



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **HUDYNY, s.r.o.**, IČO: 020 81 652
se sídlem Na Veselí 14, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
se sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2019, č.j. 52861/19/5300-21442-711458

takto:

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

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 13. 7. 2017, č.j. 5779429/17/2004-52524-110582 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období prosinec 2016 (dále jen „předmětné zdaňovací období“) ve výši 394 959 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období dne 25. 1. 2017. Doručením výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 2. 2017, č.j. 1585605/17/2004-52524-110582 byl za předmětné zdaňovací období zahájen postup k odstranění pochybností. Správce daně v uvedené výzvě konstatoval, že podíl přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění popírá základní smysl podnikání (dosahování zisku) a jeví se jako nepřiměřeně nízký. Vznikly mu tedy pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobkyni proto vyzval k předložení evidence pro účely DPH a dalších důkazních prostředků.
3. V odpovědi na uvedenou výzvu žalobkyně správci daně zaslala mimo jiné evidenci pro účely DPH a daňové a příjmové pokladní doklady vystavené společností AL-MARE TĚŠNOV s.r.o. (dále jen „AL-MARE“). Poté zaslal správce daně žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 6. 2017, č.j. 5102438/17/2004-60561-107320, na které žalobkyně reagovala zasláním knihy analytické evidence a příjmových dokladů vystavených společností AL-MARE. Následně vydal správce daně platební výměr, v němž konstatoval, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o přijetí předmětného zdanitelného plnění.
4. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Namítala, že platební výměr byl vydán v rozporu s daňovým řádem. Chyby na příjmových dokladech způsobila účetní a vše již bylo napraveno. Nejedná se o doklady dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), ale o doklady účetní, které nemají vliv na odpočet DPH. Pokud měl správce daně za to, že žalobkyně porušila zákon o omezení plateb v hotovosti, měl tyto pochybnosti prokázat. Žalobkyně jednala v dobré víře a nemůže být odpovědná za své dodavatele. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Žalobkyně navrhla zjistit, zda společnost AL-MARE v předmětném zdaňovacím období podala kontrolní hlášení a vykážala v něm plnění poskytnutá žalobkyni. Správce daně dle žalobkyně pominul institut ručení za nedovedenou daň. Pokud byl její dodavatel nespolehlivým plátcem, byla žalobkyně v postavení ručitele ve smyslu § 109 odst. 3 ZDPH. Tato skutečnost, stejně jako to, zda společnost AL-MARE plnila své daňové povinnosti či byla pro správce daně kontaktní, není z hlediska nároku na odpočet relevantní. K odvolání žalobkyně přiložila čestné prohlášení L. Š. potvrzující to, že pro žalobkyni za společnost AL-MARE zajišťovala dodávky a služby a platby probíhaly v hotovosti při dodávce. Společnost AL-MARE zastupovala na základě plné moci udělené jednatelem. Další okolnosti vztahu p. Š. a společnosti AL-MARE nebyly žalobkyni známy.
5. V rámci odvolacího řízení vydal žalovaný 4. 10. 2019 výzvu k prokázání skutečností č.j. 41126/19/5300-21442-711458 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), v níž žalobkyni vyzval, aby prokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Žalobkyně reagovala podáním z 6. 11. 2019, v němž navrhla výslech L. J., který se podílel na činnosti společnosti AL-MARE.
6. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění za nájem, ostrahu, úklid, opravu vstupu atd., a to na základě daňových dokladů, v nichž deklarovala, že je přijala od společnosti AL-MARE. Jejich přijetí nemohlo být ověřeno u společnosti AL-MARE, neboť ta je pro správce daně nekontaktní, nepodala přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období ani kontrolní hlášení. Byla také prohlášena nespolehlivým plátcem a tato informace byla

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zveřejněna dne 26. 11. 2016, tedy před uskutečněním zdanitelných plnění. Jednatele a společníka AL-MARE J. B. se v daňovém řízení nepodařilo vyslechnout, ale správce daně získal jeho výpověď v rámci vyhledávací činnosti. V ní J. B. uvedl, že za společnost AL-MARE nepodepsal žádné dokumenty týkající se spolupráce s žalobkyní a jejího jednatele osobně nezná. Neznal ani L. Š., ani rámcovou smlouvu o obchodní spolupráci uzavřenou mezi žalobkyní a společností AL-MARE. Vznikly tudíž oprávněné pochybnosti, zda žalobkyně deklarovaná zdanitelná plnění od společnosti AL-MARE skutečně obdržela. Společnost AL-MARE byla nekontaktní, a uvedené skutečnosti tak u ní nebylo možno ověřit. Tyto pochybnosti neodstranily ani další žalobkyní předložené doklady. Uvedení přijatých zdanitelných plnění do evidence DPH pouze prokazuje, že žalobkyně z jejich přijetí uplatnila nárok na odpočet, nikoliv, že je nabyta od společnosti AL-MARE. Plnění byla identifikována obecným popisem činností, nebyl zřejmý konkrétní předmět ani rozsah a v příjmových dokladech byly nesrovnalosti, což vyvolalo pochybnosti o jejich pravosti a o tom, zda k platbám fakticky došlo. Žalobkyně v období od 1. 12. 2016 do 23. 12. 2016 vybrala ze svého bankovního účtu 1 580 000 Kč v hotovosti, avšak pokladními doklady od společnosti AL-MARE dokládala platby v celkové výši 3 491 013,16 Kč. Stav poklady nedoložila. Předložila pouze pokladní doklady, které měly prokázat úhrady za přijatá zdanitelná plnění. Skutečnost, že platby vysokých částek v hotovosti v případě, že subjekty disponují bankovním účtem, jsou v běžném obchodním styku nestandardní, plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Příjmové pokladní doklady nejsou způsobilé prokázat, že společnost AL-MARE předmětná zdanitelná plnění uskutečnila.

7. Správce daně opakovaně předvolával L. Š., předvolání se však vrátila nedoručena (absence poštovní schránky), protože na čestném prohlášení figurovala adresa Městského úřadu ve Slaném. Požádal tedy o její předvedení Policii České republiky, předvést se ji však nepodařilo. Žalovaný dospěl k závěru, že zjištění týkající se deklarovaného dodavatele neposkytují reálný obraz o obchodní činnosti žalobkyně a společnosti AL-MARE. Předložené důkazní prostředky nepotvrzují faktické uskutečnění transakcí a jejich důkazní hodnotu snižují nesrovnalosti v uskutečněných platbách v hotovosti a nedoložení požadovaných důkazních prostředků. Čestné prohlášení L. Š. se proto jeví jako nevěrohodné. Předmět zdanitelných plnění navíc ve valné většině neodpovídal hlavní ekonomické činnosti společnosti AL-MARE, která podniká v hostinské činnosti a pronájmu nemovitostí, bytů a nebytových prostor, žalobkyni však měla poskytnout služby ostrahy, úklid, opravu vstupu do štolý atd. Vyvstala tak pochybnost, zda vůbec mohla předmětná plnění uskutečnit. Žalobkyně měla vyvinout patřičnou míru obezřetnosti a zajistit si takové dokumenty, které potvrdí průběh zdanitelného plnění. To však neučinila, a nemohla tedy být v dobré víře, že nárok na odpočet DPH v budoucnu obhájí. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že předmětná plnění jí poskytl tvrzený dodavatel. Nespecifikovala také, v čem konkrétně spatřuje porušení daňového řádu. Žalovaný v postupu správce daně žádné pochybení neshledal a sám v odvolacím řízení žalobkyni seznámil s existencí pochybnosti o tom, že deklarovaná plnění přijala od dodavatele AL-MARE.
8. K tvrzení o pochybení ze strany účetní žalovaný uvedl, že prokazování nároku na odpočet je primárně záležitostí dokladovou. V řízení vyšly najevo pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech, které tak ztratily důkazní hodnotu a nárok bylo potřeba prokázat dalšími způsoby, přičemž bylo povinností žalobkyně si důkazy zajistit. Žalobkyně předložila příjmové pokladní doklady a následně tytéž pokladní doklady, ale přečíslované.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

To pochybnosti správce daně prohloubilo. Žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet a své důkazní břemeno neunesla.

9. V řízení před správcem daně však nebylo řádně přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobkyni, protože nebyla přímo vyzvána k prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Žalovaný proto vyzval žalobkyni k prokázání uvedených skutečností výzvou v odvolacím řízení a seznámil ji s tím, že existují vážné a důvodné pochyby o tom, že deklarované zdanitelné plnění přijala od AL-MARE. Žalovaný tedy důkazní břemeno unesl.
10. K námitce, že měl své pochybnosti o možném porušení zákonného omezení plateb v hotovosti prokázat, žalovaný uvedl, že hotovostní placení je v případě plnění v rádech několika milionů korun značně nestandardní. Správci daně bylo uvedeným způsobem znemožněno ověřit toky finančních prostředků mezi žalobkyní a společností AL-MARE a žalobkyně se uvedeným postupem navíc sama vystavila důkazní nouzi.
11. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání skutečnosti, že zdanitelná plnění přijala od společnosti AL-MARE. Účastí na daňovém podvodu se správce daně vůbec nezabýval. K prokázání nároku na odpočet je nezbytné, aby plátce daně prokázal nejen to, že zdanitelné plnění opravdu nabyl, ale též to, zda jej nabyl od osoby, která je jako dodavatel uvedena na daňovém dokladu. To však žalobkyně neprokázala. Stran tvrzení, že měl v rámci odvolacího řízení prověřit, zda společnost AL-MARE podala kontrolní hlášení a vykázala plnění poskytnutá žalobkyni, pak žalovaný konstatoval, že tato společnost přiznání k DPH nepodala, stejně jako nepodala kontrolní hlášení.
12. Nedůvodná je dle žalovaného též námitka, že správce daně pominul institut ručení za neodvedenou daň. Ručení a neuznání nároku na odpočet daně představují dva zcela samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. V dané věci bylo vedeno toliko nalézací řízení, v jehož rámci dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, a aplikace institutu ručení za neodvedenou daň tedy nebyla v dané chvíli na místě.
13. Žalobkyní přiložené čestné prohlášení L. Š. je velmi obecné a neobsahuje informaci, na základě čeho byla oprávněna dodávky a služby pro dodavatele AL-MARE zajišťovat. Dále žalovaný odkázal na již shora popsané pokusy správce daně jmenovanou předvolat a předvést a dále na svědeckou výpověď J. B., která její tvrzení vyvrací, protože se čestné prohlášení jeví nevěrohodné.
14. Žalovaný unesl důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochybností, ve výzvě k prokázání skutečností označil konkrétní pochybnosti. Žalobkyně na tyto pochybnosti nijak nereagovala. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78 pak žalovaný uvedl, že se v něm Nejvyšší správní soud odchýlil od ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). V obdobných případech totiž předtím rozhodoval v tom smyslu, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet daně prokázat nejen to, že zdanitelné plnění fakticky přijal, ale též to, že jej přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla a informace o tom, kdo měl poskytnout služby, které měly být přičitatelné AL-MARE, zůstaly nejasné. Předložila jen daňové a pokladní doklady, jejichž věrohodnost byla zpochybněna. Požadavky finančních orgánů přitom nebyly

nepřiměřené. V otázce nepodaného kontrolního hlášení společnosti AL-MARE pak bylo správcem daně postupováno v souladu se zákonem.

15. Návrh na výslech L. J. považoval žalovaný za omyl, protože ačkoliv žalobkyně v podání, v němž provedení jeho výslechu navrhla, uvedla, že na něm „stále trvá“, do 6. 11. 2019, tedy do dne doručení uvedeného podání, nebyla ve spisovém materiálu o této osobě žádná zmínka. Z užití formulace se přitom dalo dovodit, že tento svědek musel být navržen již dříve. L. J. se vyskytuje v jiných řízeních vedených se žalobkyní za jiná zdaňovací období a jeho výslech byl navrhován k prokázání pochybností u dodavatele Svaka s.r.o. V jiném daňovém řízení byl jeho výslech proveden a nevyplývalo z něj, že by s žalobkyní jednal i v rámci jiné obchodní spolupráce než stran společnosti Svaka s.r.o. Žalovaný tak předpokládal, že se jednalo o omyl. V reakci na seznámení s podklady pro rozhodnutí pak žalobkyně výslech p. J. navrhla opětovně. Žalovaný uvedený návrh důkazu označil za účelový, protože se jednalo o nové tvrzení. Žalobkyně přitom v odvolacím řízení dokládala čestné prohlášení L. Š., že za společnost AL-MARE s ní jednala právě ona. Tvrzení o další jednající osobě bylo účelové. Žádnou e-mailovou komunikaci ani objednávky ve vztahu ke společnosti AL-MARE či p. J. žalobkyně nepředložila, navíc p. B. spolupráci AL-MARE s žalobkyní popřel. Výpověď p. J. by tedy byla nadbytečná. Jeho výslech byl proveden za jiná zdaňovací období a vyplývalo z něj, že žádnou činnost za společnost AL-MARE nevykonával.

II. Obsah žaloby

16. Žalobkyně v žalobě namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle ní nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene a finanční orgány neunesly svá důkazní břemena, když neprokázaly konkrétní skutečnosti zpochybňující věrohodnost účetnictví žalobkyně. Žalovaný vyjádřil subjektivní domněnky, jejichž podstatná část se nevztahuje k účetnictví žalobkyně a k přezkoumávaným plněním. Obecnost formulací na daňovém dokladu ani skutečnost, že žalobkyně nedoložila další důkazní prostředky, k unesení důkazního břemene nepostačují. To, že společnost AL-MARE se správcem daně nespolupracovala, byla nekontaktní a že předmět plnění neodpovídá nahlášeným živnostenským oprávněním, nelze za důvodné pochybnosti označit. Ty nemohou založit ani platby v hotovosti, které jsou naopak dokladem spolupráce mezi žalobkyní a společností AL-MARE. Věrohodnost účetnictví žalobkyně nezpochybňuje ani označení společnosti AL-MARE jako nespolehlivého plátce. K přenosu důkazního břemene je zapotřebí, aby finanční orgány aktivně prokázaly skutečnosti, kterými tvrzení daňového subjektu zpochybní, což se však nestalo.
17. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný na základě nesprávného hodnocení důkazů nesprávně zjistil skutkový stav. Provedené důkazy hodnotil tendenčně a upřednostnil ty části výpovědi svědků, které byly v rozporu s tvrzeními žalobkyně, aniž hodnotil jejich pravdivost či věrohodnost svědků. V situaci, kdy důkazy vyznívají ve prospěch žalobkyně, je finanční orgány tendenčně kritizují a označují je za nevěrohodné, jako např. čestné prohlášení p. Š. Bez dostatečného odůvodnění tak žalovaný upřednostnil důkazní prostředek v neprospěch žalobkyně. Takové hodnocení důkazů je nezákonné a nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. Nelze tak mít za to, že by o uskutečnění plnění od dodavatele AL-MARE existovaly důvodné pochybnosti. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78, z něhož plyne, že pouhá nemožnost ověřit, zda dodavatel, který vystavil daňový doklad zakládající právo daňového subjektu na odpočet, je skutečným dodavatelem, nemůže sama

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

o sobě vést k závěru, že hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet nebyly splněny. Deklarované pochybnosti nejsou takové povahy, aby vylučovaly nárok na odpočet daně. Z usnesení SDEU ve věci Signum Alfa Spead Kft., ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. C-446/15 plyne, že pokud finanční orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem a neunesla důkazní břemeno, byl jejich právní názor v rozporu s judikaturou SDEU. S ohledem na skutkový stav nebylo možno aplikovat judikaturu vycházející ze skutkových zjištění o fiktivnosti zdanitelných plnění, z nichž byl nárok uplatněn. Finanční orgány při prokazování oprávněnosti daňových odpočtů včetně identity deklarovaného dodavatele kladly na žalobkyni nepřiměřené nároky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č.j. 2 Afs 121/2017 – 54). Deklarované skutečnosti a s tím spojený nárok na odpočet daně přitom s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti plynou z čestného prohlášení p. Š. ve spojení s ostatními provedenými důkazy. Žalobkyně oprávněnost daňových odpočtů s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala, a unesla tak důkazní břemeno, finanční orgány přitom její tvrzení dostatečným způsobem nezpochybily.

18. Žalobkyně dále namítla, že finanční orgány porušily své povinnosti v oblasti kontrolních hlášení. Společnost AL-MARE v předmětném období nepodala kontrolní hlášení, jehož účelem je vyloučit vznik situací, kdy příjemce plnění uplatní nárok na odpočet a deklarovaný poskytovatel plnění na výstupu nepřizná. Pokud AL-MARE kontrolní hlášení řádně nepodávala, resp. tato se neshodovala s kontrolním hlášením žalobkyně, měl správce daně vůči oběma společnostem včas zasáhnout, jinak ignoroval své povinnosti. V takovém případě nelze odpovědnost přenášet na žalobkyni, která své povinnosti plnila a je pro správce daně kontaktní. Žalobkyně měla legitimní očekávání, že kontrolní hlášení podávaná jejími obchodními partnery jsou správná, protože správcem daně nebyla ohledně případných nesrovnalostí v této oblasti kontaktována a toto pochybení finančních orgánů je třeba zohlednit. V opačném případě postrádá institut kontrolního hlášení smysl. Z tohoto důvodu jsou rozhodnutí finančních orgánů nezákonná.
19. Žalobkyně namítla také nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tu spatřovala v nedostatečném vypořádání námítky porušení povinností správce daně v oblasti kontrolních hlášení. Odkázala na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a uvedla, že bylo zasaženo do jejího práva spravedlivý proces z důvodu nedostatečného vypořádání odvolacích námitek, což jí bránilo řádně formulovat žalobní námítky.
20. Žalovaný neprovedl navrhovaný výslech L. J. pro jeho nadbytečnost a účelovost. Správce daně však není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něj nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Hodnotil by tak důkaz, aniž by jej vůbec provedl. Postup žalovaného, který shora uvedeným způsobem hodnotil důkazní návrh, aniž by svědka v daňovém řízení vyslechl, je v rozporu s daňovým řádem a je porušením práva na spravedlivý proces. Odkaz na výslech p. J. v jiném řízení je nepřipadný, protože se jednalo o výslech, který se vztahoval k jinému období. Úvahy o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jsou neslučitelné se závěrem o dostatečném zjištění skutkového stavu. Závěr o neunesení důkazního břemene je totiž spjat s tím, že se skutkový děj nepodařilo dostatečně objasnit, přičemž negativní důsledky této skutečnosti stíhají tu stranu, která jej nese. Byla tedy porušena procesní práva žalobkyně a byl nedostatečně zjištěn skutkový stav.

III. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Zopakoval, že přijetí plnění nemohlo být ověřeno u dodavatele, protože ten je pro správce daně nekontaktní, nepodal přiznání k DPH ani kontrolní hlášení, na daňových dokladech nebyl specifikován předmět plnění a úhrady byly provedeny pouze v hotovosti. Z výpovědi jednatele společnosti AL-MARE navíc vyplynulo, že nepodepsal žádné dokumenty týkající se spolupráce s žalobkyní a jejího jednatele nezná. Správci daně tedy vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda byla žalobkyni zdanitelná plněná dodána právě uvedenou společností. Byly tak zjištěny důvodné pochybnosti ohledně tvrzení žalobkyně, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2018, č.j. 3 Afs 70/2017 – 61). Správce daně postupoval v souladu s judikaturou, když identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené podklady jako nevěrohodné.
22. V případě prokazování oprávněnosti nároku na odpočet byla žalobkyně povinna prokázat existenci zdanitelného plnění, jakož i to, že toto zdanitelné plnění pro ni opravdu uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu jako dodavatel. Pokud by to žalobkyně prokázala, bylo by povinností správce daně pro neuznání odpočtu doložit, že zkoumané plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a že žalobkyně o této skutečnosti vědět mohla a měla. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78 z této praxe vybočují, neexistuje však rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které by ustálenou praxi změnilo. Finanční orgány tak postupovaly v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.
23. Pro systém DPH není podstatné, aby žalobkyně prokázala, že jí plnění dodal plátce uvedený na dokladu z důvodu pouhého ověření, zda se jedná o plátce registrovaného, ale z důvodu ověření, kdo byl poskytovatelem plnění, a to za účelem šetření, zda tomuto dodavateli vznikla povinnost přiznat daň. Tato povinnost je druhou stranou téže mince, když vznik nároku na odpočet je vázán na vznik povinnosti přiznat daň na výstupu z předmětného plnění. Možnost prověřovat, zda plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění, je tedy zásadní.
24. Na žalobkyni nebyly kladeny nepřiměřené nároky stran prokázání tvrzených skutečností. Nárok na odpočet jí byl odepřen z toho důvodu, že neprokázala splnění podmínek dle § 72 a 73 ZDPH, protože informace o tom, kdo jí měl poskytnout služby, které měly být přičitatelné společnosti AL-MARE, zůstaly nejasné.
25. Tvrzení o tendenčním hodnocení důkazů označil žalovaný za obecné konstatování bez vazby k řešené věci, protože žalobkyně neuvedla konkrétní příklad. Finanční orgány přihlídkly ke všem specifikům případu a důkazy hodnotily v souladu se zákonem. K námitkám týkajícím se hodnocení čestného prohlášení p. Š. odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zopakoval, že p. Š. se nepodařilo v daňovém řízení předvolat a její tvrzení byla vyvrácena výpovědí jednatele společnosti AL-MARE J. B. Z hodnocení ostatních důkazů je zřejmý určitý rozpor mezi nimi navzájem a je vyloučeno, aby výpověď p. J. byla schopna objasnit veškeré nejasnosti, které vyšly najevo. I kdyby s ním žalobkyně jednala, tato skutečnost by nepotvrdila, že p. J. jednal jménem společnosti AL-MARE, když p. B. spolupráci této společnosti se žalobkyní popřel. V neprovedení některých navrhovaných důkazů nelze spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí.

26. K námitce stran porušení povinností při kontrolní a preventivní činnosti žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že není nepřezkoumatelná, jelikož správce daně je vázán povinností mlčenlivosti a nebyl oprávněn sdělovat žalobkyni konkrétní skutečnosti týkající se plnění daňových povinností jiných subjektů. Předmětem řízení bylo stanovení daňové povinnosti žalobkyně ve správné výši a nikoliv plnění daňových povinností jejího dodavatele. Žalobkyni byl nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu neunesení důkazního břemene, které nelze přenášet na správce daně a dovolávat se jeho preventivní a kontrolní činnosti.

IV. Replika žalobkyně

27. Žalobkyně v replice zopakovala svou argumentaci týkající se relevance závěrů uvedených v rozsudcích SDEU ve věcech Maks Pen a Signum Alfa Sped. Žalovaný podle ní v posuzovaném případě nezpochybnil samotnou existenci deklarovaných plnění, měl jen pochybnosti, že je skutečně dodal subjekt uvedený na daňových dokladech. Následně zopakovala také argumentaci týkající se nezákonnosti neprovedení výslechu p. J. a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Namítla účelovost tvrzení žalovaného uvedeného ve vyjádření k žalobě s tím, že tvrzené neunesení důkazního břemene je výsledkem několik let trvající daňové kontroly. V okamžiku, kdy měl správce daně na základě kontrolních hlášení konat a včas zasáhnout, zcela jistě nevěděl, jaký bude výsledek navazující daňové kontroly, a nemůže se tedy zpětně této skutečnosti dovolávat.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).
29. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
30. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *ve znění relevantním pro rozhodná zdaňovací období je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
31. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH *se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.*
32. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
34. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
35. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu *v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*

36. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu *v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*
37. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
38. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. K této závažné vadě je ostatně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy bez ohledu na to, zda ji žalobce tvrdí. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí 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). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).
39. Napadené rozhodnutí namítanou nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný v jeho odůvodnění nejprve předestřel právní rámec případu a následně vysvětlil obecná právní východiska dopadající na nyní projednávanou věc. Poté takto nastíněný právní základ vztáhl na zjištěný skutkový stav. Žalovanému není možné důvodně vytýkat ani nedostatečné vypořádání okrajové námitky žalobkyně týkající se povinností souvisejících s kontrolními hlášeními jiných daňových subjektů. Této stručné námitce se věnoval na str. 13 napadeného rozhodnutí, kde jednoznačně konstatoval, že „*v rámci doplnění odvolacího řízení bylo opětovně prověřeno, že korporace AL-MARE TĚŠNOV nepodala přiznání k DPH ani kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2016*“. Na str. 16 pak dodal, že „*ze strany správce daně bylo ohledně nepodaného kontrolního hlášení dodavatele AL-MARE TĚŠNOV postupováno dále v souladu se zákonem. Jedná se o povinnost korporace AL-MARE TĚŠNOV, nikoliv daňového subjektu a odvolací orgán se k tomuto nebude dále vyjadřovat*“.
40. Soud takovéto odůvodnění považuje za strohé, avšak srozumitelné a v kontextu uplatněné žalobní námitky dostačující. Žalovaný samozřejmě mohl uvedenou argumentaci více rozvinout, avšak z jeho odůvodnění je zřejmé, že společnost AL-MARE TĚŠNOV kontrolní hlášení za předmětné zdaňovací období nepodala a správce daně na základě této skutečnosti postupoval zákonem předvídaným způsobem, tedy zjevně postupem dle § 101g ZDPH, který v odstavci 1 jasně stanoví, že „*nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy*“. Zároveň žalovaný jasně konstatoval, že se jedná o povinnost, resp. nesplnění povinnosti jiného subjektu než žalobkyně, čímž dal zřetelně najevo, že tato záležitost není pro posouzení věci samé podstatná.
41. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný reagoval na konkrétní odvolací námitky žalobkyně proti platebnímu výměru, přičemž soud ze správního spisu ověřil, že

žádnou uplatněnou odvolací námitku neopomněl vypořádat. Napadené rozhodnutí je přehledně členěno, je z něj patrné, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení důkazů řídil a jakým způsobem vykládal aplikované právní předpisy. Lze shrnout, že žalovaný se v dostatečném rozsahu zabýval klíčovou otázkou projednávané věci a vypořádal též všechny odvolací námitky žalobkyně. Jeho právní názor je v napadeném rozhodnutí odůvodněn zcela přezkoumatelným způsobem a soud se s ním plně ztotožňuje. Skutečnost, že se žalovaný se shora uvedenou dílčí námitkou žalobkyně vypořádal relativně stroze, nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

42. Následně se soud zabýval námitkou týkající se nesprávného posouzení otázky rozložení důkazního břemene. Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být dodáno (či služba poskytnuta) osobou povinnou k dani. V případě, že jsou uvedené hmotněprávní podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatnění nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísným trváním na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, bod 36, *Maks Pen*, C-18/13, bod 25 a *PPUH Stehcamp*, C-277/14, bod 40). Soud podotýká, že SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutkových okolností a na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky SDEU ve věci *Bonik EOOD*, C-285/11 a ve věci *Mecsek-Gabona*, C-273/11).
43. Podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt. Stejně závěry přitom plynou i z převažující judikatury SDEU rekapitulované např. v bodě 22 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č.j. 1 Afs 334/2017 – 54. Je třeba alespoň stručně připomenout, že judikatorní praxe správních soudů v minulosti opakovaně potvrdila, že z logiky § 72 a § 73 ZDPH vyplývá, že odpočet DPH na vstupu může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) od jiného plátce přijal zdanitelné plnění, (ii) které současně v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku.
44. Jak k otázce důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, uvedl nedávno například devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 5. 2022, č.j. 9 Afs 295/2020 – 57, daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu

vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností. 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 jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti.

45. Podle SDEU i Nejvyššího správního soudu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně skutečnost, že zdanitelné plnění musí být poskytnuto osobou povinnou k dani. V rozhodovací praxi soudů se přitom stala spornou otázka, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Její nedávné vyřešení rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu po rozhodnutí *Kemwater ProChemie* je přitom relevantní i v kontextu nyní posuzované věci. Také žalovaný postavil své závěry ve vztahu ke zpochybněným plněním na tom, že žalobkyně neprokázala, že sporná plnění přijala od konkrétního, jí deklarovaného dodavatele. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný vycházel ze závěru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byl dodavatelem plnění právě subjekt označený za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH. Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č.j. 9 Afs 181/2014 – 34 Nejvyšší správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že *„daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‘poskytovatel’ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008 – 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“*
46. Citovaná judikatura byla následně zpochybněna rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 5. 5. 2022, č.j. 9 Afs 295/2020 – 57, první senát Nejvyššího správního soudu ve snaze tuto judikaturu sjednotit předložil v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu následující otázku: *„Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?“*
47. Rozšířený senát ohledně uvedené otázky předložil SDEU dvě předběžné otázky. Na ně SDEU odpověděl v rozsudku *Kemwater ProChemie*, v němž konstatoval, že *„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [Směrnice] musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla, či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to*

však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

48. Soud s přihlédnutím ke shora citované judikatuře konstatuje, že žalobkyně v průběhu daňového řízení skutečně neunesla důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti jí uplatněného nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele AL-MARE tak, jak uvedla v daňových tvrzeních za rozhodná zdaňovací období. Správce daně vzal při rozhodování v dané věci v potaz veškeré nashromážděné podklady a po jejich posouzení, a to jak individuálním, tak ve vzájemné souvislosti, právem doměřil žalobkyni platebními výměry DPH. Také žalovaný se v odvolacím řízení řádně zabýval všemi podklady a v napadeném rozhodnutí se s nimi přezkoumatelným způsobem vypořádal. Finanční orgány spatřovaly důvodné pochybnosti nejen v obecnosti formulací na daňových dokladech, nespolupráci dodavatele žalobkyně a jeho nekontaktnosti či v platbách v hotovosti, jak se snaží tvrdit žalobkyně, ale zejména ve skutečnosti, že se v daňovém řízení nad rámec formálních dokladů, jejichž věrohodnost byla finančními orgány účinně zpochybněna, nepodařilo ověřit, že by žalobkyně s tvrzeným dodavatelem vůbec spolupracovala. Finanční orgány založily své pochybnosti jak na shora uvedených okolnostech, tak také, a to zejména, na tom, že se nepodařilo předvolat ani předvést L. Š., která měla být údajně zmocněna za tvrzeného dodavatele žalobkyně jednat, a že jednatel společnosti p. B. AL-MARE vypověděl, že L. Š. nezná, nikdy ji k jednání za uvedenou společnost nezmocnil a nebyla mu známa ani žalobkyní předložená rámcová smlouva, která měla být údajným podkladem obchodní spolupráce těchto dvou subjektů. Tyto skutečnosti samy o sobě zcela postačují ke zpochybnění formálních dokladů předložených žalobkyní a ke zpětnému přenosu důkazního břemene zpět na ni. Žalobkyně byla následně povinna prokázat, že se zdanitelná plnění odehrála tak, jak bylo deklarováno, a vyvrátit tak důvodné pochybnosti finančních orgánů, což se jí však nepodařilo. Soud proto považuje závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně za zcela opodstatněný.
49. Je také třeba připomenout, že dodavatel žalobkyně byl za nespolehlivého plátce označen již před tím, než měly být realizovány předmětné obchody se žalobkyní, nikoliv až poté, jak se žalobkyně snažila tvrdit. Navíc i způsob, jakým s ním žalobkyně podle předložených dokladů uskutečňovala obchody, nasvědčuje její neobezřetnosti. Z předložených faktur vyplývá, že všechny byly uhrazeny hotově, přestože šlo o částky v řádech statisíců korun, přičemž na příjmových platebních dokladech chybí podpis či razítko oprávněné osoby. Pokud žalobkyně za poskytnutá plnění platila takto vysoké částky v hotovosti a přitom si neopatřila dostatek důkazních prostředků, kterými by byla schopna prokázat, že předmětné služby (zdanitelná plnění) přijala právě od společnosti AL-MARE, a to v deklarovaném rozsahu, jde tato skutečnost plně k její tíži.
50. Soud nevešel ani na námitku žalobkyně, že žalovaný hodnotil provedené důkazy tendenčně a upřednostnil ty části výpovědí svědků, které byly v rozporu s tvrzeními žalobkyně, aniž hodnotil jejich pravdivost či věrohodnost. Jediným důkazem o spolupráci mezi žalobkyní a jejím údajným dodavatelem, tj. společností AL-MARE, bylo kromě zpochybněných účetních dokladů čestné prohlášení p. Š. Tvrzení v něm obsažená však byla jednoznačně vyvrácena výpovědí jednatele společnosti AL-MARE p. B., který jako jediná osoba oprávněná za společnost AL-MARE jednat jasně konstatoval, že p. Š. nezná, nikdy ji neviděl a žádné oprávnění jednat za společnost AL-MARE jí neudělil. Jmenovaný neznal ani jednatele žalobkyně a

nebyla mu známa ani rámcová smlouvu dne 1. 12. 2016, kterou měla žalobkyně se společností AL-MARE uzavřít. Takto jednoznačně vznesené pochybnosti finančních orgánů považuje soud za zcela postačující. Uvedenou výpověď p. B. byla jednoznačně zpochybněna tvrzení žalobkyně o obchodní spolupráci se společností AL-MARE, stejně jako pravost a pravdivost žalobkyní předložených důkazů. Pochybnosti pak ještě umocnila skutečnost, že údajnou zmocněnkyni společnosti AL-MARE se nepodařilo k výslechu před finančními orgány předvést ani Policii České republiky a na předloženém čestném prohlášení byla jako její bydliště uvedena adresa Městského úřadu ve Slaném.

51. Lze shrnout, že žalovaný provedeným dokazováním jednoznačně zpochybnil tvrzení žalobkyně o průběhu obchodní spolupráce mezi ní a jejím údajným dodavatelem a vzniklé pochybnosti žalobkyně v daňovém řízení žádným způsobem nevyvrátila. Hodnocení důkazů přitom bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a ze strany finančních orgánů byla dodržena pravidla elementární logiky. Skutečnost, že žalovaný nezohlednil ve prospěch žalobkyně ty důkazy, jejichž věrohodnost byla v daňovém řízení jinými důkazy zpochybněna či přímo popřena, rozhodně neznamená, že důkazy byly hodnoceny tendenčně. Tento postup zcela odpovídá principu volného hodnocení důkazů. Pakliže některá skutečnost nebyla prokázána, resp. důkaz prokazující uvedenou skutečnost byl relevantně zpochybněn a žalobkyně žádný jiný důkaz o prokazované skutečnosti nepředložila, nemohla být daná skutečnost zohledněna v její prospěch.
52. Nedůvodná je také argumentace žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78 ve věci Stavitelství Melichar. Dle uvedeného rozsudku nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH nebo nikoliv, podstatná pro posouzení věci, neboť neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě shledání podvodu na DPH. Uvedené závěry však byly vyvráceny rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017 – 208 ve věci *Kemwater ProChemie*, v němž bylo konstatováno, že „(p)ostavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb jako plátce DPH nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“ V nyní posuzované věci však, na rozdíl od věci *Kemwater ProChemie*, zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale též rozsah poskytnutých služeb a nadto neexistuje ani žádná indicie ukazující na nějakou jinou osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která s jistotou byla plátcem DPH a fakticky sporná plnění žalobkyni dodala. Žádná taková indicie není obsažena v daňovém spisu a neoznačila ji ani žalobkyně v průběhu daňového či soudního řízení.
53. Soud nesouhlasí se žalobkyní ani v tom, že na ni finanční orgány kladly nepřiměřené nároky. Žalobkyně podcenila důkazní situaci a nevybavila se ani minimálními podklady, které by objasnily osobu jejího dodavatele a rozsah poskytnutého plnění. To vše navíc za dalších pochybných okolností – žalobkyně si neověřila pravost zmocnění p. Š., jednatel tvrzeného dodavatele nezná žalobkyni, jejího jednatele ani p. Š. a nikdy neviděl ani tvrzenou rámcovou smlouvu, na jejímž základě měla být plnění poskytována, adresa paní Š. uvedená na zmocnění je adresou Městského úřadu ve Slaném, paní Š. se k výslechu před

správce daně nepodařilo předvést ani policii, platby za poskytnutá plnění byly prováděny výhradně v hotovosti a formulace v předložených dokladech byly vágní, žalobkyně předložila dvakrát navzájem odlišné pokladní doklady, které měly dokládat zaplacení služeb poskytnutých dodavatelem AL-MARE. Soud proto nemohl dospět k jinému závěru než finanční orgány, a sice že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti AL-MARE ani rozsah tohoto plnění. Uvedená společnost byla navíc v rozhodném období vedena jako nespolehlivý plátce, což mělo být pro žalobkyni dalším důvodem pro to s danou společností buď neobchodovat, nebo být při obchodování maximálně obezřetná. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v podstatě ani v nejnižší možné míře neprokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak se za pomoci předmětných daňových dokladů snažila tvrdit a její tvrzení byla v průběhu daňového řízení zjištěními finančních orgánů náležitě zpochybněna, nelze jí přisvědčit v tom, že na ni byly v daňovém řízení kladeny nepřiměřené nároky. Je povinností daňových subjektů prokázat splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně a žalobkyně tuto povinnost nesplnila. Z důkazů předložených žalobkyní ani z důkazů získaných v průběhu daňového řízení finančními orgány nelze dovodit, kdo pro žalobkyni plnění ve skutečnosti provedl a v jakém rozsahu.

54. Není pravdou, že by finanční orgány porušily své povinnosti v oblasti kontrolních hlášení. To, zda společnost AL-MARE podala či nepodala kontrolní hlášení, ani případně skutečnosti týkající se jeho obsahu se přímo nedotýkají práv a povinností žalobkyně. Správce daně je vázán mlčenlivostí a není oprávněn poskytovat informace o plnění zákonných povinností týkajících se podání kontrolní hlášení ze strany jednoho daňového subjektu jiným subjektům. Zákon stanoví při nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení jasný mechanismus sankcí, které se však týkají pouze toho daňového subjektu, který svou povinnost porušil. Tvrzení žalobkyně o tom, že měla být ze strany finančních orgánů upozorněna na skutečnost, že společnost AL-MARE kontrolní hlášení nepodala, nebo v případě, že se údaje v jí podaném kontrolním hlášení liší od údajů uvedených v kontrolním hlášení žalobkyně, jde zcela proti smyslu uvedeného institutu. Jak k této problematice uvádí odborná literatura: „*Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely), a předejít tak situacím, kdy si odběratel (plátce daně) uplatní nárok na odpočet daně, zatímco jeho dodavatel (odběratel) tuto daň ve svém přiznání k DPH nepřizná*“ (Brandejs, T. a kol.: Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019) V případě, kdy by měly finanční orgány povinnost okamžitě informovat veškeré dotčené subjekty, nikoliv případně jen subjekt, který kontrolní hlášení nepodal, a to ještě před tím, než je zahájena kontrolní činnost, byl by tím cíl předmětné právní úpravy zmařen a jeho smysl popřen. Finanční orgány tedy žádným způsobem nepochybily, pokud žalobkyni neinformovaly o neplnění povinností souvisejících s podáním kontrolního hlášení ze strany společnosti AL-MARE. Jak již bylo soudem několikrát konstatováno, povinností žalobkyně bylo zajistit si dostatečný soubor důkazů, aby byla schopna prokázat, že obchodní transakce, u nichž si nárokuje odpočet DPH, se skutečně odehrály tak, jak bylo zachyceno na daňových dokladech. Nesplnění této povinnosti nemůže žalobkyně obházet poukazem na postup správce daně, jež se týká (ne)podání kontrolního hlášení jiným daňovým subjektem.
55. Nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje ani neprovedení žalobkyní navrhovaného výslechu p. J. Předně je nutno uvést, že finanční orgány nejsou povinny provést každý účastníkem řízení navrhovaný důkaz. Pakliže však některý navrhovaný

důkaz neprovedou, jsou povinny odůvodnit, proč tak učinily. Této povinnosti žalovaný v posuzované věci dostal. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně konstatoval, že uvedený návrh důkazu „považuje za účelový, protože se jedná o zcela nové tvrzení daňového subjektu, že za dodavatele AL-MARE TĚŠNOV měl jednat s panem J. Daňový subjekt tuto skutečnost po celou dobu prvostupňového i odvolacího řízení nezmínil, a to přes to, že v rámci odvolacího řízení dokládal čestné prohlášení paní L. Š. a o ní uvedl, že právě ona byla tou osobou, se kterou jednal za dodavatele AL-MARE TĚŠNOV. Tvrzení, že existovala nějaká další osoba, se kterou odvolatel jednal, pak považuje odvolací orgán za čistě účelové, když s ním odvolatel přichází po více než dvou letech od zahájení řízení v dané věci a stejně tak považuje za účelové tvrzení odvolatele, že panu J. posílal objednávky na ve vyjádření uvedený email. Daňový subjekt totiž přes opakované výzvy nikdy žádné objednávky vystavené pro dodavatele nepředložil, ani žádnou emailovou komunikaci s tímto dodavatelem ani panem J.“ Dále žalovaný zcela správně dodal, že jedinou osobou oprávněnou jednat za společnost AL-MARE byl její jednatel J. B., který, jak již bylo výše konstatováno, jakoukoliv spolupráci mezi žalobkyní a uvedenou společností popřel. S ohledem na tuto skutečnost a na fakt, že p. J. v řízeních vedených za jiná zdaňovací období u žalobkyně (leden až červen 2017) vypověděl, že žádnou činnost za společnost AL-MARE nevykonával (viz protokol o výsledku svědka ze dne 9. 4. 2019, č.j. 751979/19/2713-60561-608379), se soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že by provedení jeho výpovědi nemohlo zjištění finančních orgánů zvrátit, a bylo by tudíž zcela nadbytečné.

56. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
57. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 25. srpna 2022

Mgr. Martin Kríž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.