Finančním úřadem pro Středočeský kraj, Územním pracovištěm v Neratovicích. Výrok napadeného rozhodnutí tedy podle žalobkyně trpí zjevnou formální vadou a není perfektní, jak vyžaduje § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu.
16. Ve druhém žalobním bodu poukazuje na to, že žalovaný neprovedl její důkazní návrhy. Výslech R. F. měl být podle žalobkyně proveden, neboť v době, kdy byl navrhován, již nebyl jednatelem společnosti. Výslech R. M. mohl potvrdit dodavatele žalobkyně, přičemž pokud správce daně v jiných řízeních k výpovědi tohoto svědka nepřihlížel, nemohl předvídat, co může v tomto řízení přinést. Opakovaný výslech svědka V. P. nemohl být podle žalobkyně nadbytečný, protože podle správce daně byly jeho předchozí odpovědi vágní a obecné. Též dotaz na CDV služby nebyl podle žalobkyně nadbytečný s ohledem na to, že správce daně popíral, že by žalobkyně doložila přínos zdanitelných přijatých plnění pro svoji ekonomickou činnost. Dále žalobkyně konstatuje, že předložila dva důkazy, jež označila jako *faktury u DAP* přímo s odvoláním. Žalovaný ji pak měl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu umožnit vyjádřit se k dokazování a poskytnout jí lhůtu. Na místo toho vydal vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných důkazních

prostředků ze dne 21. 7. 2020, č. j. 27151/20/5300-21443-712603, v němž žalobkyni sdělil, že navržené důkazy neprovede. K tomu žalobkyně dodala, že „[a]lle nepoučil žalobce dle ust. § 115 odst. 2 DR, ač nikterak nehodnotil důkazy dvěma fakturami žalobce vůči DAP, a přesto, že i odmítnutí provedení důkazní prostředků je dokazováním v odvolacím řízení.“ Napadené rozhodnutí je tak podle žalobkyně předčasné, neboť mu nepředcházel postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

17. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně cituje doplnění odvolání ze dne 16. 12. 2019, v němž uvedla, že unesla svoje důkazní břemeno a prokázala konkrétní okolnosti svých obchodních případů. Správce daně postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a v rozporu se svojí povinností stanovit daň na základě dokazování. Vzhledem k tomu, že žalobkyně správci daně předložila své účetnictví, tak prokázala své tvrzení a dále nesl důkazní břemeno správce daně, jenž měl prokázat, že její účetnictví má natolik vážné a důvodné pochyby, že je neúplné, neprůkazné a nesprávné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, čj. 1 Afs 68/2013 - 35). Při vybírání daní nelze podle žalobkyně vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem daní musí být jejich vybrání ve správné výši (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). K těmto námitkám ani v podstatě k celému doplnění odvolání se žalovaný nevyjádřil. Nevypořádal se tedy se všemi odvolacími důvody.
18. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně uvádí, že napadené rozhodnutí nevycházelo z chování jejich dodavatelů s odůvodněním, že jí nelze přičítat k tíži, avšak jednalo se o indicie vedoucí k hodnocení plnění. Správce daně pak podle žalobkyně nepřipustně nezkoumal způsob podání daňových přiznání a kontrolních hlášení i způsob odvedení daně jejich dodavatelů z plnění poskytnutých žalobkyni. V případě, že by bylo zjištěno, že dodavatelé své daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutým zdanitelným plněním žalobkyni splnili, pak neuznání těchto přijatých plnění porušuje princip neutrality DPH. Žalobkyně postupovala s náležitou opatrností a nelze po ní „v souladu s rozsudkem Nejvyššího soudu ČR sp. zn. II. 664/04 a nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2096/07“ požadovat ověření skutečností, jež daňový subjekt ověřit nemůže vůbec, anebo jen s velkými obtížemi, a které nejsou jeho obchodní neopatrností.
19. V pátém žalobním bodu žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí s tím, že žalobkyně nereagovala na výzvy správce daně, čímž se důkazní břemeno překlátilo na její stranu. Žalovaný ovšem nehodnotil některé důkazy předložené žalobkyní, čímž podle žalobkyně porušil povinnost podle § 92 odst. 7 daňového řádu určit, co považuje za prokázané a co nikoli. Žalovaný podle žalobkyně „zohlednil jen písemné důkazy žalobce, ale vůbec nehodnotil písemnosti posílané žalobcem v rámci prvoinstančního řízení a v jeho odvolání a jeho doplnění.“ Opětovně pak odkázala na rozsudky „Nejvyššího soudu ČR sp. zn. II. 664/04 a nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2096/07“ s tím, že postupovala s náležitou opatrností.
20. Žalobkyně uzavírá, že splnila podmínky dle § 92 odst. 3 daňového řádu a pokud daňové orgány chtěly tuto skutečnost vyvrátit, musely by splnit podmínky v § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Tuto povinnost ale nesplnily. Žalobkyně dodává, že „[n]esplnění této povinnosti a povinnost zhodnotit veškeré důkazy nelze zhojit poukazem na to, že důkazní prostředky předložené žalobcem nebyly osvědčeny jako důkaz. Veškeré důkazní prostředky předložené žalobcem byly a jsou důkazy, neboť jejich důkazní hodnota by musela úspěšně projít důkazem opakem, který správce daně ani žalovaný nikdy nepředložili.“ Žalovaný zohlednil

jen částečně písemné důkazy žalobkyně, ale vůbec nehodnotil její písemnosti předložené v řízení před správcem daně, v odvolání a v doplnění odvolání.

### III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě připustil, že ve výroku napadeného rozhodnutí byl chybně uveden Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, čímž došlo ke zjevné chybě v psaní. Prvoinstanční rozhodnutí a odvolání žalobkyně ovšem bylo ve výroku napadeného rozhodnutí jednoznačně identifikováno číslem jednacím, přičemž součástí tohoto čísla je i označení jednotlivých správců daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Neratovicích, má přiděleno číslo 2117). Žalovaný následně tuto zřejmou nesprávnost opravil vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 11. 1. 2021, č. j. 811/21/5300-21443-712603.
22. Dále uvádí, že nebyl povinen vyzvat žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu, protože v odvolacím řízení neprováděl dokazování. K návrhům na výslech svědků se vyjadřoval již správce daně a řádně odůvodnil, z jakého důvodu důkazy neprovedl. V rámci odvolání pak žalobkyně neuvedla žádné nové skutečnosti, jež by měly závěry správce daně zpochybnit, o čemž byla žalobkyně informována ve vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných důkazních prostředků. R. F. byl v době rozhodných zdaňovacích období jednatelem žalobkyně, a nemohl tedy jako svědek vypovídat o poměrech jiných osob (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013 - 41, a ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99). Výslech svědka R. M. podle žalovaného nemohl prokázat relevantní skutečnosti (potvrdit dodavatele žalobkyně), neboť s žalobkyní nijak neobchodoval a společnost HB Reavis je v pořadí až třetím odběratelem, který by měl potvrdit, že žalobkyně nakoupila štěrkodřť od svého deklarovaného dodavatele. K důkazním návrhům doložených daňových dokladů vystavených společností DAP a návrhu učinit dotaz na společnost CDV Služby žalovaný dodal, že není zpochybňována spolupráce žalobkyně s tímto odběratelem, ale faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele OberBau Servis. Nadto žalovaný dodává, že pokud se žalobkyně měla v úmyslu vyjádřit k důvodům, pro které odmítl provést její důkazní návrhy, mohla tak učinit, protože od doručení vyrozumění do vydání napadeného rozhodnutí uplynuly více jak dva týdny. Žalovaný se též vypořádal se všemi relevantními skutečnostmi včetně toho, co žalobkyně uváděla v doplnění odvolání.
23. Žalovaný rovněž neporušil § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu, neboť v bodech 25 a násl. napadeného rozhodnutí podrobně uvedl, na základě jakých skutkových zjištění rozhodoval. Platební výměry byly vydány na základě neunesení důkazního břemene a správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností. Zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby bylo příjemci zdanitelného plnění odepřeno odečíst DPH odvedenou na vstupu, pokud neprokáže splnění podmínek nároku na odpočet DPH. Stanovení daně nevycházelo z chování dodavatelů žalobkyně, a proto žalovaný nejednal v rozporu s žalobkyní uvedenou judikaturou. Žalovaný totiž po žalobkyni požadoval prokázání jejích vlastních tvrzení, což neučinila, a neunesla tak důkazní břemeno. Žalobkyně sice svůj nárok na odpočet daně prokazovala v průběhu daňového řízení předložením daňových dokladů a dalších listinných důkazů, čímž splnila své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ale o nich vznikly správci daně konkrétní pochybnosti, proto ji vyzval k předložení dalších dokladů a prokázání souvisejících skutečností. Vzniknou-li správci daně

pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, je nárok na odpočet daně třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.

24. Žalovaný neporušil ani § 92 odst. 7 daňového řádu. K vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolních zjištění se vyjádřil jednak správce daně na str. 3 jednotlivých platebních výměřů, jednak žalobkyně v bodě 77 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně ani nespécifikuje, které z písemností žalovaný nehodnotil. Žalovaný si žádných takových písemností není vědom.

#### IV. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

25. Žalobkyně v replice dále namítá, že vadu výroku napadeného rozhodnutí nelze napravit prostřednictvím § 104 daňového řádu, neboť označení správce daně je v rozporu s číselným označením v čísle jednacím. Navíc bylo opravné rozhodnutí vydáno až po podání žaloby.
26. Odvolací orgán podle § 115 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování mj. k odstranění vad řízení. Pokud tedy důkazy neprovedl správce daně, měl tak učinit žalovaný. Výslech R. F. sice je výsledkem osoby, která byla v rozhodném období jednatelem žalobkyně, ale tím už v době návrhu na jeho výslech nebyla. Výslech Ing. R. M. v jiném řízení (OK Stavby s. r. o., DPH za duben 2017) potvrdil uskutečnění plnění od dodavatele OberBau Servis. Návrh na dotaz na společnost CDV služby učinila žalobkyně s tím, aby bylo prokázáno použití přijatých zdanitelných plnění pro její ekonomickou činnost. Trvá též na tom, že správce daně přistupoval k hodnocení důkazů účelově ve prospěch apologetiky svého předem učiněného závěru. Odvolací důvod v tomto ohledu pak nebyl žalovaným vypořádán. Daňové orgány nevzaly v potaz to, že její dodavatelé splnili své daňové povinnosti, a stejně tak vůbec nehodnotily vysvětlení žalobkyně k její činnosti a k jednotlivým dokladům.
27. Žalovaný v duplice opakuje, že vada výroku napadeného rozhodnutí není důvodem pro jeho zrušení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011 - 400). Odmítá, že porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod či § 8 a § 92 daňového řádu. Rozhodoval na základě správně zjištěného skutkového stavu, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v souladu s právními předpisy. Zdůraznil, že zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby bylo příjemci zdanitelného plnění odepřeno DPH na vstupu, pokud neprokáže splnění podmínek nároku na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH nemohl být prokázán ani tím, že dodavatelé žalobkyně plnili své daňové povinnosti, a proto se způsobem plnění jejich daňových povinností nezabýval.

#### V. Ústní jednání

28. Žalobkyně na ústním jednání odkázala na svá písemné podání a zrekapitulovala je. Namítla, že chybné označení finančního úřadu bylo opraveno až po podání žaloby. Dále nesouhlasila s neprovedením výslechu R. F. Připustila, že v předmětné době byl jednatelem žalobkyně, ale podle ní bylo podstatné, že v době, kdy byl jeho výslech jakožto svědka navrhován, již jednatelem nebyl. Dále nesouhlasila s neprovedením výslechu R. M. Podle ní žalovaný jeho neprovedení zdůvodnil tím, že vypovídal v jiném řízení a nemohl by potvrdit dodavatele žalobkyně. To ale není pravda, protože v jiném řízení dodavatele žalobkyně OberBau Servis potvrdil. Žalovaným pak nebyly provedeny dvě faktury společnosti DAP, přestože byly připojeny k odvolání. V každém případě musel být

žalobce poučen podle § 115 odst. 2 daňového řádu, že tyto důkazy z nějakého důvodu nebyly shledány důkazy, které by prokázaly procesní stanovisko žalobkyně. Dále byl porušen § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně důkazy hodnotil účelově s cílem dosáhnout svého předem zaujatého stanoviska. Správní orgány měly zkontrolovat, jak daňové povinnosti plnili dodavatelé žalobkyně. V případě, že by byly plněny, pak měly přihlédnout k zásadě neutrality daně, protože pak by bylo vše v pořádku a nebylo by třeba doměřovat daň žalobkyni. Po podepsání zprávy o kontrole žalobkyně navrhla další důkazy ještě v nalézacím řízení, ale správní orgány se s nimi nevypořádaly. Správce daně se k nim vyjádřil jen v úředním záznamu, odůvodněním napadeného rozhodnutí nemohla být jen zpráva o kontrole. Došlo tedy k porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, ale dá se to subsumovat též pod porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť se s tím nevypořádal ani žalovaný.

29. Žalovaný taktéž odkázal na svá písemná podání. Omyl při označení finančního úřadu žalovaný označil za chybu v psaní. Je zřejmé, kdo prvostupňové rozhodnutí vydal. O porušení § 115 daňového řádu nemohlo jít, neboť v odvolacím řízení nebylo prováděno žádné dokazování ani seznamování s novým právním názorem. Správce daně žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti, které mu vznikly. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo.
30. Žalobkyně navrhla, aby soud provedl výslechy svědků F., M., P., M. a Š., které již navrhovala v daňovém řízení. Ty měly dle žalobkyně prokázat její spolupráci s dodavatelem OberBau Servis. Soud tyto výslechy neprovedl, neboť návrh na jejich výslech byl zdůvodněn obecně jen tím, že tito svědci měli prokázat obchodní spolupráci žalobkyně s dodavatelem OberBau Servis, což je ale tvrzení žalobkyně, které nebylo žalovaným nijak rozporováno. Nadto pro posouzení zákonnosti jejich neprovedení správními orgány je soud nepotřeboval sám provést, ale pouze posoudit, zda zdůvodnění jejich neprovedení ze strany správních orgánů obstojí jakožto zákonné (k tomu viz dále).

#### **VI. Splnění procesních podmínek**

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

#### **VII. Relevantní skutková zjištění**

32. Ze správního spisu plyne, že dne 30. 1. 2017 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období listopad 2016 (protokol č. j. 112797/17/2811-00560-604209) a dne 1. 3. 2017 za zdaňovací období prosinec roku 2016 (protokol č. j. 301912/17/2811-00560-604209). Zahájení daňové kontroly se neúčastnili jednatelé, resp. jednatel žalobkyně, ale pouze její zástupkyně Věra Řezníčková. Ústních jednání dne 30. 3. 2017 (protokol č. j. 565707/17/2811-00560-607234) a dne 5. 4. 2017 (protokol č. j. 65532/17/2811-00560-604209) se již jednatel žalobkyně zúčastnil.
33. S ohledem na zjištěné skutečnosti vydal správce daně dne 6. 10. 2017 výzvu k předložení dalších dokladů a k prokázání souvisejících skutečností (viz č. j. 1600153/17/2811-00560-604209). Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala.

34. Správce daně dále dne 26. 2. 2018 vydal další výzvu k předložení evidencí a k prokázání souvisejících skutečností (viz č. j. 279104/18/2811-00560-607234), na nichž žalobkyně rovněž nijak nereagovala.
35. Dne 30. 8. 2018 vydal správce třetí výzvu (č. j. 1516114/18/2811-00560-604209), na niž žalobkyně nereagovala.
36. A dne 11. 4. 2019 vydal správce daně čtvrtou výzvu (č. j. 782926/19/2811-00560-607234). Na čtvrtou výzvu žalobkyně reagovala opožděně až podáním ze dne 20. 5. 2019, v němž její zástupce informoval o převzetí zastoupení, požádal o navrácení lhůty v předešlý stav a o nahlížení do spisu.
37. Na ústním jednání dne 17. 6. 2019, č. j. 1267476/19/2811-00560-607234, správce daně žalobkyni seznámil s výsledky kontrolních zjištění (č. j. 1267219/19/2811-00560-607234). Téhož dne bylo vydáno rozhodnutí, č. j. 1281095/19/2811-00560-604209, jímž byla zamítnuta její žádost o navrácení v předešlý stav. V odůvodnění správce daně uvedl, že navrácení lhůty lze povolit pouze ze závažných důvodů, kterými nemůže být to, že žalobkyně neví, kdy jí byla výzva doručena a že si zvolila zástupce. Dalším rozhodnutím z téhož dne, č. j. 1288511/19/2811-00560-604209, se žalobkyni stanovila lhůta k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění do 2. 7. 2019.
38. Ve svém podání ze dne 25. 6. 2019 žalobkyně uvedla, že se závěry správce daně nesouhlasí, neboť svoje důkazní břemeno unesla a naopak správce daně podle ní své důkazní břemeno neunesl. Navrhla výslech svědků „*dodavatele a odběratelů na jednotlivých akcích*“. Vzhledem k tomu, že správce daně neposkytl delší lhůtu než 14 dnů, požádala o její prodloužení. V podání ze dne 22. 7. 2019 dodala, že v případě plnění od dodavatele OberBau Service správce daně nevzal v potaz, že tento dodavatel daň přiznal a odvedl. K prokázání odvozu suti navrhla provést výslech L. Č., jenž měl nakládat a řídit motorové vozidla, a k prokázání dodání šterkodrtě výslech S. J., jenž měl dodávky přebírat.
39. Dne 5. 8. 2019 žalobkyně opětovně požádala o prodloužení lhůty. Rozhodnutím ze dne 8. 8. 2019, č. j. 1458599/19/2811-00560-607234, byla její žádost zamítnuta s odůvodněním, že není opodstatněná a z důvodu čerpání dovolené bylo žalobkyni již jednou vyhověno.
40. Dne 15. 8. 2019 správce daně vyslechl svědka L. Č. (č. j. 1468160/19/2811-00560-607234). Ten vypověděl, že žalobkyni nezná, pouze jezdí kolem jejího sídla a nikdy pro ni nepracoval.
41. Dne 4. 3. 2019 byl vyslechnut svědek V. P. (č. j. 317827/19/2811-00560-607234). Vypověděl, že společnost OberBau Servis pro žalobkyni uklízela sníh, trávu a listí. Žádná smlouva uzavřena nebyla, práce se prováděly pouze na základě objednávek. Již si nepamatoval, jak se fakturovalo. Nevěděl, jak se určovala cena za práci. Objednávky byly zasílány e-mailem, ale již nevěděl komu. Nevěděl ani jaké konkrétní přepravy byly poskytovány.
42. Dne 15. 8. 2019 byl vyslechnut svědek S. J. (č. j. 1472805/19/2811-00560-604209), který pro žalobkyni dláždil silnice a chodníky. Dodání konkrétních dodávek šterkodrtě nepotvrdil.
43. Zpráva o daňové kontrole (protokol č. j. 1570336/19/2811-00560-607234) byla s žalobkyní projednána dne 18. 9. 2019 (protokol č. j. 1570343/19/2811-00560-604209). Podáním ze dne 18. 9. 2019 žalobkyně předložila další důkazní prostředky, k čemuž se správce vyjádřil v úředním záznamu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 1657341/19/2811-00560-607234.

44. Dne 30. 10. 2019 vydal správce daně prvoinstanční rozhodnutí.
45. Proti prvoinstančnímu rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž obecně namítala porušení § 92 odst. 2 a 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Kontrolní postup měl vést správce daně až nevidaně detailně, čímž neúměrně zatěžoval žalobkyni. Nepřihlédl též k její dlouholeté historii a bezúhonnému podnikání. Daňovou kontrolou pak správce daně ohrozil její právo na podnikání a budoucí zisky, přičemž ohrozil i její zaměstnance. K přijatým plněním od dodavatele OberBau Servis předložila žalobkyně daňové doklady, objednávky a další písemnosti a k odvozu sutí, zimní údržbě a dodávkám šterkodrtě se vyjádřila dostatečně. Její tvrzení potvrdili i svědci S. J. a V. P. Správce daně zpochybňoval uskutečnění plnění na základě toho, že v přílohách k daňovým dokladům byly uvedeny SPZ vozidel, která plnění nemohla dovést. K tomu žalobkyně dodala, že za to nemůže nést odpovědnost, a nelze jí to tak klást k tíži. Navrhla, aby jako důkaz byly provedeny výslechy svědků R. F., R. M. a byl učiněn dotaz na CDV Služby. K daňovému dokladu č. 1611274 dodala, že toto plnění (převoz materiálu a manipulace) bylo použito při stavebních pracích pro společnost DAP, což prokazují též obě potvrzené faktury č. 1601192 (zakázka Politických vězňů) a č. 1601197 (zakázka Jircháře). K daňovému dokladu č. 16HV00283 dodala, že spotřebiče byly pořízeny pro vybavení firemní kuchyně, což bylo prokázáno při místním šetření (viz protokol č. 1487449/19). K daňovému dokladu č. 1611241 uvedla, že nakoupený materiál byl použit při zakázce Politických vězňů pro odběratele DAP podle faktury č. 1601192. Daňový doklad č. 1611281 se vztahuje k likvidaci cihel a zeminy prováděné v rámci zakázky pro odběratele DAP, což prokazuje daňový doklad č. 161148 a dále přiložený soupis rozpočtu. Pokud jde o daňový doklad č. 140195, tak správce daně nerefletoval její vyjádření ze dne 18. 9. 2019, v němž se vyjádřila, že tyto práce byly prováděny strojem MEZALAC 8 a jsou zohledněny v úkolové práci pro společnost OK Stavby. To prokazuje faktura č. 1601195. K daňovému dokladu č. 1601220 žalobkyně žádný důkaz nepředložila, ale ve vyjádření ze dne 18. 9. 2019 uvedla, že stavební společnosti se snaží uspořít finanční prostředky. Ze stavby Politických vězňů byl odvezen starý nefunkční korektor (skládal se z cihel a panelů) a dlaždice, jež byly prodány společnosti OK Odpady s. r. o. Vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti zjevně plynuly z přiložené fotodokumentace, tak se žalobkyně k výzvě správce daně nevyjadřovala.
46. Dne 21. 7. 2020 vydal žalovaný s odkazem na § 92 odst. 6 daňového řádu vyrozumění o důvodech neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, č. j. 27151/20/5300-21443-712603. V něm uvedl, z jakého důvodu v odvolacím řízení neprovedl navrhované důkazní prostředky. Ve shodě se správcem daně dodal, že R. F. byl za zdaňovací období rovněž jednatel žalobkyně a nemohl by tedy vypovídat o poměrech jiných osob. Odmítnutí neprovedení svědecké výpovědi R. M. odůvodnil už správce daně. Uvedl, že tento svědek nemůže prokázat, kdo byl dodavatel žalobkyně. Opakovaný svědecký výslech V. P. nebyl prováděn, neboť žalobkyně neuváděla, co má tato výpověď prokázat a svědek již byl vyslýchán. Dotaz na CDV Služby opět nesouvisí s předmětem řízení, protože není zpochybňována spolupráce žalobkyně s tímto odběratelem, ale s dodavatelem OberBau Servis.
47. Dne 14. 8. 2020 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

### VIII. Posouzení věci krajským soudem

48. Podle § 104 odst. 1 daňového řádu správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím.
49. Otázku zjevné nesprávnosti vyložil podrobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011 - 400, v němž uvedl, že „[z]a zjevnou nesprávnost tak může být považována pouze chyba, ke které došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí“. Zjevná nesprávnost je tedy dána při současné (kumulativní) existenci 2 okolností:
1. k chybě došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno nebo vyhotoveno;
  2. chyba je každému zřejmá, a to zejména na základě porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním nebo z jiných souvislostí.
50. Uvedené základní podmínky rozvádí i další judikatura, která sice byla vydána v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale je s ohledem na shodnost institutu opravy zjevných nesprávností použitelná i nyní. Ústavní soud v nálezu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02, k § 56 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že „[z] textu tohoto ustanovení je patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správné znění. S odkazem na toto ustanovení nelze naopak měnit vlastní skutková zjištění či jejich již provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena povinnost k úhradě celního dluhu. [...] Není však možné, aby se s odkazem na uvedené ustanovení měnil (v tomto případě zásadně) obsah rozhodnutí. Takový postup zakládá důvodné pochybnosti o správnosti rozhodování příslušného celního orgánu, nasvědčuje libovůli jeho rozhodování a je jednoznačně v rozporu s principem právní jistoty, jenž je imanentní pojmu ‚právního státu‘ (čl. 1 odst. 1 Ústavy)“. V návaznosti na tento nálezh dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, k závěru, že „[...] oprava zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků umožňuje jen odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb. Daňový subjekt se však touto cestou nemůže domáhat revize vlastní hmotněprávní povinnosti“.
51. Z judikatury správních soudů lze dále vypožorovat, že o zjevnou nesprávnost se nejedná tehdy, může-li se dotknout hmotněprávních účinků rozhodnutí. Tímto postupem tedy například nelze napravit chybně uvedenou splatnost v platebním výměru. „Lhůta splatnosti daně, která je v daňovém řádu pevně stanovena, je povinnou náležitostí rozhodnutí podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu a to jako součást hmotněprávního výroku, kterou se určuje okamžik jejich vykonatelnosti. Nejedná se tedy o zřejmou chybu v psaní či počtech, nebo o jinou jasně zřejmou nesprávnost, nýbrž o chybný výběr právní normy při řešení uvedené otázky. Institut oprav zřejmých nesprávností nesmí sloužit k nápravě věcných chyb, nezákonnosti rozhodnutí nebo napravovat absenci některé ze základních obsahových náležitostí rozhodnutí či vadný postup v řízení (viz Baxa, J. In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 104).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 2 Afs 253/2020 - 29, bod 20).
52. Z výše uvedeného plyne, že institutem opravy zřejmé nesprávnosti lze napravit pouze formální a nesporné vady (v psaní, počítání, zřejmé nesprávnosti), nikoli však zjevné vady

právní nebo skutkové. Není přípustné, aby se opravným rozhodnutím zásadně měnil samotný obsah rozhodnutí (např. výše daně, právní hodnocení apod.). Institut opravy zřejmých nesprávností v § 104 odst. 1 daňového řádu se ze své povahy vztahuje pouze na případy, kdy opravou chyb nemůže dojít ke změně hmotněprávních práv a povinností adresáta rozhodnutí.

53. Jsou-li výše uvedené úvahy aplikovány na nyní projednávaný případ, záměna označení prvoinstančního správce daně ve výroku druhoinstančního rozhodnutí je zřejmou nesprávností podle § 104 odst. 1 daňového řádu, neboť k ní nepochybně došlo pouze zjevným pochybením při duševní činnosti správce daně (při vypracování rozhodnutí byl pravděpodobně využit vzor či jiné předchozí rozhodnutí, z něhož nesprávné označení správce daně pochází) a zároveň je chyba každému zřejmá. Platební výměry, o nichž bylo rozhodováno v napadeném rozhodnutí, jsou dostatečně identifikované datem jejich vydání a číslem jednacím. Ve svém vyjádření žalovaný navíc dodal, že z čísel jednacích platebních výměrů, jež jsou uvedeny ve výroku napadeného rozhodnutí, lze dokonce Finanční úřad pro Středočeský kraj Územní pracoviště v Neratovicích identifikovat, neboť právě jemu je v interní evidenci daňových orgánů přiděleno číslo „2117“. Platební výměry tedy nelze zaměnit s žádnými jinými. Zároveň rozpor mezi tímto označením správce daně v čísle jednacím a ve výroku napadeného rozhodnutí uvedením spojení „Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj“ zjevně nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jak se pokouší namítat žalobkyně, protože se jedná o pouhé evidenční číslo daňových orgánů při správě daní.
54. Nutno je třeba zdůraznit, že případná nezákonnost napadeného rozhodnutí se musí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. negativně projevit v právní sféře žalobce. V tomto případě pak žalobkyně nijak netvrdí, čím jí tato nesprávnost poškodila na jejích veřejných subjektivních právech. Jak soud uvedl již výše, proti platebním výměrům podala řádné odvolání a i dle podané žaloby jí bylo zřejmé, o čem bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto, kdo předmětná rozhodnutí vydal a z jakých důvodů. Tato žalobní námitka je tak nedůvodná i proto, že se tato zřejmá nesprávnost nijak negativně nedotkla právní sféry žalobkyně.
55. V dalším žalobním bodu žalobkyně namítala, že daňové orgány neprovedly jí navrhované důkazy (svědecké výslechy R. F., R. M., opakovaný výslech svědka V. P. a dotaz na CDV služby).
56. K tomu je v první řadě třeba uvést, že neprovedení těchto důkazních návrhů žalovaný řádně odůvodnil nejprve ve vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, č. j. 27151/20/5300-21443-712603, a následně i v bodech 85 až 89 napadeného rozhodnutí. Nejedná se tedy o tzv. opomenuté důkazy a napadené rozhodnutí z tohoto důvodů není nezákonné.
57. Dále platí, že R. F. byl v době zahájení daňové kontroly jedním z jednatelů žalobkyně (viz bod 72 napadeného rozhodnutí). Je pak otázkou, zda tatáž fyzická osoba může v daňovém řízení vystupovat jak za daňový subjekt, tak v postavení svědka. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval (srov. např. rozsudky ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013 - 44 nebo ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 - 23), přičemž jeho právní závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Protože soud neshledává žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit, bude z nich vycházet i v nyní posuzované věci.

58. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.
59. Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného. Pro podrobnější úpravu postavení svědka lze odkázat na předpisy občanského práva procesního. Ustanovení § 126a ve spojení s § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka. K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S ohledem na § 64 s. ř. s. (nestanoví-li s. ř. s. jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení prvé a třetí části občanského soudního řádu) se ustanovení o. s. ř. o postavení svědka uplatňují i v soudním řízení správním.
60. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, vyplývá, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné, přičemž mohou nastat situace, kdy fyzické osobě teoreticky svědčí jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. *„Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“* Soud podotýká, že bytí se závěr týkal § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu je na nyní posuzovanou věc zcela přílehlavý.
61. V jiné věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani fyzickou osobu, jež byla v rozhodné době jednatelem žalobkyně a zároveň jednatelem jejího obchodního partnera, není možno vyslechnout jako svědka (viz rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013 - 44). Pokud ke svědecké výpovědi účastníka řízení přesto dojde (např. chybným postupem správního orgánu), nezpůsobuje to samo o sobě bez dalšího nezákonnost porízené výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Z rozsudku však vyplývá, že výpověď shora uvedené fyzické osoby má být hodnocena pouze jako výpověď účastníka řízení.
62. S těmito závěry koresponduje rozsudek ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 - 23, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru. *„Okolnost, že ve stěžovatelských případech se v rozhodné době v osobě pana T. J. spojovalo oprávnění jednat za daňový subjekt i za jeho dodavatele, vylučuje, aby skutečnosti, jež by byly obsahem výpovědi této osoby, byly považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. Nelze připustit, aby*

*tatáž osoba vypovídala o týchž skutečnostech nastalých v určitém okamžiku jak v pozici účastníka řízení, tak v postavení svědka.“*

63. Z těchto závěrů pak plyne, že pokud byl R. F. jednatel žalobkyně, nepřislušelo mu již postavení svědka a nemohl být ani jako svědek vyslýchán.
64. Je pravdou, že žalovaný v bodě 22 svého vyjádření k žalobě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, citoval poněkud tendenčně, protože v něm vynechal poslední větu: „*Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.*“ Jak ovšem vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 15 a 16 svého rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23:

15. „*Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č. j. 7 Afs 15/2013 - 99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). V rozsudku ze dne 27. listopadu 2013, č. j. 8 Afs 31/2031 – 52 [pozn. zdejšího soudu –správně zřejmě má být č. j. 8 Afs 31/2013 - 45], Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že „postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.).“*

16. „*Z citované judikatury vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. Finanční úřad nemohl provést důkaz – výslech svědka pana T. J. proto, že v době jeho rozhodování byl pan J. stále jednatelem stěžovatelky. V průběhu odvolacího řízení sice již pan T. J. jednatelem stěžovatelky nebyl, avšak případný výslech by se stále vztahoval k období, kdy tuto funkci vykonával, a nebylo jej tudíž možno provést. Žalovaný navíc zcela logicky předpokládal, že pan T. J. v rámci vyjádření činěných v průběhu daňové kontroly jménem stěžovatelky sdělil veškeré skutečnosti, jež mu byly k daňové povinnosti stěžovatelky známy. Jelikož § 93 odst. 1 řadí mezi důkazní prostředky i tvorzení daňového subjektu, nelze než uzavřít, že jednatel stěžovatelky měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl. Stěžovatelka se jeho výsledku domáhala, aniž by specifikovala, jaké další skutečnosti by z něj žalovaný mohl zjistit. Také proto není ani poslední z kasačních námitek důvodná.“*

(tento závěr Nejvyšší správní soud zopakoval např. v rozsudku ze dne 6. 10. 2021, č. j. 8 Afs 197/2019 - 43, odst. 20)

65. Žalobkyně proto nemá pravdu v tom, že poté, co R. F. přestal být jejím jednatelem, bylo přípustné jej jako svědka vyslechnout. Pouze nad rámec pak soud dodává, že vadou řízení by bylo, pokud by R. F. nebylo umožněno k věci uvést všechno, co ví a nemohl se vyjádřit k okolnostem týkajících se žalobkyně či jejích obchodních partnerů v rámci vedené daňové kontroly. Ze správního spisu však není zřejmé, že by bylo R. F. jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018 - 32, bod 14). Pokud pak této možnosti žalobkyně pouze nevyužila, ačkoli mohla, nezpůsobuje to nezákonnost rozhodnutí.
66. Výslech svědka M. navrhovala žalobkyně již v řízení před správcem daně ve svém vyjádření ze dne 22. 7. 2019, v němž uvedla, že tato osoba byla jednatelem investora stavby AUPARK Hradec Králové HB REAVIS MANAGEMENT CZ spol. s r.o. a měla „reálně“ stavbu na starosti. Žádné další tvrzení k tomu svědkovi nedoplnila; především nijak neuvedla, jak tato osoba vůbec může prokázat relevantní skutečnosti (přijetí zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti OberBau Servis). S tímto důkazním návrhem se pak příležitostně vypořádal správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 24 a 25), kterou lze považovat za součást odůvodnění prvostupňového rozhodnutí [§ 147 odst. 4 (od 1. 1. 2021 odst. 3) daňového řádu]. Uvedl v ní, že žalobkyně měla prokázat přijetí zdanitelné plnění (dodávky šterkodrtě) od společnosti OberBau Servis, přičemž svědek byl v dané době jednatelem společnosti HB REAVIS MANAGEMENT CZ spol. s r.o., jež byla investorem stavby AUPARK Hradec Králové. Zhotovitelem stavby byla společnost OK Stavby s. r. o., přičemž žalobkyně byla toliko poddodavatelem zhotovitele. Společnost HB REAVIS MANAGEMENT CZ spol. s r.o. tedy neměla vazbu na žalobkyni a její jednatel nemohl prokázat, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od společnosti OberBau Servis, resp. žalobkyně nijak neuváděla, že by tomu tak mělo být a z jakého důvodu. V odvolání tyto nedostatky nenapravila, ačkoli o nich byla ve zprávě o daňové kontrole informována, a nadále navrhovala tento důkazní prostředek provést bez relevantního zdůvodnění. Žalovaný se následně v bodě 86 napadeného rozhodnutí se závěry správce daně ztotožnil. Žalobkyně pak v žalobě jen obecně namítá, že svědek M. mohl potvrdit dodavatele žalobkyně, aniž by reagovala na právě uvedené zdůvodnění daňových orgánů. V řízení před soudem pak navrhovala jeho výslech k potvrzení spolupráce mezi žalobkyní a společností OberBau Servis. Jak však soud uvedl již výše, obchodní spolupráce těchto subjektů v obecné rovině nebyla žalovaným zpochybněna.
67. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
68. Z tohoto ustanovení plyne, že navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, je povinen tohoto svědka označit, stejně jako sdělit, co má být provedením svědecké výpovědi prokázáno. Na základě těchto skutečností je správce daně oprávněn zvážit, zda k výslechu přistoupí. Je pak namístě souhlasit s daňovými orgány, že ze správního spisu nevyplývá, že by tento svědek měl v řízení dosvědčit relevantní skutečnosti. Nelze pochopitelně vyloučit, že tomu tak může být (ačkoli je tato skutečnost dost nepravděpodobná), bylo

ovšem na žalobkyni, aby k tomuto důkaznímu návrhu v souladu se svými povinnostmi podle § 92 odst. 6 daňového řádu podrobně popsala, co může svědek dosvědčit a z jakého důvodu jsou mu tyto skutečnosti známy. I pokud tedy výslech tohoto svědka v jiném řízení měl relevantní skutečnost prokázat, což žalobkyně v replice sice tvrdí, ale nijak neprokazuje, nezprostito jí to její povinnosti tvrdit relevantní skutečnosti i v tomto daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že žalobkyně takto nepostupovala, nebyl zde dán relevantní důvod pro to, aby daňové orgány k výslechu tohoto i dalších navrhovaných svědků přistoupily. Nelze totiž bezbřezě akceptovat, aby daňové subjekty v daňových řízeních navrhovaly výslechy třetích osob, aniž by vysvětlily, co jimi má být prokázáno a proč je navrhují, a daňové orgány by musely takové návrhy akceptovat. Tento přístup by totiž vedl k provádění zcela irelevantních či obstrukčních výslechů, které by daňové řízení bezdůvodně a neúměrně protahovaly.

69. Z totožných důvodů soud souhlasí též s tím, že žalovaný neučinil dotaz na společnost CDV služby. Již správce daně na str. 25 zprávy o daňové kontrole srozumitelně formuloval, že dotaz na tuto společnost neučiní, protože není zpochybňována spolupráce žalobkyně a této společnosti, ale uskutečnění zdanitelného plnění žalobkyni od společnosti OberBau Servis. Daný dotaz tedy nemůže relevantní skutečnost prokázat, resp. žalobkyně to v žádném ze svých podání myslitelně netvrdí. Uvedené zopakoval též žalovaný v odst. 88 napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně nijak relevantně tyto závěry daňových orgánů v řízení před soudem nezpochybňuje.
70. Stejně tak lze souhlasit s žalovaným, pokud neprováděl opakovaný výslech svědka V. P. Tento svědek byl v daňovém řízení vyslechnut a správce daně se na skutečnosti týkající se žalobkyně podrobně tázal. Svědek pak nijak nepotvrdil, že došlo ke konkrétním plněním specifikovaným v bodě 2 tohoto rozsudku. Žalobkyně pak v žalobě bez bližší argumentaci tvrdí, že opakovaný výslech by nebyl nadbytečný, neboť odpovědi svědka při prvním výslechu se správci daně zdály vágní a obecné. Není však jasné, z čeho usuzuje, že by další výslech svědka provedený ještě s větším časovým odstupem najednou vedl ke konkrétnějším odpovědím. Na tomto místě soud poukazuje na celkový pasivní přístup žalobkyně k jejím procesním právům v daňovém řízení, který se v tomto případě projevil tak, že se výslechu svědka bez relevantního důvodu neúčastnila. Sama se tak zbavila možnosti klást mu otázky. Opomenout nelze, že takto žalobkyně v daňovém řízení nepostupovala ojediněle. Nereagovala totiž například i na výzvy správce daně a mnohonásobně žádala o prodloužení lhůty k vyjádření se, což v zásadě odůvodňovala pouze tím, že buď jednatel žalobkyně, nebo její právní zástupce čerpá dovolenou. To však nemůže být relevantním důvodem pro opakovaný výslech svědka a svědčí to spíše o liknavém přístupu žalobkyně k daňovému řízení.
71. A konečně, žalovaný se rovněž řádně vypořádal s návrhem na provedení listinných důkazů (*faktury u DAP*), jež předložila k odvolání, neboť k nim v bodě 89 napadeného rozhodnutí uvedl, že byly žalobkyni předloženy již v rámci daňové kontroly a jsou vyhodnoceny ve zprávě o daňové kontrole. Na projednávanou věc pak nemají vliv, neboť se jedná o plnění, která nebyla správcem daně zpochybňována, a proto nebyly v řízení prováděny. Ani ve vztahu k tomuto závěru žalobkyně v žalobě nestaví žádnou relevantní oponenturu.
72. Lze shrnout, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve

vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno [nález sp. zn. III. ÚS 61/94 ze dne 16. 2. 1995 (N 10/3 SbNU 51), nález sp. zn. III. ÚS 95/97 ze dne 12. 6. 1997 (N 76/8 SbNU 231), nález sp. zn. III. ÚS 173/02 ze dne 10. 10. 2002 (N 127/28 SbNU 95), nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004 (N 87/33 SbNU 339), nález sp. zn. III. ÚS 139/05 ze dne 20. 10. 2005 (N 200/39 SbNU 117), usnesení sp. zn. III. ÚS 359/05 ze dne 23. 9. 2005 (U 22/38 SbNU 579)]. Daňové orgány pak postupovaly v souladu s touto judikaturou a neprovedení důkazních návrhů žalobkyně vždy odůvodnily přípustnými a důvodnými argumenty. Jejich postupu tedy není co vytknout.

73. V rámci tohoto žalobního bodu žalobkyně dále namítala, že pokud žalovaný vydal pouze vyznění o důvodech a neprovedení navrhovaných důkazních prostředků ze dne 21. 7. 2020, č. j. 27151/20/5300-21443-712603, postupoval v rozporu se zákonem, protože měl postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, aby se mohla vyjádřit k dokazování a poskytnout jí za tímto účelem lhůtu. Odmítl-li totiž žalovaný provést její důkazní návrhy, tak přesto podle žalobkyně v řízení prováděl dokazování.
74. V tom se ovšem žalobkyně mylí, o čemž mj. svědčí body 70 až 72 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS:

*70. „Zbývá dodat, že neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu a contrarior). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.*

*71. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Tím je až rozhodnutí odvolacího orgánu (byť nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechne, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.*

*72. Pokud tedy daňový subjekt v podaném odvolání vznáší různá tvrzení k vyvrácení závěrů správce daně, nabízí k jejich prokázání důkazní prostředky a odvolací orgán nehodlá těmto návrhům vyhovět (pro nadbytečnost, nezákonnost, irelevanci k prokazovaným skutečnostem, atd.), měla by se jeho úvaha o případném*

*postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu v tomto případě odvíjet od toho, zda jde o návrhy skutečně nové, na obstarání a provedení těch důkazních prostředků, které v řízení dosud provedeny nebyly, resp. vztahující se ke skutečnostem, které dostatečně objasněny nebyly, či zda jde o návrhy opakované, obsahově připomínající spíše zadrhnutou gramofonovou desku, na něž již reagoval správce daně v prvním stupni.“*

75. Pokud se pak k důkazním návrhům žalobkyně žalovaný vyjadřoval ve vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných důkazních prostředků ze dne 21. 7. 2020, č. j. 27151/20/5300-21443-712603, kde žalobkyni informoval, že důkazy provádět nebude a sdělil jí, z jakého důvodu, tak postupoval v souladu se svými povinnostmi. Požadovat, aby žalovaný postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, by bylo nepřípustně formalistické. Procesní postup žalovaného v odvolacím řízení práva žalobkyně chránil dostatečně. Žalobkyně ostatně měla po vydání vyrozumění možnost důvody, z jakých nebyly jejích důkazní návrhy provedeny, rozporovat, resp. doplnit skutková tvrzení tak, aby odpovídala zákonným požadavkům. To však žalobkyně neučinila.
76. Ve třetím, čtvrtém a pátém žalobním bodu žalobkyně poněkud nesrozumitelně a především neurčitě namítá, že unesla svoje důkazní břemeno a naopak správce daně svoje důkazní neunesl, resp. nebylo přihlíženo ke všem jejím vyjádřením a důkazním návrhům.
77. K tomu nejprve soud považuje za účelné uvést, že při prokazování nároku na odpočet musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění. Pokud existence zdanitelného plnění nebyla zpochybněna, zabývá se správce daně naplněním dalších podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jednou z těchto podmínek je prokázání uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu jako dodavatel (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014 - 32, a ze dne 26. 7. 2018 č. j. 7 Afs 238/2017 - 25). Pro systém DPH není podstatné, aby daňový subjekt prokázal, že mu plnění dodal plátce uvedený na dokladu z důvodu ověření, zda se jedná o plátce registrovaného v systému DPH, nýbrž z důvodu ověření, kdo byl poskytovatelem plnění, aby bylo dohledatelné, komu vznikla povinnost přiznat daň. Pro správné fungování systému DPH nepostačuje vědět, že „někomu“ vznikla povinnost přiznat DPH, ale musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, aby u ní mohlo být ověřeno přiznání a odvedení této daně, případně aby po ní mohlo být její odvedení vymáháno.
78. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, na druhou stranu je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Z toho plyne, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. „[D]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

79. Pokud pak daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně musí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno, že existují „vážné a důvodné pochyby“ v účetních dokladech, a je tedy povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně pochybnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 165/2017 - 25). Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
80. Lze uzavřít, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění zákonných podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně. Daňový subjekt je povinen prokázat, že plnění bylo fakticky uskutečněno, a dále že jej poskytla osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. V první fázi daňový subjekt toto důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů. V případě, kdy správci daně vzniknou pochybnosti ohledně těchto důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a tyto kvalifikovaně vyjádří, dojde k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Ten je povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. V případě, že daňový subjekt nepředloží správci daně takové důkazní prostředky, neunesse důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně. V takovém případě plátcí jím uplatněný nárok na odpočet daně nepřislouží, neboť neprokázal, že údaje deklarované na jím předloženém daňovém dokladu odpovídají faktickému stavu.
81. Dále k těmto žalobním bodům je soud nucen konstatovat, že jsou na samé hraně projednatelnosti, protože žalobkyně v žalobě a replice žádné relevantní skutečnosti netvrdí a neuvádí, z jakých konkrétních důkazních prostředků vyplývá, že svoje důkazní břemeno unesla. Poukazuje totiž pouze obecně na to, že správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů, ale již nijak nespécifikuje při provádění, jakých důkazů se toho měl dopustit.
82. Soud proto v této souvislosti upozorňuje, že nesmí důvody nezákonnosti za žalobkyni dohledávat či domýšlet. Jak plyne z odborné literatury (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 562 a 563) esenciální náležitostí žaloby jsou žalobní body. Jejich význam spočívá v tom, že prostřednictvím formulace žalobních bodů žalobce předurčuje rozsah soudního přezkumu napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 2 věta první), neboť soud je žalobními body vázán, přičemž bez námítky může přihlídnout jen k některým vadám řízení a nicotnosti rozhodnutí. Formulováním žalobních bodů žalobce naplňuje zásadu dispoziční. V rámci zachování zásady rovnosti účastníků (§ 36 odst. 1 věta první s. ř. s.) není soud oprávněn namísto žalobce domýšlet a vyhledávat případné další nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pakliže by to soud učinil, přestal by být nestranným rozhodcem sporu a stal se žalobcovým advokátem, což je nepřijatelné. Z toho plyne zásada, že pokud soud zruší napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem řádně a včas namítán, aniž byly splněny podmínky pro přihlídnutí k němu z moci úřední, zatíží tím řízení vadou,

kteřá mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a je proto důvodem pro zrušení rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69).

83. Stejně tak platí, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (viz rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78).
84. Soud tedy též pouze obecně konstatuje, že správce daně ve čtyřech výzvách své důkazní břemeno, že v předložených účetních dokladech existují „*vážné a důvodné pochyby*“, unesl (též body 24 až 74 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně následně na výzvy správce daně nejprve nereagovala a až následně uváděla, že s hodnocením správce daně nesouhlasí. V žalobě tyto úvahy nijak dále nerozvedla a neodkazovala na žádné konkrétní podklady a důkazy. Soudu tudíž nezbyvá než dodat, že neshledal v úvahách správce daně formulovaných ve výzvách žádné vady, přičemž žalobkyní předložené důkazy v daňovém řízení podle něho pochyby správce daně nevyvracejí ani nijak nevysvětlují. Správce daně tedy v souladu se zákonem unesl svoje důkazní břemeno a přenesl jej na žalobkyni, která následně splnění podmínek pro nárok na odpočet neprokázala.
85. Žalobkyně nemá pravdu v tom, že by se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou, podle níž při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem daní musí být jejich vybrání ve správné výši. Žalovaný se totiž k této námitce vyjádřil v bodě 83 napadeného rozhodnutí, přičemž jeho odůvodnění ani není co vytknout. Právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkové stavu (viz náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08) bylo zachováno, ale žalobkyně svojí pasivitou zapříčinila, že neunesla důkazní břemeno. Daňové orgány v ničem žalobkyni nezákonně nebránily a své důkazní břemeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů unesly.
86. Je namístě souhlasit s žalovaným též v tom ohledu, že chování dodavatelů žalobkyně nebylo relevantní, protože nárok na odpočet žalobkyně byl odmítnut pro neunesení jejího důkazního břemeno (bod 82 napadeného rozhodnutí). Náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, proto nejsou na projednávanou věc aplikovatelné, protože posuzování míry opatrnosti žalobkyně nebylo pro učiněné závěry relevantní. Neutralita systému DPH skutečně nebrání tomu, aby bylo příjemci zdanitelného plnění odepřeno odečíst DPH na vstupu, pokud splnění podmínek nároku na odpočet DPH neprokáže. V případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 (*PPUH Stehcemp*) pak bylo zcela zásadní, že se na danou právnickou osobu (zapsanou v polském obchodním rejstříku) hledělo, jako kdyby neexistovala, což bylo důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Jednalo se tedy o skutkově zcela odlišný případ.
87. Co se týče námítky formulované v pátém žalobním bodě (k § 92 odst. 7 daňového řádu) je opětovně třeba uvést, že je z části nesrozumitelná a z části zcela neurčitá, protože žalobkyně nijak nerozvádí, ke kterým jejím vyjádřením a důkazům neměly daňové orgány přihlížet. Ze správního spisu taková vada každopádně nevyplývá a z napadeného

rozhodnutí je naopak zřejmé, že se daňové orgány se všemi skutečnostmi a důkazními návrhy odpovídajícím způsobem vypořádaly.

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

88. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
89. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### **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 17. února 2022

**JUDr. Věra Šimůnková, v. r.**  
předsedkyně senátu