



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **KEYPACK s.r.o.**, IČO 27972232,  
sídlem Na Roudné 80, 301 65 Plzeň,  
zastoupená Mgr. Michalem Šimkům, advokátem,  
sídlem Šitkova 233/1, 110 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2021, č. j. 12350/21/5300-22441-708656

takto:

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

Odůvodnění:

I.

*Napadené rozhodnutí a vymezení věci*

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 12. 6. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2021, č. j. 12350/21/5300-22441-708656 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(dále jen „*daňový řád*“) potvrzena odvoláním napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 31. 3. 2020, č. j. 561713/20/2301-51522-402683, č. j. 561782/20/2301-51522-402683, č. j. 561816/20/2301-51522-402683, č. j. 561868/20/2301-51522-402683, č. j. 561902/20/2301-51522-402683, č. j. 561949/20/2301-51522-402683 a č. j. 561990/20/2301-51522-402683 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).

2. Prvostupňová rozhodnutí byla dodatečnými platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za následující zdaňovací období v letech 2015 a 2016, kterými byla žalobkyni doměřena DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „*ZDPH*“) a rovněž uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to konkrétně: (i) za srpen 2015 DPH ve výši 384 888 Kč a penále ve výši 76 977 Kč, (ii) za září 2015 DPH ve výši 122 766 Kč a penále ve výši 24 553 Kč, (iii) za říjen 2015 DPH ve výši 373 624 Kč a penále ve výši 74 724 Kč, (iv) za červenec 2016 DPH ve výši 101 122 Kč a penále ve výši 20 224 Kč, (v) za září 2016 DPH ve výši 1 106 Kč a penále ve výši 221 Kč, (vi) za listopad 2016 DPH ve výši 50 495 Kč a penále ve výši 10 099 Kč, a (vii) za prosinec 2016 DPH ve výši 141 866 Kč a penále ve výši 28 373 Kč.
3. V napadeném rozhodnutí je základní skutkový stav a průběh řízení shrnut následovně, přičemž žalobkyně toto shrnutí v podané žalobě nezpochybnila.
4. Dne 19. 4. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu týkající se DPH za zdaňovací období srpen až říjen roku 2015 a květen až prosinec roku 2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 626028/17/2212-60561-301245.
5. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku od dodavatele DIPOS JČ s.r.o., DIČ: CZ28134893, jenž je od 14. 3. 2019 v likvidaci (dále jen „*DIPOS JČ*“), a B.A.R., s.r.o., DIČ: CZ25184946 (dále jen „*B.A.R.*“), když předmět plnění byl na předmětných daňových dokladech označen jako fakturace dle objednávek, resp. montáž konstrukce věží JCI a Yang Feng a dalších komponentů. Konkrétně šlo o deklarované plnění od dodavatele DIPOS JČ ve výši základu daně 4 196 563 Kč a daně ve výši 881 278 Kč (srpen 2015 základ daně 1 832 800 Kč a daň 384 888 Kč, září 2015 základ daně 584 600 Kč a daň 122 766 Kč, říjen 2015 základ daně 1 779 163 Kč a daň 373 624 Kč) a od dodavatele B.A.R. ve výši základu daně 1 397 535 Kč a daně 293 483 Kč (červenec 2016 základ daně 481 535 Kč a daň 101 122 Kč, listopad 2016 základ daně 240 450 Kč a daň 50 495 Kč, prosinec 2016 základ daně 675 550 Kč a daň 141 866 Kč). Rovněž se jednalo o plnění od dodavatele Restaurant 59 s.r.o., DIČ: CZ04656474 (dále jen „*Restaurant 59*“) s předmětem fakturace ubytování v „*Apart Hotelu*“ v termínu od 9. 9. 2016 do 11. 9. 2016 (zdaňovací období září 2016) ve výši 7 322 Kč a daně 1 106 Kč.
6. Žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením dosud zjištěných důkazů seznámena dne 19. 12. 2019 (písemnost ze dne 11. 12. 2019, č. j. 2319124/19/2212-60561-301245). Žalobkyně se vyjádřila ke kontrolním zjištěním podáním ze dne 19. 1. 2020. Stanovisko správce daně k tomuto vyjádření, jenž nezměnilo závěr správce daně, je uvedeno ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 3. 2020, č. j. 508630/20/2212-60561-301245 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“). Po sepsání Zprávy o daňové kontrole se správce daně rozhodl v důsledku nepříznivého vývoje epidemiologické situace ve

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

výskytu onemocnění COVID-19 v ČR nekonat ústní jednání a zaslal tuto zprávu žalobkyni současně s vyjádřením k návrhu na změnu termínu a odůvodněním zaslání Zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobkyně (písemnost správce daně ze dne 16. 3. 2020, doručeno dne 23. 3. 2020).

7. Správce daně následně vydal prvostupňová rozhodnutí (předmětné dodatečné platební výměry) a žalobkyně se proti všem těmto rozhodnutím odvolala společným odvoláním ze dne 4. 5. 2020. Žalovaný nechal správce daně řízení doplnit, když uložil správci daně, aby s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole, provedl svědecké výpovědi navrhovaných svědků a další nezbytné úkony. Poté žalovaný seznámil žalobkyni s doplněním odvolacího řízení (písemností ze dne 10. 2. 2021) a umožnil jí se vyjádřit ke zjištěným skutečnostem. Žalobkyně se v prodloužené lhůtě vyjádřila, a to podáním ze dne 31. 3. 2021. Protože se žalovaný ve věci posouzení unesení důkazního břemene a oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH ztotožnil s posouzením věci provedeným správcem daně, vydal napadené rozhodnutí, kterým rozhodl o odvolání podaném proti prvostupňovým rozhodnutím tak, že prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

## II.

### Žaloba

8. Žalobkyně v úvodu své žaloby nejprve shrnula obsah prvostupňových a napadeného rozhodnutí, vymezila předmět soudního řízení a navrhla zrušit napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí, neboť je přesvědčena o jejich nesprávnosti a nezákonnosti. Žalobkyně poté uvedla, že předmětem sporu jsou plnění přijatá od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R., zatímco závěry správce daně a žalovaného přijaté ohledně plnění od dodavatele Restaurant 59 již nespornuje, proto se k nim v žalobě nevyjadřuje.
9. Žalobkyně rovněž v úvodu zdůraznila, že není nespolehlivou společností, která by obchodovala s podezřelými komoditami a poskytovala podezřelé služby, ale je vývojovou a obchodní společností, která dodává zboží (především technologie skladování) významným nadnárodním korporacím. Jedná se o technicky komplikované výrobky složené z velkého množství dílčích komponentů. Žalobkyně během daňové kontroly poskytovala správci daně veškerou součinnost, ten ale vedl kontrolu účelově, k předem danému závěru. Ke kontrolovaným dodávkám od předmětných dvou dodavatelů žalobkyně uvedla, že se jedná o služby (činnosti) spočívající v montáži a kompletaci skladovacích věží označovaných jako „JCI“ a v dodávkách prací, které s montážemi a kompletací předmětných skladovacích věží souvisí, jako jsou úpravy a modifikace jejich jednotlivých částí apod. Jedná se tedy o činnosti, bez kterých by předmětné věže nikdy nevznikly a nemohly být klientům dodány. Poté v obecné rovině předestřela důvody svého nesouhlasu se závěry daňových orgánů. Žalobkyně má za to, že prokazovala oprávněnost odpočtu všemi běžnými a standardními důkazními prostředky, ovšem daňové orgány předložené důkazní prostředky hodnotily jednostranně a účelově, výlučně k tíži žalobkyně a její tvrzení řádně neposoudily. Nárok na odpočet daně dle sporovaných dokladů přitom vznikl a byl učiněn po právu. Závěry správce daně a odvolacího orgánu nejsou podloženy relevantními důkazy. Nadto daňové orgány porušily při provádění daňové kontroly zákonná ustanovení a nesplnily své zákonné povinnosti (zejména pak svou důkazní povinnost).
10. První kruh žalobních námitek žalobkyně vymezila tím, že jí bylo upřeno právo řádně projednat zprávu o daňové kontrole, přičemž uplatnila námitku prekluze práva doměřit

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daň. Podle žalobkyně správce daně zprávu o daňové kontrole řádně nedoručil a neprojednal, daňová kontrola tak nebyla řádným a zákonným způsobem ukončena. Správce daně proto na základě neukončené daňové kontroly nemohl vydat dodatečné platební výměry, a to tím spíše, když správce daně nedokončil dokazování a daňovou kontrolu ryze formálně ukončil jen proto, aby právo doměřit daň neprekludovalo. Dodatečné platební výměry proto nejsou platebními výměry vydanými na základě zákona, ale jedná se o paakty a jako takové jsou neplatné od samého počátku, z právního hlediska neexistují. Vydání dodatečných platebních výměrů je zjevnou libovůlí finanční správy a popřením principu, pro který zákonodárce § 148 daňového řádu do zákona zařadil, když poskytnutý jeden rok nesupluje (neprodlužuje) prvostupňovou daňovou kontrolu. Žalobkyně přitom odkázala na rozhodovací praxi (např. rozsudek NSS sp. zn.: 2 Afs 239/2017). Podle žalobkyně právo doměřit daň za kontrolované období prekludovalo a žalobkyně opakovaně vznesla námitku prekluze práva doměřit daň.

11. Žalobkyně dále namítla nezákonný přenos důkazního břemene. Podle žalobkyně správce daně nevěrohodnost anebo neúplnost účetních evidencí a sporovaných daňových dokladů od předmětných dodavatelů neprokázal. Přestože žalovaný věnuje otázce rozložení důkazního břemene a oprávněnosti jeho přenosu na žalobkyni značnou část napadeného rozhodnutí, jeho argumentace správná není a akcentuje jen okolnosti, které žalovanému vyhovují. Většinu okolností podstatných pro správné zhodnocení rozložení důkazního břemene přitom žalovaný pomíjí a jeho výklad je účelový, nesprávný, a pro řešenou věc ve většině nerozhodný. K přenosu důkazního břemene na žalobkyni nedošlo a dojít nemohlo. Správce daně nejen že existenci vážných a důvodných pochyb neprokázal, ale v podstatě ani neprokazoval, když svou činnost omezil na hodnocení důkazů navržených a předložených žalobkyní, které ovšem hodnotil neobjektivně a pouze v její neprospěch. Pouhé konstatování pochybností anebo opakované, obecně formulované, výzvy k prokázání oprávněnosti, resp. k prokázání přijetí plnění a jeho užití při ekonomické činnosti důkazem nejsou. Takový postup je nezákonný, nemá za důsledek přenos důkazního břemene na daňový subjekt a zatěžuje daňovou kontrolu neodstranitelnou vadou. Tvzení žalovaného v bodě [54] napadeného rozhodnutí neodpovídá skutečnosti a je pouze obecnou frází. Správce daně přitom nejen že ve výzvách neuváděl konkrétní argumentaci, dokonce se jednalo o naprosto zmatečné dokumenty, které správce daně musel opravovat. Žalobkyní předložené důkazy jsou nejen dostatečné, co do jejího důkazního břemene, ale rovněž dostatečně vykreslují auditní stopu mezi daňovými doklady a přijatými plněními. Svědecké výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení tvrzení žalobkyně ve většině potvrdily. Omyl nebo neznalost správce daně ohledně rozložení důkazního břemene stíhá v podstatě celou daňovou kontrolu.
12. Třetím okruhem žalobních námitek byl tvrzený nezákonný postup při dokazování, který žalobkyně spatřovala v následujícím: (a) nedůvodné a neodůvodněné neprovedení žalobkyní navržených důkazů, (b) účelový výklad provedených důkazů a (c) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
13. Žalobkyně nejprve v obecné rovině namítala, že faktické provedení a přijetí deklarovaných plnění doložila prostřednictvím veškerých myslitelných prostředků, se kterými se lze v obchodní praxi setkat (snad vyjma písemné smlouvy, jejíž absenci ovšem logicky vysvětlila). Správce daně na dokazování zcela rezignoval. Argumentace finanční správy tak jednostranně vykládá zjištěné skutečnosti zásadně v neprospěch žalobkyně, jiný výklad vůbec nepřipouští. Výzvy finanční správy směřují ke splnění obecně

formulovaných požadavků, finanční správa ani nespecifikuje, co víc měla žalobkyně doložit a ani z rozhodnutí nelze zjistit, co (jaké důkazy) by orgány finanční správy o oprávněnosti nároku na odpočet přesvědčily. Zdá se, že představy finanční správy se vymykají (obchodní) realitě, rozhodně pak pomíjí pečlivost žalobkyně, která nashromáždila a uchovala relevantní objem dokladů prokazujících předmětnou činnost. Zdá se, že žalobkyně vlastně neměla šanci svůj nárok prokázat, výsledek byl předem dán.

14. Žalobkyně poté na podporu svých tvrzení citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017 – 53 a rovněž poukázala na § 92 odst. 2 daňového řádu. Orgány finanční správy vyhledávaly jen takové důkazy, které svědčí v neprospěch žalobkyně, a ostatní důkazní návrhy odmítaly provést anebo je provedly a hodnotily opět výlučně tak, aby svědčily pro předem vytvořený závěr o neoprávněnosti nároku na odpočet daně. Žalobkyně trvá na tom, že se zásady oficiality a legality v daňovém řízení uplatní. Namítala, že zásadním odvolacím důvodem bylo neprovedení výsledku svědka S., jednatele předmětných dodavatelů. Žalovaný v odvolacím řízení nařídil výslech tohoto svědka provést, ovšem správce daně konal tak, aby k výsledku nedošlo, když užíval nezákonné postupy stejně jako v daňové kontrole. Opakované omluvy svědka S. či zástupce žalobkyně nemohou být přičteny k tíži žalobkyně. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nese odpovědnost za to, že se jí navrženého svědka nepodařilo vyslechnout, je nehoráznost. Žalobkyně trvá na tom, že bez výsledku svědka S. nemohl správce daně, a ani žalovaný, učinit závěr, že uplatněný nárok na odpočet daně není po právu. Jedná se o klíčový a nenahraditelný důkazní prostředek, při jehož absenci je nutné, aby byla oprávněnost uplatněného nároku uznána (dle ústavněprávní zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu). Žalobkyně rovněž připomněla, že svědek S. do spisu založil čestné prohlášení, ve kterém uskutečnění sporovaných dodávek pro žalobkyni popsal a potvrdil. Byť váha čestného prohlášení jako důkazu nemusí být srovnatelná s vahou svědecké výpovědi, pořád se jedná o důkaz. Závěr žalovaného, že předmětné čestné prohlášení je nevěrohodné, je nedůvodný, účelový a nezákonný. Není přípustné, aby žalovaný vycházel z obsahu výpovědi svědka S. v jiném řízení, jedná se o zastřený důkaz. V případě výsledku svědka byl správce daně povinen svědka řádně předvolat a vyslechnout i v probíhajícím řízení, a umožnit daňovému subjektu, aby výsledku svědka mohl být přítomen a mohl mu klást otázky.
15. Žalobkyně poté nesouhlasila s tím, že ze strany správce daně nemohlo s ohledem na nekontaktnost předmětných dodavatelů dojít k prověření tvrzení žalobkyně o skutečném poskytnutí montážních a kompletačních prací. Odkázala přitom na v odvolacím řízení vyslechnuté svědky (J. B., P. B. a I. V.), kteří měli tvrzení žalobkyně potvrdit. Dále uvedla, že v případě svědků vyslechnutých v rámci daňové kontroly (M. R., P. R. a R. B.) si správce daně (a poté i žalovaný) vybral jen ty pasáže, kde se od sebe drobně lišily, a ty zdůraznil jako zásadní rozpory, na kterých jsou postaveny jeho pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný vůbec nevzal v úvahu a nehodnotil časový odstup výpovědí od kontrolovaného období ani běžné a pochopitelné odchylky. Žalovaný nebere v úvahu ani to, že svědci se shodují na tom, že zakázky v tvrzeném rozsahu proběhly, byly časově (různě) náročné a provádělo je několik osob.
16. Podle názoru žalobkyně žalovaný i správce daně pomíjejí logickou a zásadní otázku, kdo věže smontoval, když dodavatelé to podle správce daně nebyli, žalobkyně na to zaměstnance neměla a její zákazníci věže obdrželi. To, že neměla na smontování věží k dispozici dostatek lidí, měla žalobkyně za nesporné, stejně jako to, že věže byly

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

smontovány a zákazníkům dodány. Přes opakované dotazy se k tomuto rozporu finanční správa nikdy nevyjádřila. Podle žalobkyně odpověď plyne z obsahu spisu, když tato si na montážní práce na věžích najala předmětné dodavatele (stejně jako jiné činnosti například při výrobě dělali zase jiní subdodavatelé jako například svědek B. – jeho společnost). Jejich činnost fakticky spočívala v tom, že zajistili pracovníky, kteří (v naprosté většině případů) věže smontovali. Začátek spolupráce přitom žalobkyně popsala. Její jednatel pan H. byl panem G. (účetním) osobně seznámen s panem L. S.. Žalobkyně vysvětlila i ukončení spolupráce, a to přitom nemusela. Žalobkyně také vysvětlila, proč pro ni změna ze spolupráce s předmětnými dodavateli nebyla ničím výjimečným. Princip cenotvorby žalobkyně rovněž vysvětlila.

17. K výsledkům vyhledávací činnosti správce daně vyplývající z jeho podání ze dne 20. 11. 2020 (k tomu srov. body [35] a násl. napadeného rozhodnutí) žalobkyně uvedla, že tím se dokládá liknavý a svévolný postup správce daně. Na okraj pak upozornila, že orgány finanční správy sice konstatují, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí plnění, ale nijak se nevypořádaly se situací, že za tyto služby zaplatila. Je přitom věcí orgánů finanční správy, aby logicky vysvětlily, proč by žalobkyně platila za služby, které údajně nepřijala. Žalobkyně na tomto místě připomenula závěr z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 (sp. zn.: IV. ÚS 666/02) vycházející ze zásady v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*), když má za to, že pochybností je v její věci až nestandardně mnoho.
18. Závěrem žalobkyně uvedla, že trvá na provedení výsledku svědka S., který provést lze, a dále že navrhuje opakování výsledku svědka R.. S ohledem na pomínutí její námítky, že není možné, aby věže byly smontovány a dodány zákazníkům, ačkoliv na to kapacity neměla, žalobkyně navrhla k důkazu znalecký posudek, který najisto postaví, jaká byla časová náročnost montáže (550 kusů) předmětných skladovacích věží.
19. Žalobkyně uzavřela, že napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí, jsou nezákonná, a proto navrhla jejich zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

### III.

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě*

20. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 11. 8. 2021 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a poté identifikoval v žalobě 12 žalobních námitek. Ohledně žalobních námitek nejprve v obecné rovině konstatoval, že se do značné míry překrývají s námitkami odvolacími, pročež odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Posléze se zabýval vypořádáním jednotlivých žalobních námitek.
21. K první námitce (*Neukončení daňové kontroly*) žalovaný uvedl, že totožnou námitku žalobkyně uplatnila již v podaném odvolání a žalovaný ji vypořádal v bodech [96] až [98] napadeného rozhodnutí. Připomenul jí odkazovanou aktuálnější judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které vadu neprojednání zprávy o daňové kontrole odstranit v odvolacím řízení lze. Navíc správce daně jednal se zástupcem žalobkyně o vhodném termínu k projednání zprávy o daňové kontrole již v rámci prvostupňového řízení (v březnu 2020), avšak žalobkyně sama se odvolávala na pandemickou situaci v ČR, což bylo důvodem upuštění od ústního projednání a zaslání zprávy o daňové kontrole žalobkyni. Byť byl postup správce daně pochopitelný, formálně neodpovídal dikci zákona, a proto žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně, aby zprávu o daňové kontrole s žalobkyní projednal. Správce daně po předchozí telefonické domluvě se

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zástupcem žalobkyně nařídil takové jednání na 22. 10. 2020, ovšem krátce před plánovaným jednáním žalobkyně navrhla, aby se jednání uskutečnilo později. Tomu správce daně nevyhověl, informoval žalobkyni a ta sdělila, že se projednání zprávy o daňové kontrole nezúčastní. Vzhledem k opětovně se zhoršující pandemické situaci a nutnosti omezit osobní kontakty správce daně opakovaně přistoupil k nahrazení osobního styku korespondenčním a zprávu o daňové kontrole žalobkyni zaslal. Žalovaný rovněž poukázal na změnu právní úpravy účinnou od 1. 1. 2021 ohledně osobní účasti daňového subjektu na projednání zprávy o daňové kontrole. Rovněž namítl, že žalobkyně neuvedla, jaká její práva měla být tímto postupem správce daně skutečně zkrácena, přičemž požadavek žalobkyně na nařízení osobního jednání se tak žalovanému jeví jako formální až formalistický.

22. K druhé námitce (*Prekluze práva stanovit daň*) žalovaný uvedl, že není důvodu, pro které by bylo možno nahlížet na dodatečné platební výměry jako na formální či účelově vydané. Tyto byly vydány po provedené daňové kontrole, kdy žalobkyně byla následně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, k těmto se vyjádřila a správce daně následně kompletní vyhodnocení věci zachytil do zprávy o daňové kontrole (o 89 stranách). Skutečnost, že žalobkyně odmítá akceptovat projednání zprávy o daňové kontrole, nemůže být důvodem pro hodnocení dodatečných platebních výměrů jako účelových, formálních či nicotných. Žalovaný poté připomenul, že na totožnou argumentaci reagoval již v bodech [99] až [106] napadeného rozhodnutí při vypořádání druhé odvolací námitky.
23. K třetí námitce (*Důkazní břemeno správce daně*) žalovaný uvedl, že na totožnou námitku, která byla třetí odvolací námitkou, reagoval v odst. [107] až [118] rozhodnutí o odvolání. Proto jen stručně shrnul, že žalobkyně předložením formálních dokladů unesla své prvotní důkazní břemeno. Správce daně následně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 2. 2019, která byla nahrazena výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 4. 2019 (z důvodu chybějícího označení zdaňovací období v první uvedené výzvě), kde náležitě označil a zformuloval konkrétní a důvodné pochybnosti o souladu daňových dokladů s faktickým stavem. Tím nepochybně přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby předložila důkazní prostředky, kterými by prokázala, že k předmětným zdanitelným plněním, z nichž požaduje odpočet daně, skutečně došlo tak, jak tvrdí. Předmětná výzva byla odůvodněna na základě posouzení již shromážděných a provedených důkazů.
24. K čtvrté námitce (*Hodnocení důkazů*) žalovaný uvedl, že provedené dokazování a hodnocení důkazů ve vztahu k odpočtu daně z plnění, jež měla být přijata od společností DIPOS JČ a B.A.R. podrobně popsal v napadeném rozhodnutí v bodech [35] až [86], kde poukázal na jednotlivé nesrovnalosti a rozpory. Žalobkyně na závěry žalovaného reaguje ale převážně v obecné rovině, když tvrdí, že toto komplexní posouzení věci je účelové a jednostranné, s čímž žalovaný nesouhlasí z důvodů popsaných v napadeném rozhodnutí. Ohledně čestného prohlášení pana S. žalovaný setrval na svém posouzení, že tento dokument sepsaný z iniciativy žalobkyně v sídle jejího zástupce má jen velmi malou důkazní hodnotu, když je současně nutno přihlédnout ke skutečnosti, že výslech pana S. jakožto svědka se ukázal být důkazem neproveditelným, tedy důkazem, který se nepodařilo provést ani po několikerém předvolání tohoto svědka, ani po pokusu o jeho předvedení. Také je třeba uvést, že deklarovaný dodavatel, společnost DIPOS JČ sdělila správci daně v rámci jiného daňového řízení prostřednictvím svého jednatele, kterým byl právě pak S., že společnost DIPOS JČ pro žalobkyni žádné práce neprováděla. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zásadně nesouhlasil s námitkou žalobkyně, že by provedené dokazování (včetně výpovědí svědků) prokázalo uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu a dodavateli tvrzenými na dokladu, přičemž nepřesnosti a rozpory zjištěné v předmětných výpovědích správce daně i žalovaný museli vzít v úvahu při hodnocení těchto výpovědí. Žalovaný náležitě popsal, proč předložené listiny nedokládají, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo skutečně v tvrzeném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně nebyla schopna doložit (protože zřejmě neměla k dispozici) například příslušnou smluvní dokumentaci, cenové nabídky či seznam pracovníků, jimiž měly být předmětné práce zajištěny. Žalovaný rovněž v napadeném rozhodnutí v širším kontextu vyložil, co vše mělo žalobkyni vést k určité obezřetnosti při zajištění dostatečných důkazních prostředků, kterými by byla žalobkyně následně schopna doložit, že jí právě tito dodavatelé dodaly zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu.

25. K páté námitce (*Zásady legality a oficiality v daňovém řízení*) žalovaný uvedl, že si je plně vědom principů zakotvených v ustanovení § 5 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu, avšak pokud žalobkyně vytýká žalovanému porušení obecných zásad, měla by tyto spojit s konkrétním jednáním, jímž by žalovaný porušil konkrétní ustanovení zákona, či označit, co přesně bylo dle jejího názoru v řízení prokazatelně zjištěno ve prospěch jejích tvrzení a nebylo vzato v potaz. Žalovaný je přesvědčen, že k žádnému takovému jednání nedošlo. Dále doplnil, že v napadeném rozhodnutí (body [109] a [128]) vyložil, že daňové řízení není vedeno zásadou vyšetřovací.
26. K šesté námitce (*Neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů*) žalovaný uvedl, že se důrazně ohrazuje proti tvrzení, že záměrem žalovaného a správce daně bylo zabránit výsledku svědka pana L. S.. Během daňové kontroly správce daně předvolal pana S. hned dvakrát, přičemž pan S. se z obou jednání omluvil. Vzhledem k nejasnému místu pobytu pana S. správce daně nepožádal o jeho předvedení a uzavřel, že výslech provést nelze. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že správce daně tak ale nevyčerpal veškeré možnosti, které mu daňový řád dává, a proto správci daně uložil, aby tuto svědeckou výpověď provedl. Poté bylo postupně nařízeno celkem pět termínů jednání, jejichž předmětem mělo být podání svědecké výpovědi panem S.. Žalovaný podrobně popsal, co vedlo ke zmaření uvedených pěti termínů pro výslech tohoto svědka, přičemž je toho názoru, že správce daně vyvinul značné úsilí a využil veškeré dostupné prostředky k tomu, aby k provedení předmětné svědecké výpovědi došlo. Pan S. zcela zjevně neměl zájem na tom být vyslechnut, a pokud nebylo možno jeho výsledku dosáhnout ani (celkem sedmi) předvoláními, ani pokusem o předvedení, je nutno uzavřít, že se jedná o důkaz neproveditelný. Nemožnost pana Starka vyslechnout v rámci odvolacího řízení přitom vyplynula ze situace, kdy se z jednotlivých jednání omlouval zástupce žalobkyně, a právě v těch případech, kdy nebyla jeho omluva ze strany správce daně akceptována, se následně z jednání omluvil také sám svědek. Ve stejném období, kdy se žalobkyně či ona i svědek současně z jednání omlouvali, přitom svědek na žádost žalobkyně a v místě sídla jejího zástupce učinil k věci své čestné prohlášení.
27. K sedmé námitce (*Posouzení čestného prohlášení jakožto důkazního prostředku*) žalovaný uvedl, že na čestné prohlášení nelze nahlížet jako na listinu, která svůj obsah prokazuje, ale pouze osvědčuje, a dále že panem S. předložená tvrzení byla v rozporu s tím, co již bylo v řízení zjištěno, i s tím, co pan S. již dříve v jiném řízení sdělil jménem právnické osoby, již byl jednatelem. V podrobnostech odkázal na body [72] a [73] napadeného rozhodnutí.
28. K osmé námitce (*Zohlednění listin opatřených v jiných daňových řízeních*) žalovaný uvedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

že žalobkyně pouze opakuje své již dříve uplatněné námitky směřující proti tomu, že správce daně zohlednil vyjádření pana S., které tento podal jménem právnické osoby DIPOS JČ v rámci jiného daňového řízení (jednalo se právě o řízení s daňovým subjektem DIPOS JČ, u nějž byla vedena daňová řízení ve věci DPH za zdaňovací období leden roku 2015 až srpen roku 2016). Procesní situace přitom již byla správcem daně i žalovaným opakovaně žalobkyni vysvětlena. V rámci výše zmíněného jiného daňového řízení nebylo předmětem ústního jednání konaného 16. 6. 2016 podání svědecké výpovědi, ale jednání ve věci právnické osoby DIPOS JČ, za kterou se vyjadřoval její jednatel, pan S.. V předmětném protokolu je tak zachyceno tvrzení daňového subjektu – společnosti DIPOS JČ, že tento sice ve věci objednávky žalobkyně na provedení kompletačních prací s někým od žalobkyně jednal, avšak žádné práce nerealizoval, neboť objednávku „přeprodal“. V tomto jiném daňovém řízení tedy nebyl vyslýchán pan S. jako svědek a nemohla tak být porušena práva žalobkyně zakotvená v § 96 odst. 5 daňového řádu. Použití takovýchto podkladů získaných v jiných daňových řízeních výslovně připouští § 93 odst. 2 daňového řádu. Nelze dovozovat, že by správce daně či žalovaný vyvíjeli snahu zastřeně provést výslech pana S., když k ústnímu jednání ve věci společnosti DIPOS JČ došlo ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně.

29. K deváté námitce (*Zjištění skutečného dodavatele*) žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný neměli povinnost zjišťovat, jak se předmětné obchodní případy ve skutečnosti udály. Pokud měl správce daně za to, že skutkový stav neodpovídá stavu formálně tvrzenému, bylo jeho povinností označit konkrétní skutečnosti, z nichž plynou tyto pochybnosti, nikoliv vést jakési své vlastní dokazování za účelem prokázání jiného než žalobkyní tvrzeného skutkového stavu. Správce daně a žalovaný nezpochybnili, že k poskytnutí nějakých montážních prací došlo, ale zpochybnili (a žalobkyně tyto pochybnosti nebyla schopna vyvrátit), že tyto práce provedli právě žalobkyní označení dodavatelé a že byly práce poskytnuty v tvrzeném rozsahu.
30. K desáté námitce (*Posouzení plateb*) žalovaný uvedl, že k posouzení bezhotovostních plateb se vyjadřoval v bodech [50] až [52] napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný poukázal na to, že z výpisu bankovního účtu žalobkyně neplyne, že by provedla úhradu v odpovídající (plné) výši sjednané úplaty za předmětná zdanitelná plnění a také proto nelze výpis z účtu považovat za důkazní prostředek, který by prokazoval, že bylo uskutečněno plnění v tvrzeném rozsahu a tvrzeným dodavatelem.
31. K jedenácté námitce (*Zásada „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“*) žalovaný uvedl, že tato zásada, jakož i žalobkyní citovaná judikatura se týká pochybností plynoucích z výkladu práva a rozhodně se nemůže jednat o pochybnosti skutkové.
32. A konečně k důkazním návrhům učiněným žalobkyní v rámci řízení o správní žalobě žalovaný uvedl, že v daňovém řízení muselo být uzavřeno, že výslech svědka S. je důkazem, který provést nelze, a to pro bezvýsledné a opakované využití všech možností daných daňovým řádem. Podle žalovaného by tento jediný důkazní prostředek neměl svou důkazní silou převážit veškerá shromážděná zjištění, přičemž poukázal na skutečnosti, které by musely být vzaty v potaz při hodnocení věrohodnosti tohoto svědka. Žalovaný rovněž poukázal na § 75 odst. 1 s. ř. s. Navrhované opakování výslechu pana R. považuje žalovaný za bezpředmětné. Rovněž dokazování za účelem zjištění, zda mohla žalobkyně provést předmětné práce vlastními silami, hodnotí žalovaný jako nadbytečné.
33. Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedené řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vadami žalobkyní tvrzenými.

#### IV.

##### *Replika žalobkyně a vyjádření žalovaného k replice*

34. Žalobkyně podala na vyjádření žalovaného repliku ze dne 6. 9. 2021. V té konstatovala, že žalovaný ve vyjádření neuvádí nic nového oproti napadenému rozhodnutí. Žalobkyně proto odkázala na svou žalobní argumentaci a zopakovala, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné a že žalovaný ve vyjádření nepřipustně bagatelizuje a dezinterpretuje žalobní argumentaci a námítky žalobkyně. Postupy žalovaného jsou účelové, jednostranné a žalovaný zcela pomíjí práva žalobkyně, která v rozporu se zákonem rozhodně nijak nešetří. Následně žalobkyně polemizovala s některými argumenty žalovaného uvedenými v jeho vyjádření.
35. Žalovaný na repliku žalobkyně reagoval vyjádřením ze dne 11. 11. 2021 tak, že i nadále setrvává na svém právním názoru a znovu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na své předchozí vyjádření k žalobě. Poté žalovaný připojil vyjádření, jímž reagoval na jednotlivé body repliky žalobkyně, a to zejména na a) způsob ukončení daňové kontroly, b) přenesení důkazního břemene, c) posouzení důkazní hodnoty čestného prohlášení pana S., d) průběh dokazování, e) údajně zastřené výsledky pana S. v jiném daňovém řízení, a f) žalobkyní navrhovaný výsledek pana S. v řízení před soudem.

#### V.

##### *Průběh řízení*

36. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 12. 4. 2021, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 12. 6. 2021). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
37. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť s tímto postupem vyslovil souhlas nejprve jen žalovaný ve vyjádření ze dne 11. 8. 2021, č. l. 41, ale později (poté, co soud nařídil soudní jednání) udělila dodatečný souhlas i žalobkyně v přípisu ze dne 24. 8. 2022, č. l. 63.

#### VI.

##### *Posouzení věci soudem*

38. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
39. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, a dále Zprávu o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že **žaloba není**

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

**důvodná.**

40. Soud nejprve v souvislosti s vymezením rámce svého přezkumu napadeného rozhodnutí poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 As 9/2020 – 47, v němž se uvádí: „Soudní řízení správní je postaveno na dispoziční zásadě (vyjádřené např. v § 5 s. ř. s.). Znamená to jednak to, že správní soud jedná na návrh, ale i to, že žalobce předurčuje rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí formulací žalobních bodů. Je na žalobci, aby v žalobě uvedl konkrétní skutková tvrzení a na ně navázanou konkrétní právní argumentaci a aby vysvětlil, jakých konkrétních nezákonných kroků, úvah, hodnocení a závěrů se vůči němu správní orgán dopustil. Pokud žalobce poukazuje na okolnosti, které jsou zachyceny ve správním spise, nemůže odkázat pouze obecně na spis nebo na jeho část, ale musí označit konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené tak, aby bylo patrné, jaké jejich aspekty považuje za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 2/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Čím obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit ho (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).“
41. Rovněž je třeba úvodem připomenout, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění povinnosti soudu náležitě se vypořádat s žalobními námitkami platí následující: „Povinnost posoudit všechny námitky nelze považovat za povinnost reagovat na všechny dílčí argumenty uplatněné v žalobě a tyto rozsáhle vyvrátit nebo potvrdit. Úkolem soudu je vypořádat se s žalobou co do obsahu a smyslu žalobní argumentace jako celku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). [...] Nepřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). To platí tím spíše, když žalobní námitky téměř kopírovaly odvolací námitky uplatněné v řízení před žalovaným. Z převzetí závěrů správních orgánů nelze dovozovat ani neobjektivní přístup k účastníkům řízení, jak výslovně namítal stěžovatel. Nejvyšší správní soud dodává, že je přípustné, aby platební výměr odkazoval na zprávu o daňové kontrole.“ (viz rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28).
42. Z právě citované judikatury Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že úkolem správního soudu je vypořádat podstatu žalobní argumentace, což může konzumovat i vypořádání některých nikoli stěžejních, ale jen dílčích a souvisejících námitek, a dále že je přípustné, aby si soud, nedochází-li k jiným závěrům a je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil, což platí tím spíše tehdy, když žalobní námitky téměř kopírují odvolací námitky uplatněné v řízení před žalovaným. Těmito východisky se soud řídil při posouzení a vypořádání žalobkyní uplatněných žalobních námitek.
43. V projednávané věci je podstatou sporu posouzení právní otázky, zda žalobkyně naplnila zákonné předpoklady dle § 72 a § 73 ZDPH pro vznik nároku na odpočet DPH uplatněných žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích z tvrzeného plnění od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R., jež bylo žalobkyní označováno jako *montáž a kompletace skladovacích věží „JCI“* a na předmětných daňových dokladech (fakturách) specifikováno

zejména odkazem na příslušné objednávky.

44. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní z předmětných plnění od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. vyloučil. Podle žalovaného správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na žalobkyni přenesl důkazní břemeno, neboť žalobkyní předložené důkazy byly správcem daně účinně zpochybněny. Žalobkyně posléze své důkazní břemeno neunesla, když neprokázala, že nárok na odpočet DPH z deklarovaných plnění od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH a rovněž nebyla v dobré víře v to, že předmětné práce skutečně pořídila od společností DIPOS JČ a B.A.R. uvedených na sporných daňových dokladech jako dodavatel, a navíc v rozsahu tvrzeném na sporných daňových dokladech (srov. body [85] až [87] napadeného rozhodnutí).
45. Naproti tomu žalobkyně byla přesvědčena o opaku, tedy že v posuzovaném případě svůj nárok na odpočet DPH doložila dostatečným způsobem. Ve své žalobě ke sporným plněním uvedla, že *se jedná o služby (činnosti) spočívající v montáži a kompletaci skladovacích věží označovaných jako „JCI“ a v dodávkách prací, které s montážemi a kompletací předmětných skladovacích věží souvisí, jako jsou úpravy a modifikace jejich jednotlivých částí apod., tedy se jedná o činnosti, bez kterých by předmětné věže nikdy nevznikly a nemohly být klientům dodány, a že si na montážní práce najala dodavatele, za které označila společnosti DIPOS JČ a B.A.R. Nutno zdůraznit, že žalobkyně netvrdila, resp. ani nepřipustila možnost, že by jí předmětné činnosti dodal jiný subjekt, který by byl plátcem DPH. Žalobkyně jako žalobní důvod namítala nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i dodatečných platebních výměrů, přičemž uplatnila tři okruhy žalobních námitek, a to: (i) neprojednání a neukončení daňové kontroly a námitka prekluze práva doměřit daň, (ii) nezákonný přenos důkazního břemene, a (iii) nezákonný postup při dokazování. Nutno poznamenat, že žalobkyně v žalobě explicitně uvedla, že závěry správce daně a žalovaného přijaté ohledně plnění od dodavatele Restaurant 59 již nadále nespornuje, tudíž soud napadené rozhodnutí, resp. postup správních orgánů ve vztahu k doměření DPH za období září 2016 (jež se týkalo právě plnění od společnosti Restaurant 59) nepřezkoumával.*
46. Vzhledem k tomu, že správní spis poskytoval dostatečný podklad pro posouzení žalobních námitek a pro rozhodnutí předmětné věci, soud neprováděl žádné dokazování. Soud tak pro nadbytečnost neprovedl žalobkyní navrhované výslechy svědků L. S. (k tomuto důkaznímu návrhu viz níže) a P. R. (ten byl v řízení před správcem daně vyslechnut a soud neshledal žádný důvod, proč by měl být výslech tohoto svědka opakován), dále znalecký posudek k časové náročnosti montáže 550 kusů předmětných skladovacích věží (tato otázka nebyla pro posouzení věci relevantní v situaci, kdy žalobkyně neprokázala, že deklarované plnění spočívající ve smontování uvedeného počtu skladovacích věží skutečně dodali deklarovaní dodavatelé, resp. plátcí DPH) a dotazem na příslušnou OSSZ ohledně počtu zaměstnanců žalobkyně v pracovním poměru (počet zaměstnanců žalobkyně byl ve správním řízení postaven najisto).
47. Popis skutkového stavu a postupu správce daně, který předcházel vydání prvostupňových rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za předmětná zdaňovací období, je podrobně uveden ve Zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Soud ze správního spisu ověřil, že tyto popisy věrně odpovídají obsahu správního spisu. Základní shrnutí skutkového stavu a průběhu daňového řízení již bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

provedeno výše v čl. I. tohoto rozsudku, přičemž k těm skutečnostem plynoucím ze správního spisu, které jsou relevantní z hlediska žalobkyní uplatněných námitek, se soud vyjadřuje níže v rámci posouzení jednotlivých okruhů žalobních námitek.

(i) *Otázky (ne)ukončení daňové kontroly a prekluze*

48. Žalobkyně předně namítala, že s ní správce daně řádně neprojednal Zprávu o daňové kontrole, v důsledku čehož daňová kontrola nebyla řádným a zákonným způsobem ukončena. Podle žalobkyně správce daně zneužil institutu vydání dodatečných platebních výměrů, když je vydal pouze formálně, aby uměle prodloužil lhůtu na provedení daňové kontroly o jeden rok, tudíž vydané dodatečné platební výměry jsou paaky, které z právního hlediska neexistují. Proto ani nemohly způsobit prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok, což podle názoru žalobkyně vedlo k tomu, že v posuzovaném případě právo doměřit jí DPH prekludovalo.
49. Soud v první řadě souhlasí s žalovaným v tom, že obsahově stejnou námitku žalobkyně uplatnila již v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí zabýval a v dostatečné míře ji vypořádal (srov. body [96] až [98] napadeného rozhodnutí).
50. Soud ověřil ze správního spisu, že před vydáním dodatečných platebních výměrů již daňová kontrola skutečně byla ve finální fázi, když správce daně provedl dokazování v rozsahu, který považoval za dostačující, přičemž v prosinci 2019 měl správce daně připravenou zprávu o výsledku kontrolního zjištění, kterou chtěl se zástupcem žalobkyně projednat. Za tímto účelem správce daně opakovaně ve dnech 2. a 3. 12. 2019 kontaktoval zástupce žalobkyně ve snaze dojednat konkrétní termín. Ačkoli zástupce žalobkyně přislíbil upřesnit diskutované termíny, neučinil tak, a proto správce daně zaslal dne 11. 12. 2019 (doručeno dne 19. 12. 2019) výsledek kontrolního zjištění zástupci žalobkyně a poskytl žalobkyni lhůtu 15 dní k vyjádření (srov. písemnost správce daně ze dne 11. 12. 2019, č. j. 2319124/19/2212-60561-301245). K žádosti žalobkyně jí byla lhůta pro vyjádření správcem daně prodloužena do 20. 1. 2020. Žalobkyně se posléze k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila, a to podáním ze dne 20. 1. 2020. Lze tak souhlasit se žalovaným, že v dané době daňová kontrola již byla ve fázi, kdy již bylo dokazování provedeno, byla zpracována podrobná Zpráva o daňové kontrole, žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena a využila i práva se k němu vyjádřit. Zbývalo tudíž jen učinit poslední úkon k ukončení daňové kontroly, a to projednání Zprávy o daňové kontrole, při němž ale žalobkyně už nemohla dle § 88 odst. 3 daňového řádu činit nové důkazní návrhy. Za tohoto stavu správce daně oznámením ze dne 28. 2. 2020 sdělil žalobkyni, že dne 16. 3. 2020 proběhne projednání Zprávy o daňové kontrole, když tento termín byl předjednan se zástupcem žalobkyně (správce daně navrhoval termíny 11. 3. 2020, 12. 3. 2020 nebo 16. 3. 2020, přičemž zástupce žalobkyně nakonec zvolil termín 16. 3. 2020 a navrhl počátek od 17 hod.). Přípisem ze dne 15. 3. 2020 zástupce žalobkyně navrhl změnu termínu k projednání Zprávy o daňové kontrole s ohledem na vývoj epidemie v ČR. Dne 16. 3. 2020 v dopoledních hodinách správce daně kontaktoval zástupce žalobkyně se sdělením, že se ruší jednání za účelem projednání Zprávy o daňové kontrole z důvodu vyhlášení všeobecné karantény a uzavření budovy příslušného finančního úřadu, a dále že správce daně z důvodu pandemické situace a doporučení dálkové formy komunikace zaslal Zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobkyně. S tímto postupem zástupce žalobkyně nesouhlasil a trval na osobním projednání zprávy, aniž by uvedl věcné důvody pro tento svůj kategorický

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

požadavek (viz úřední záznam správce daně a písemnost správce daně adresovaná žalobkyně ze dne 16. 3. 2020 a dále přípis žalobkyně ze dne 16. 3. 2020).

51. S ohledem na právě popsané okolnosti případu se soud ztotožnil se žalovaným, že námitky žalobkyně navozující dojem, že správce daně přistoupil k ukončení daňové kontroly překotně a účelově s jediným cílem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně, jsou neopodstatněné. Správce daně postupoval tak, aby po proběhnutí daňové kontroly a seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, ovšem v danou dobu se naplno projevila pandemie nemoci Covid-19 a s tím spojená zásadní omezení v osobních kontaktech (včetně styku úředních osob s veřejností). Správce daně tak reagoval na nově vzniklé objektivní okolnosti (pandemickou situaci) a zvolil takový postup, kterým bylo dosaženo seznámení žalobkyně s obsahem Zprávy o daňové kontrole a zároveň nebyli ani zástupce žalobkyně ani úřední osoby vystaveni rizikům plynoucím z osobního projednání předmětné zprávy v době pandemické situace.
52. Navíc žalovaný v reakci na odvolací námitku uložil správci daně, aby zprávu o daňové kontrole s žalobkyní v průběhu odvolacího řízení dodatečně projednal. Správce daně po předchozí telefonické domluvě se zástupcem žalobkyně oznámil dne 24. 9. 2020 termín jednání stanovený na 22. 10. 2020. Ovšem krátce před plánovaným jednáním žalobkyně podáním ze dne 19. 10. 2020 označila projednání zprávy o daňové kontrole za předčasné a navrhla, aby se jednání uskutečnilo později, až budou provedeny všechny úkony (které správce daně činil z podnětu odvolacího orgánu). Tomu správce daně nevyhověl, o čemž dne 20. 10. 2020 vyrozuměl žalobkyni, když tento svůj postup odůvodnil. Žalobkyně podáním ze dne 21. 10. 2020 sdělila správci daně, že nesouhlasí s jeho postupem a že se projednání zprávy o daňové kontrole nezúčastní. Vzhledem k opětovně se zhoršující pandemické situaci a nutnosti omezit osobní kontakty správce daně opakovaně přistoupil k nahrazení osobního styku korespondenčním a zprávu o daňové kontrole žalobkyni opět zaslal. Svůj postup správce daně odůvodnil v písemnosti ze dne 26. 10. 2020 zasláné žalobkyni společně se Zprávou o daňové kontrole (doručeno dne 26. 10. 2020). Soud se s tímto odůvodněním správce daně ztotožnil, neboť je souladné s relevantní právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, resp. jejím smyslem, i odkazovanou judikaturou.
53. Soud v dané souvislosti považuje za stěžejní, že žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a že jí byl poskytnut prostor pro vyjádření, což ostatně i žalobkyně učinila. Správní orgány v tomto směru přílehavě upozorňovaly na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„těžiště daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích představuje institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, nikoli následné seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, v rámci kterého již daňový subjekt nemá podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 354/2018 – 62) a dále že *„[...] smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36).
54. Soud shledal postup správce daně náležitě odůvodněný konkrétními okolnostmi daného případu, a to včetně objektivní okolnosti v podobě pandemie nemoci Covid-19 a z ní plynoucích omezení osobních kontaktů v celé České republice, finanční správu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nevyjímaje. Soud proto nespátřuje v uvedeném postupu správce daně žádné závažné procesní pochybení, které by mělo za následek zkrácení žalobkyně na jejích procesních právech. Ostatně, jak přílehavě upozornil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, žalobkyně v žalobě neuvedla, jaká její práva měla být tímto postupem správce daně skutečně zkrácena.

55. Z výše uvedených důvodů nelze podle přesvědčení soudu důvodně označovat prvostupňové dodatečné platební výměry za „paakty“, které by nevyvolaly žádné právní účinky, jak bylo namítáno žalobkyní. V posuzovaném případě se zcela zjevně nejednalo o žalobkyní namítané formální a účelové úkony, které by správce daně zneužil ve snaze pouze si prodloužit lhůtu na provedení daňové kontroly. Naopak v případě dodatečných platebních výměrů se jednalo o řádná rozhodnutí o stanovení daně, která navazovala na provedenou daňovou kontrolu, v rámci které správce daně na základě provedeního dokazování zjistil skutkový stav, který považoval za dostatečný pro své rozhodnutí, následně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění a dal jí prostor pro vyjádření, a nakonec kompletní vyhodnocení věci zachytil do podrobné Zprávy o daňové kontrole, kterou žalobkyni řádně doručil.
56. Ve vztahu k namítané prekluzi daňové povinnosti soud nejprve rekapituluje relevantní právní úpravu. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.* A konečně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
57. Soud se s ohledem na výše uvedené okolnosti projednávané věci ztotožnil se žalovaným v posouzení námítky prekluze jako nedůvodné, jak se podává v bodech [99] až [106] napadeného rozhodnutí. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena dne 19. 4. 2017 (protokolem o ústním jednání č. j. 626028/17/2212-60561-301245), přičemž tříletá lhůta nebyla přerušena a měla uplynout dne 20. 4. 2020. Správce daně vydal dne 31. 3. 2020 předmětné dodatečné platební výměry, jimiž stanovil žalobkyni předmětnou daň (doručeny zástupci žalobkyně dne 1. 4. 2020), tudíž došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, v důsledku čehož se tato lhůta prodloužila o 1 rok, tj. do 20. 4. 2021. Vzhledem k tomu, že k pravomocnému doměření daně došlo dne 12. 4. 2021 (kdy zástupci žalobkyně bylo doručeno napadené rozhodnutí), stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty. K žalobkyní namítané prekluzi práva na stanovení předmětné daňové povinnosti tudíž nedošlo.
58. V návaznosti na shora uvedené soud činí dílčí závěr, že žádná z prvního okruhu žalobních námitek nebyla uplatněna důvodně.
- (ii) *Otázka (ne)zákonosti přenosu důkazního břemene*
59. Žalobkyně dále ve své žalobě namítala, že správce daně v předmětném případě neunesl své důkazní břemeno k prokázání nevěrohodnosti či neúplnosti účetních evidencí a dokladů týkajících se předmětného zdanitelného plnění, a proto nemohlo přejít důkazní

břemeno na žalobkyni. Výzvy k prokázání skutečností vydané správcem daně žalobkyně označila za nekonkrétní a zmatečné, které nemohly způsobit přenesení důkazního břemene. I tyto žalobní námitky jsou po obsahové stránce obdobné námitkám odvolacím, s nimiž se žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal (srov. body [107] až [112] napadeného rozhodnutí).

60. Soud v dané souvislosti nejprve odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2022, č. j. 10 Afs 415/2019 – 30, v němž byla shrnuta judikaturní východiska ohledně prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH následovně: „[...] *konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení hmotného daňového práva, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. [...] NSS k tomu ovšem musí uvést, že přiznání nároku na odpočet DPH je podmíněno splněním podmínek dvou, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014 č. 9 Afs 57/2013 - 37).“*
61. Soud rovněž odkazuje na bohatou a ustálenou judikaturu správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na nárok na odpočet DPH. Velmi zevrubné shrnutí této judikatury lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32:

*„[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.*

*[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008,*

č. j. 9 Afs 204/2007-72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS\_a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] [...] Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).“

62. Nejvyšší správní soud se v recentním rozsudku ze dne 18. 8. 2022, 2 Afs 331/2018 – 85 podrobně vyjádřil k otázce přenosu důkazního břemene ze správce daně zpět na daňový subjekt následovně:

„[32] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně

proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)]. „Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Dále pak v rozsudku ze dne 1. 6. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, přijal závěr, že „[j]e třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“

63. Veden právě citovanými východisky, soud přistoupil k posouzení námítky žalobkyně o nepřenesení důkazního břemene ohledně oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH ze sporných daňových dokladů vystavených společnostmi DIPOS JČ a B.A.R., a to ze správce daně zpět na žalobkyni.
64. Předmět daňové kontroly, jakož i kontrolní zjištění, na základě kterých vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobkyně skutečně přijala předmětné plnění uvedené na předložených daňových dokladech od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. a v deklarováném rozsahu, jsou podrobně popsány ve Zprávě o daňové kontrole (srov. str. 4 až 30 této zprávy). Soud ověřil, že uvedená kontrolní zjištění mají oporu ve správním spisu. Žalobkyně ostatně ve své žalobě konkrétním způsobem jednotlivá zjištění nezpochybnila, když je odmítá jako nesprávná pouze na základě obecně formulované argumentace, aniž by s jednotlivými kontrolními zjištěními blíže a konkrétním způsobem polemizovala. Namítá-li žalobkyně, že správce daně nevěrohodnost anebo neúplnost účetních evidencí a sporovaných daňových dokladů od předmětných dvou dodavatelů neprokázal, tak s tímto jejím hodnocením se soud neztotožnil.
65. Soud na tomto místě odkazuje zejména na str. 27 až 30 Zprávy o daňové kontrole (*Shrnutí kontrolních zjištění správce daně před vystavením výzvy k prokázání skutečnosti*), kde jsou přehledně shrnuty konkrétní skutečnosti, na základě kterých správci daně

vznikla pochybnost o tom, zda žalobkyně skutečně přijala deklarované plnění (služby spočívající v montáži a kompletaci skladovacích věží) od jí tvrzených dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. Zejména je třeba zmínit to, že (i) nikdo z vyslechnutých svědků neznal uvedené dva dodavatele, (ii) na pracoviště se v dané době dostavovaly jisté osoby, jejichž počet nebyl postaven najisto, (iii) tyto osoby nikdo neznal a nebyla vedena jejich evidence ani odpracované hodiny (svědek R. je označoval za brigádníky), (iv) práce řídil a pracovní úkoly zadával zaměstnanec žalobkyně pan R., přičemž i kontroloval výsledek práce (smontované skladovací věže), (v) v některých obdobích měly věže montovat pouze zaměstnanci žalobkyně (pan R. a pan B.), ovšem pan B. toto popřel, (vi) společnost B.A.R. neměla v daném období evidovány žádné zaměstnance, (vii) rozcházely se informace o časové náročnosti smontování jedné skladovací věže, (viii) v období od 5. 8. 2015 do 17. 12. 2015 a poté od 2. 5. 2016 do 18. 1. 2017 byly poukazovány z účtu žalobkyně na účet dodavatele I. V. finanční částky s popisem kompletace věží. Všechna tato zjištění podle názoru soudu plně odůvodňují pochybnosti správce daně o věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní doložených účetních dokladů stran deklarovaných plnění (dodání činností spočívajících v montáži a kompletaci skladovacích věží) od společnosti DIPOS JČ, kterou v roce 2016 měla nahradit společnost B.A.R.

66. Za právě popsaného stavu správce daně důvodně učinil dne 15. 2. 2019 výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (doručena dne 17. 2. 2019), ve které žalobkyni vyzval mj. k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění vykázaná v daňových dokladech specifikovaných ve výzvě byla žalobkyní fakticky přijata od deklarovaných dodavatelů. V rámci této výzvy správce daně náležitě odůvodnil vzniklé pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně přijala od společnosti DIPOS JČ a poté od společnosti B.A.R. deklarované služby v deklarovaném období, množství a rozsahu, zda tyto obchodní transakce skutečně byly realizovány a zda odpočet DPH byl žalobkyní uplatněn oprávněně, tzn. v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH (viz str. 22 a 23, resp. 27 a 28 výzvy). Protože zástupce žalobkyně upozornil na nesrovnalost mezi výrokem výzvy a jejím odůvodněním, správce daně vydal dne 23. 4. 2019 novou výzvu, která je co do odůvodnění shodná a u níž je do výroku již doplněn údaj o zdaňovacím období květen 2016 – prosinec 2016, který v původní výzvě absentoval. Právě uvedená skutečnost dle názoru soudu neměla vliv na důsledky spojené s výzvou k prokázání skutečností, tj. přenos důkazního břemene zpět na žalobkyni, neboť nesrovnalost ve výroku výzvy byla tímto odstraněna. Žalobkyně si na základě odůvodnění obou výzev musela být vědoma, jaké pochybnosti stran deklarovaných plnění na předmětných daňových dokladech správce daně měl a z jakých důvodů. Soud proto nesouhlasil s žalobkyní, že by předmětné výzvy správce daně byly „*naprosto zmatečné dokumenty*“, resp. že by správce daně ve výzvách neuváděl konkrétní argumentaci.
67. Soud naopak souhlasil s názorem správce daně a žalovaného, že uvedená zjištění správce daně dostatečně odůvodňovala vznik pochybností o souladu údajů na žalobkyní předložených daňových dokladech se skutečností. Je třeba připomenout, že v souladu s výše citovanou judikaturou důkazní povinnost správce daně neznamenal, že by správce daně musel prokázat rozpor daného účetního případu se skutečností. Správce daně proto zcela správně konstatoval, že v návaznosti na předmětnou výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu došlo k přenesení důkazního břemene ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů „zpět“ na žalobkyni, a bylo tak na žalobkyni, aby prokázala, že k přijetí předmětného plnění skutečně došlo.
68. Soud ve výše popsaném postupu žalovaného, a potažmo i správce daně, neshledal žádné

vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto hodnotil i tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

(iii) *Otázka (ne)zákonnosti postupu při dokazování*

69. Za poslední okruh žalobních námitek žalobkyně označila nezákonný postup správních orgánů při dokazování, který žalobkyně spatřovala v následujícím: (a) neprovedení žalobkyní navržených důkazů, (b) účelový výklad provedených důkazů a (c) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
70. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně uplatnila v souvislosti s hodnocením důkazů, z nichž správní orgány vyšly ve svých rozhodnutích.
71. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 – 21 (body [10] a [11]) kasační soud připomněl, že k vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů, podle které *„nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)“* a dále *„zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“*
72. Nutno konstatovat, že žalobkyně uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pouze v obecné rovině, když v žalobě neuvedla, kterou její konkrétní námitku žalovaný v napadeném rozhodnutí měl opomenout vypořádat. Soud tudíž rovněž v obecné rovině uvádí, že napadené rozhodnutí shledal plně přezkoumatelným, a to jednak jako celek (jsou jasně patrné důvody, pro které žalovaný odvolání žalobkyně zamítl), jednak ve vztahu k hodnocení v řízení provedených důkazů, jakož i důvodům, pro které některé z důkazních návrhů žalobkyně nakonec správní orgány neprovedly (jak bude uvedeno dále).
73. Soud v dané souvislosti konstatuje, že žalovaný provedené dokazování podrobně a srozumitelně popsal v bodech [35] až [82] napadeného rozhodnutí, přičemž jej shrnul v bodech [83] až [86] následovně:

*„[83] Předložením formálně správných daňových dokladů přijatých od dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. odvolatel unesl své primární důkazní břemeno (viz bod [34]). Na základě důkazních prostředků, které si prvostupňový správce daně obstaral bez součinnosti s odvolatelem a svědeckých výpovědí (viz bod [54]) vznikly prvostupňovému správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda odvolatel nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od předmětných dodavatelů uplatnil v souladu s ust. § 72 a 73 ZDPH, tj. zda se tato plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na sporných daňových dokladech. Důkazní břemeno bylo vyjádřením vážných a důvodných pochybností prvostupňového správce daně ve Výzvě přeneseno zpět na odvolatele a sporné daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu (viz body [53], [58] a [59]). Na základě námitek odvolatele byly provedeny svědecké výpovědi J. B., P. B. a I. V. (viz body [63], [76] a [81]), avšak ani tyto provedené svědecké výpovědi nebylo možno osvědčit jako důkaz jeho tvrzení. Svědecké výpovědi M. H., L. S. a pana Š. nebyly ze strany prvostupňového správce daně ani odvolacího orgánu provedeny. Oprávněnost nároku*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na odpočet daně nebyla provedením svědeckých výpovědí těchto osob prokázána. Důvod neprovedení těchto svědeckých výpovědí odvolací orgán uvedl v bodech [61], [71] a [80] tohoto rozhodnutí. Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností je tak dle odvolacího orgánu třeba konstatovat, že odvolatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných společností DIPOS JČ a B.A.R. uplatnil v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH, tj. že předmětné služby skutečně pořídil od plátců uvedených na sporných daňových dokladech jako dodavatel a v rozsahu tvrzeném na sporných daňových dokladech (viz body [15] až [17] a [22]).

[84] Bylo přitom na odvolateli, aby si i nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohly prokázat, že zde řešená sporná plnění byla uskutečněna tak, jak je na sporných daňových dokladech deklarováno (viz bod [24]). Zároveň bylo na odvolateli, aby ke sporným plněním existovala i věrohodná auditní stopa (viz bod [25]).

[85] Dle zpochybněných objednávek a předávacích protokolů, jež měly prokázat předmětný rozsah a deklarovaného dodavatele, měli dodavatelé DIPOS JČ a B.A.R. provést kompletaci kovových konstrukcí (věží). V průběhu daňového řízení však bylo zjištěno, že osoba, která za odvolatele zajišťovala kompletaci věží (pan P. R.) a přímo se na těchto pracích podílela, neznala společnosti, které se měly podílet na smontování předmětných věží (viz bod [42]) a k brigádníkům kompletující předmětné věže nevedl žádnou agendu. Svědek pan B., jež měl být účasten kompletace předmětných věží, se společností B.A.R. nespolečně pracoval, přičemž měl být jejím zaměstnancem (viz bod [76]) a ve společnosti DIPOS JČ pracoval v době, kdy se předmětná společnost na kompletačních a montážních pracích pro odvolatele již nepodílela. Závěrem svědeckého protokolu sice uvedl, že se na kompletaci věží podílel, ale již nesdělil žádné bližší informace k těmto pracím. Dalším zaměstnancem společností DIPOS JČ a B.A.R., který se dle odvolatele měl podílet na kompletačních a montážních pracích měl být pan Š.. Ale ani ten předmětnou spolupráci nepotvrdil (viz bod [81]). Dodavatele služeb společnosti DIPOS JČ a B.A.R. neznal ani pan V., kterému odvolatel hradil finanční prostředky za provedené práce na jeho bankovní účet a který spolupráci s odvolatelem na montážních a kompletačních pracích potvrdil. Odvolatel si k plnění nezajistil žádné listinné důkazní prostředky, které by nebyly v řízení důvodně zpochybněny. Odvolatel tak nemohl tak být v dobré víře v oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Výše uvedené skutečnosti tedy měly odvolatele vést k tomu, aby si zajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání, že předmětné práce skutečně pořídil od společností DIPOS JČ a B.A.R. uvedených na sporných daňových dokladech jako dodavatel a v rozsahu tvrzeném na sporných daňových dokladech, což však neučinil (viz bod [83]).

[86] Na základě skutečností uvedených v bodě [85] tohoto rozhodnutí je tak dle odvolacího orgánu třeba konstatovat, že si odvolatel nad rámec svých běžných obchodních potřeb a vlastně ani v jejich rámci neopatřil dostatek důkazních prostředků, kterými by v daňovém řízení mohl prokázat svou dobrou víru v to, že kompletaci JČl věží provedly společnosti DIPOS JČ a B.A.R. uvedené na sporných daňových dokladech jako dodavatelé a že k poskytnutí předmětných prací došlo v rozsahu tvrzeném na sporných daňových dokladech. Nedostatek důkazních prostředků přitom nemůže jít k tíži prvostupňového správce daně, ale naopak odvolatele, který byl s ohledem na zjištění důvodných pochyb o faktickém průběhu posuzované obchodní transakce povinen svá tvrzení prokázat jinými důkazními prostředky než jen formálními a zpochybněnými listinnými důkazními prostředky (daňové doklady, objednávky, předávací protokoly), které nebyly v řízení podpořeny dalšími zjištěními (dodavatelé s virtuálním sídlem, nezveřejňující žádné dostupné informace (webové stránky) ani účetní závěrky v obchodním rejstříku, chybějící smluvní dokumentace, absence seznamu

*pracovníků apod.). Prvostupňový správce daně požadoval po odvolateli prokázání okolností zdanitelného plnění, o kterých odvolatel tvrdil, že je fakticky přijal tak, jak je deklarováno na sporných daňových dokladech a bylo věcí odvolatele, aby si pro případ pochybností o faktickém průběhu tohoto obchodního případu opatřil dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení.“*

74. Vzhledem k tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž podrobně vypořádal jednotlivé odvolací důvody (srov. body [95] až [132] napadeného rozhodnutí), soud shledal napadené rozhodnutí plně přezkoumatelné, a tudíž hodnotil žalobkyní uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti jako neopodstatněnou.
75. Soud se dále zabýval žalobkyní namítanou účelovostí hodnocení provedených důkazů ze strany finančních orgánů.
76. Jak vyplývá ze shora citované judikatury, daňový subjekt, chce-li úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH, je povinen tvrdit, resp. po přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt i prokázat, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, skutečně přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a takové plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti; daňový subjekt musí tedy v daňovém řízení tvrdit a prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, že mu ono plnění v deklarovaném rozsahu skutečně poskytl subjekt, který je plátcem DPH.
77. Soud neshledal, že by správce daně a žalovaný hodnotili provedené důkazy účelově a pouze v neprospěch žalobkyně. Soud má naopak za to, že obsah výpovědí, jak byly shrnuty v napadeném rozhodnutí, věrně odpovídá obsahu protokolů o výslechu jednotlivých svědků. Na základě obsahu správního spisu soud aprobuje závěry správce daně a žalovaného, že v řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně skutečně přijala plnění, z něhož si uplatnila sporný nárok na DPH, a to od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Na tomto místě soud poukazuje zejména na to, že žádný z vyslechnutých svědků neznal tvrzené dodavatele DIPOS JČ a B.A.R., resp. neupřesnil, kdo konkrétně měl práce za tyto dodavatele provádět a v jakém vztahu by dané osoby k uvedeným dodavatelům měly být, když vyšlo najevo, že zaměstnanci uvedených dvou společností to nebyli. Svědek R., který z pozice zaměstnance žalobkyně zajišťoval předmětnou montáž a servis skladovacích věží, uvedl, že mu práce pomáhalo provádět 4 nebo 5 „brigádníků“, kteří se dost střídali a které neznal a neznal ani jejich zaměstnavatele či toho, kdo je vyslal. Rovněž vypověděl, že on věděl, co se má vyrobit, jak se to má vyrobit, a dohlížel nad brigádníky, kontroloval jejich práci, určoval jim práci, jakou mají udělat, a dále že po smontování věže zkontroloval, zda jsou způsobilé k předání. Navíc jednatel žalobkyně v úvodu daňové kontroly k předmětným plněním vypověděl, že vždy jednal pouze s L. S. (jednatelem uvedených společností), kterému vystavil objednávku, dále že na jeho přání bylo fakturováno nejprve společnosti DIPOS JČ a poté společnosti B.A.R., že si nevedl seznam osob, které byly na pracovišti a že pan S. na tyto lidi nedohlížel, když jejich práci řídil a dohled nad nimi zajišťoval pan R. (zaměstnanec žalobkyně). Rovněž uvedl, že v období listopad 2015 až duben 2016 a červen 2016 prováděli kompletaci věží zaměstnanci žalobkyně B. a R. a dále že se na montážních pracích od června 2016 podílel pan V. za cenu 250 Kč/hod (srov. protokoly o ústních jednáních konaných dne 19. 4. 2017, 16. 5. 2017 a 16. 8. 2017). Je tudíž zřejmé, že se žalobkyni nepodařilo odstranit důvodné pochybnosti správce daně, že k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění skutečně došlo způsobem a v rozsahu,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

který byl deklarován v předložených daňových dokladech.

78. Namítá-li žalobkyně, že bylo prokázáno, že předmětné skladovací věže musely být smontovány, když byly předány jejímu zákazníkovi, pak je třeba ji upozornit, že správce daně a žalovaný nepochybnili, že k poskytnutí jistých prací v rámci montáže předmětných skladovacích věží došlo a že při nich žalobkyni pomáhaly jisté fyzické osoby („brigádníci“), ale zpochybnili (a žalobkyně tyto pochybnosti nebyla schopna vyvrátit), že plnění deklarované na předmětných daňových dokladech skutečně poskytli žalobkyni označení dodavatelé a že takové plnění bylo poskytnuto v rozsahu, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech (tj. žalobkyni tvrzené činnosti spočívající v montáži a kompletaci skladovacích věží v hodnotě téměř 4,2 mil. Kč za období srpen, září a říjen 2015, resp. téměř 1,4 mil Kč za období červenec, listopad a prosinec 2016). Z provedeného dokazování totiž vyplynulo pouze to, že pan L. S. zajistil pro žalobkyni jisté blíže nespecifikované fyzické osoby, které prokazatelně nebyly zaměstnanci uvedených dvou společností a které byly vnímány jako brigádníci, když v blíže nespecifikovaném rozsahu pomáhaly panu R. (zaměstnanci žalobkyně) při montáži a kompletaci skladovacích věží. Soud na tomto místě připomíná, že správce daně nebyl povinen prokázat, jak se předmětné transakce fakticky uskutečnily, když k odmítnutí nároku na odpočet DPH plně postačovalo, pokud žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně odstranění pochybností, které byly správcem daně náležitě odůvodněny a žalobkyni řádně předešly.
79. Soud tudíž souhlasí se žalovaným, že žalobkyně jednoznačně neprokázala, že skutečně přijala předmětná plnění (montáž a kompletace skladovacích věží) nejprve od společnosti DIPOS JČ (měsíce srpen 2015 až říjen 2015) a poté od společnosti B.A.R. (měsíce květen 2016 – prosinec 2016), když žalobkyni předložené listinné důkazy (účetní doklady) byly formulovány značně obecně a byly znevěrohodněny jinými důkazními prostředky, zejména shora uvedenými výpověďmi svědků. Žalobkyni se posléze nepodařilo jí sdělené pochybnosti správce daně odstranit dodatečně navrženými důkazy, které naopak pochybnosti ohledně poskytnutého plnění deklarovaného na předmětných daňových dokladech ještě více prohloubily (svědci B. a V. ani jednoho z tvrzených dodavatelů neznali; svědek B. nikdy nebyl zaměstnancem společnosti B.A.R. a zaměstnancem společnosti DIPOS JČ se stal od 1. 5. 2016, tedy v době, když již tato společnost dle předložených daňových dokladů žalobkyni tvrzené plnění neúčtovala, a navíc pracoval jako řidič a obsluha pracovního stroje na opravu silnic).
80. Soud rovněž neshledal žádné pochybení správních orgánů v souvislosti s neprovedením výslechu L. S., jednatele společností DIPOS JČ a B.A.R. Soud se plně ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, že správní orgány vyvinuly veškeré úsilí, které po nich lze legitimně požadovat (z hlediska dosažení cíle správy daně, kterým je zejména správné zjištění a stanovení daně), aby k výslechu žalobkyni navrhovaného svědka S. došlo. Jak příležitostně zrekapituloval žalovaný, během daňové kontroly správce daně předvolal pana S. hned dvakrát (pan S. se z obou jednání omluvil a jeho skutečný pobyt byl neznámý) a v odvolacím řízení bylo postupně nařízeno celkem pět termínů jednání za účelem provedení výslechu pana S.. Žalovaný podrobně popsal, co vedlo ke zmaření uvedených pěti termínů pro výslech tohoto svědka, kdy se z jednotlivých jednání omlouval zástupce žalobkyně, a právě v těch případech, kdy nebyla jeho omluva ze strany správce daně akceptována, se následně z jednání omluvil také sám svědek (konkrétně se jednalo o jednání nařízená na 13. 10. 2020 a 5. 1. 2021). Soud souhlasí se žalovaným, že pan S. zjevně neměl zájem na tom být vyslechnut, a pokud nebylo možno jeho výsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dosáhnout ani (celkem sedmi) předvoláními, ani pokusem o předvedení, postupovaly správní orgány správně, pokud od výsledku tohoto svědka upustily. I bez výsledku svědka S. správní orgány v dostatečném rozsahu zjistily skutkový stav pro finální závěr, že žalobkyně neprokázala, že by uplatnila předmětné nároky na odpočet DPH z plnění přijatého od společností DIPOS JČ a B.A.R. v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Soud z uvedených důvodů hodnotil jako nadbytečný důkazní návrh na provedení výsledku tohoto svědka v soudním řízení. V dané souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vedené dle s. ř. s. není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého „soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí“), čemuž odpovídá i omezený rozsah dokazování před správním soudem. Dokazování má primárně probíhat před správním orgánem a bylo by v rozporu s podstatou soudního přezkumu ve správním soudnictví, aby soud opakoval rozsáhlé dokazování, které již proběhlo, či mohlo proběhnout již ve správním (daňovém) řízení (pokud by se tento svědek svému výsledku nevyhýbal, resp. by nedošlo ke zmaření několika jednání nařízených za účelem výsledku tohoto svědka, k čemuž přispěl svým přístupem i právní zástupce žalobkyně).

81. Soud rovněž neshledal vadným to, že správce daně zohlednil vyjádření pana S., které tento podal jménem právnické osoby DIPOS JČ v rámci jiného daňového řízení (jednalo se právě o řízení s daňovým subjektem DIPOS JČ, u něž byla vedena daňová řízení ve věci DPH za zdaňovací období leden roku 2015 až srpen roku 2016, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 7. 10. 2019, č. j. 2055748/19/2212-60561-301245, kterým byl učiněn součástí správního spisu protokol č. j. 1429428/16/2212-60561-301245 ze dne 16. 6. 2016). V tomto jiném daňovém řízení nebyl pan S. vyslýchán jako svědek a nemohla tak být porušena práva žalobkyně zakotvená v § 96 odst. 5 daňového řádu. Použití takovýchto podkladů získaných v jiných daňových řízeních výslovně připouští § 93 odst. 2 daňového řádu. Nelze tudíž důvodně dovozovat, že by správce daně či žalovaný vyvíjeli snahu zastřeně provést výsledek pana S., když navíc k ústnímu jednání ve věci společnosti DIPOS JČ došlo ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně.
82. Pokud jde o námitky směrem k posouzení čestného prohlášení pana S., které bylo vystaveno ve stejném období, kdy se zástupce žalobkyně či svědek omlouvali z jednání u správce daně, a to na žádost a v místě sídla zástupce žalobkyně, pak ani tyto soud neshledal důvodnými. Soud souhlasí s hodnocením předmětného čestného prohlášení jak z hlediska jeho nedostatečné důkazní síly, tak i z hlediska jeho nevěrohodnosti. Obsah čestného prohlášení je totiž nejen v rozporu s tím, co pan S. již dříve sdělil v jiném řízení jménem společnosti DIPOS JČ, jíž byl jednatelem, ale i v rozporu s obsahem jiných důkazů provedených v předmětném řízení před správními orgány, zejména výpověďmi jednatele žalobkyně pana H., jakož i svědka R. (v podrobnostech viz body [72] a [73] napadeného rozhodnutí).
83. K námitce žalobkyně, že v řízení prokázala úhradu předmětných faktur, soud ve shodě s žalovaným i správcem daně uvádí, že úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zapláceno, když může jít například v části či zcela o fiktivní faktury bez věcného opodstatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017 – 33, bod [16]). Soud v podrobnostech odkazuje na body [50] až [52] napadeného rozhodnutí. K tomu soud doplňuje, že ze správního spisu navíc vyplynula i další fakturace mezi žalobkyní a společností B.A.R., u které si však žalobkyně neuplatnila nárok na odpočet DPH, jak vypověděl jednatel žalobkyně pan H. (srov. protokol o ústním jednání před správcem daně konaném dne 16. 8. 2017).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

84. Zcela nepřipadným je v projednávané věci odkaz žalobkyně na zásadu „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“, neboť tato zásada, jakož i žalobkyní citovaná judikatura, se týkají pochybností plynoucích z výkladu práva a rozhodně se nemůže jednat o pochybnosti skutkové.
85. Soud uzavírá, že ani žalobní námitky souhrnně označené jako nezákonný postup při dokazování nebyly důvodné.
- (iv) Aspekt nové judikatury ve věci „Kemwater“*
86. Podle názoru soudu na jeho posouzení předmětné věci nemá vliv nová judikatura Soudního dvora EU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci Kemwater (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208).
87. Tuto novou judikaturu shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 59 následovně: *„Podle Soudního dvora musí správce daně odeprít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odeprít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).“* (srov. bod [26] cit. rozsudku). Rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU ve věci Kemwater tak „[...] vytvářejí prostor pro to, aby mohlo být postavení dodavatele jako plátce daně odvozeno od jiných skutkových okolností, pokud tím bude toto postavení jednoznačně prokázáno, přičemž tyto okolnosti mohou být správci daně známy i jinak než na základě tvrzení daňového subjektu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018 – 85, bod [41]).
88. Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 374/2020 rovněž upozornil, že: *„Nová judikatura ve věci Kemwater nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“* (srov. bod [29] cit. rozsudku).
89. Podstatu právního závěru vysloveného v nové judikatuře ve věci Kemwater vnímá soud tak, že je třeba eliminovat případy, kdy by v průběhu řízení před finančními orgány bylo daňovému subjektu upřeno právo prokázat, že dodavatelem sporného zdanitelného plnění byl vzhledem ke konkrétním okolnostem daného případu jiný plátce DPH než ten, který byl deklarován na daňovém subjektu doložených daňových dokladech. Ponecháme-li stranou ty případy, kdy je správci daně známa existence jiného plátce daně, jenž fakticky poskytl předmětné plnění (což nebyl soudem nyní posuzovaný případ), pak daňový subjekt, jehož tíží břemena tvrzení a důkazní stran uplatněného nároku na

odpočet DPH (došlo-li k důvodnému zpochybnění předložených daňových dokladů ze strany správce daně) by měl alespoň tvrdit takové skutečnosti, z nichž vyplýne, že předmětné plnění za daných okolností případu mohlo být dodáno jiným plátcem DPH než tím deklarovaným na daňových dokladech, resp. věrohodně vysvětlil, proč by skutečným dodavatelem předmětného zdanitelného plnění mohl být jiný plátc DPH než ten, který je uveden na předložených daňových dokladech. Podle názoru soudu v daňovém řízení musí být vždy ověřeno, že daňový subjekt (plátc DPH) přijal předmětná plnění právě od jiné osoby povinné k dani (plátc DPH), neboť pouze transakce mezi dvěma osobami povinnými k dani může vést k oprávněnosti nárokování odpočtu DPH, když tato okolnost představuje hmotněprávní podmínku takového nároku.

90. V projednávané věci ovšem žalobkyně žádné takové skutečnosti indikující možnost dodání předmětného plnění jiným plátcem DPH než deklarovanými společnostmi DIPOS JČ a B.A.R. netvrdila. Žalobkyně vůbec nepřipouštěla možnost, že předmětné plnění poskytl někdo jiný než tvrzení dva dodavatelé, přičemž z průběhu daňové kontroly ani nevyplynula žádná indicie, že by deklarované plnění poskytl jiný plátc DPH než deklarované společnosti. Správce daně tudíž neměl povinnost dále zjišťovat, kdo a v jakém rozsahu deklarované plnění skutečně žalobkyni poskytl, aby bylo možné postavit najisto, zda šlo o plátc DPH. Navíc v projednávané věci byli v průběhu daňové kontroly u žalobkyně oba deklarovaní dodavatelé nekontaktní (resp. jeden byl později dokonce soudem i zrušen), když pan S., jakožto jednatel těchto dodavatelů, v jiném daňovém řízení spolupráci s žalobkyní v daném obchodním případě vyloučil a později se prokazatelně vyhýbal svému výslechu, který se správce daně opakovaně snažil provést (přičemž panem S. učiněné čestné prohlášení soud ve shodě se žalovaným hodnotil za daných okolností případu jako krajně nevěrohodné). Provedeným dokazováním (přičemž důkazní břemeno měla žalobkyně) se tak nepodařilo vyloučit takový scénář, že žalobkyně ve skutečnosti přijala předmětná plnění (byly prokázány pouze pomocné práce při montáži skladovacích věží) od neplátců DPH, což by vylučovalo její nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 72 a 73 ZDPH.
91. Soud *obiter dictum* uvádí, že z obsahu správního spisu se jeví jako velmi pravděpodobné, že namísto deklarovaného plnění (tvrzené *činnosti spočívající v montáži a kompletaci skladovacích věží*) fakticky šlo pouze o „pomocné práce“, které ve skutečnosti poskytovaly fyzické osoby („brigádníci“), jejichž přítomnost zajistil pan L. S.. Související fakturace nejprve na společnost DIPOS JČ a poté na společnost B.A.R. (které v rozhodné době nedisponovaly zaměstnanci, prostřednictvím nichž by mohly tvrzené činnosti poskytnout) tak mohla probíhat fiktivně, zvláště pokud se později ukázalo, že obě společnosti DPH na výstupu neodvedly, resp. staly se prakticky nekontaktními, a pan L. S. byl pravomocně odsouzen za trestnou činnost spočívající v krácení daně.

## VII.

### *Rozhodnutí soudu*

92. Soud závěrem shrnuje, že se v projednávané věci ztotožnil s finálním závěrem žalovaného, že žalobkyně ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet DPH z deklarovaného plnění (montáž a kompletace skladovacích věží), postupně fakturovaného od společnosti DIPOS JČ a poté od společnosti B.A.R., nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění všech podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH, mezi které patří i prokázání toho, že skutečný poskytovatel fakturovaného plnění byl v rozhodné době plátcem DPH a že plnění bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

skutečně od plátce DPH poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Tudíž správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní ze zpochybněných plnění vyloučil, a žalovaný následně nepochybil, pokud postup správce daně aproboval.

93. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

#### VIII.

##### *Náklady řízení*

94. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

Plzeň 31. srpna 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.  
předseda senátu