



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **EVART s.r.o.**, IČO 28962095,
sídlem náměstí Na Sádkách 702, Dolní Břežany,
zastoupená společností Rambousek a partner a.s., IČO 64829391,
sídlem Kříšťanova 1544/4, Praha 3,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2022, č. j. 11008/22/5300-21444-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2021, č. j. 826831/21/2102-52521-205378, 826897/21/2102-52521-205378 a 827312/21/2102-52521-205378, kterými byla

žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2017 a červen 2018.

2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně ve vztahu k deklarovaným přijatým plněním od Lucky Production s.r.o. a PON Praha a.s. neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala, jaký byl jejich obsah a rozsah a zda byla přijata od deklarovaných dodavatelů. V případě deklarovaného plnění od Lucky Production s.r.o. neprokázala ani použití v rámci svých ekonomických činností. Žalobkyně tedy neprokázala splnění podmínek § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), a proto jí nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet z těchto plnění.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně uvádí, že jí nebyl uznán nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění za IT a analytické služby v podobě IT analýz a služeb spojených se zpracováním dat, analýz současného marketingu, tvorby online obchodní platformy, copywritingu webu a firemních textů včetně sestavení reklamní strategie. Tyto služby sloužily pro vypracování celkové studie, která byla později prodána jinému subjektu. Žalobkyně namítá, že žalovaný zpochybnil zdanitelná plnění na základě argumentů týkajících se dodavatelů (např. virtuální sídlo a změny jednatelů), jež se aplikují v případech, kdy je odmítán nárok na odpočet z důvodu zapojení subjektu do daňového podvodu, což však není tento případ. Žalovaný neodůvodnil, proč skutečnost, že daňový subjekt sídlí na virtuální adrese, považuje za důkaz neposkytnutí zdanitelného plnění. Žalobkyně vytýká žalovanému, že *důkazy buď bez důkazu neguje, nebo je ani neprovedl.*
4. Dále žalobkyně namítá, že jí bylo znemožněno důkazy předložit. Žalobkyně opakovaně navrhla správci daně, že předloží důkazní prostředky ve svém sídle, což však žalovaný odmítl. Uvedl, že žalobkyně povinnost předložit důkazní prostředky nesplnila, protože neučinila úkon, jehož prostřednictvím by se důkazní prostředky osvědčující existenci či realizaci dodávek ocitly v místě provádění daňové kontroly na adrese správce daně X. Dle žalobkyně žalovaný postupuje v rozporu s § 85 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož se daňová kontrola provádí u daňového subjektu. Daňová kontrola může být prováděna na místě, kde je to účelnější. Žalobkyně však odůvodnila, proč je účelnější předložit veškeré důkazy v jejím sídle, s vyčíslením nákladů, které by jí vznikly. Odůvodnila také, že není možné, aby některé důkazy opustily její sídlo. Žalovaný toto nijak nerozporoval, pouze bez dalšího konstatoval, že nepředložila důkazy. Tím znemožnil zjištění skutkového stavu a porušil § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný postupoval rovněž v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť v obdobném řízení u jiného daňového subjektu, kdy prvostupňový správce daně požadoval, aby se všechny zúčastněné osoby mající osvětlit způsob provádění studie a přípravu trhu dostavily do jeho kanceláře v Bruntálu, žalovaný označil tento postup za nesprávný a nařídil doplnit řízení mimo jiné provedením místního šetření dle návrhu daňového subjektu. K tomu žalobkyně odkazuje na písemnost č. j. 981896/22/3205-60562-810174. Žalovaný tedy ve stejné situaci rozhoduje rozdílně. Žalobkyně obecně konstatuje, že se neztotožňuje s vysvětlením, které žalovaný uvedl v bodu 63 napadeného rozhodnutí.
5. Dle názoru žalobkyně se správce daně v problematice neorientoval. K tomu poukazuje na body 25 a 60 napadeného rozhodnutí ve vztahu k manuálu k taxametri. Uvádí, že manuál

měla k dispozici, a neměla tedy důvod kvůli jeho získání vstupovat do obchodního vztahu s výrobcem. Tvrzení výrobce, že manuál na internet neumístoval, neznamená, že nebyl na internetu ke stažení. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že její námitka, že správce daně nepochopil předmět její činnosti, je nepřiléhavá. Pokud žalovaný nepochopil, v čem spočívá její činnost, odvíjí se od toho absurdní požadavky ve vztahu k důkaznímu břemenu. Z těchto důvodů žalobkyně navrhla místní šetření ve svém sídle, kde by osoby pracující na projektu vysvětlily pracovníkovi správce daně, co je jejich činností, a absurdnost požadavků. Tento návrh však žalovaný oslyšel, a odmítl tak zjistit skutkový stav.

6. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný ignoroval rozložení důkazního břemene. Žalobkyni tíží primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu pouze ve vztahu ke skutečnostem, které uváděla ve svých daňových tvrzeních. Žalovaný následně musí ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost předložených důkazů. Dle žalobkyně ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že si žalovaný není této povinnosti vůbec vědom. Postup žalovaného je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, podle něhož je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015-35, žalobkyně uvádí, že důkazní břemeno musí být přeneseno hmatatelným způsobem. Dále poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, podle něhož nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Žalobkyně k důkaznímu břemenu cituje též rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, v němž NSS s odkazem na § 92 daňového řádu a § 64 ZDPH konstatoval, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu, a může být vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb. Žalobkyně uvádí, že správce daně je dle § 8 odst. 1 daňového řádu povinen hodnotit důkazy jednotlivě a v souvislostech a vyhodnotit, jak tyto důkazy eventuálně vyvrátil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně namítá, že v chaotické zprávě o daňové kontrole není ucelený seznam předložených důkazů a není z ní seznatelné, jak byly hodnoceny jednotlivě a v souvislostech. Žalobkyně odkazuje na bod 26 rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, v němž se uvádí, že jakkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.
7. Dále žalobkyně namítá, že její zástupce po převzetí zastoupení požádal o nahlédnutí do spisu, což mu dožádaný správce daně znemožnil a obratem ukončil daňovou kontrolu. Dle žalobkyně není podstatné, že místně příslušný správce daně toto pochybení napravil. Dokládá to snahu dožádaného správce daně zkrátit žalobkyni na právech. Žalobkyně se domnívá, že za situace, kdy jí žalovaný znemožnil předložit důkazní prostředky, není si vědom, že ho tíží důkazní břemeno, a je jednoznačné, že nepostupoval objektivně, je nadbytečné zabývat se jednotlivými úvahami žalovaného, zda unesla důkazní břemeno,

jestliže žalovaný veškeré předložené důkazy neguje a vyvrací nesmyslnými argumenty, např. že k získání manuálu je třeba smluvní vztah s jeho autorem.

8. Žalobkyně závěrem namítá, že žalovaný vůbec nepochopil její ekonomickou činnost. Žalobkyně mimo jiné vyvíjela systém na provoz taxislužby a jejího maximálního vytížení, což může doložit, odmítá však vozit důkazy z Prahy do Bruntálu. V projektu je obsažena myšlenka, že je vhodné kombinovat taxislužbu s rozvážkovou službou. V rámci projektu byla zkoumána i možnost využití taxametru MPT-4. V té době zákony neumožňovaly jízdy bez taxametru. Je pochopitelné, že společnost Torola nepotvrdila obchodně právní vztah s žalobkyní, neboť žalobkyně s ní v žádném vztahu nebyla a ani to netvrdila, ale pouze si opatřila dokumentaci k taxametru. Pokud jde o popis toho, co žalobkyně nedoložila, na straně 25 zprávy o daňové kontrole, žalobkyně pouze souhlasí se žalovaným, že tyto důkazy odmítla dopravit do Bruntálu a dojet tam se zaměstnanci, aby žalovanému objasnila svoji činnost. Je však připravena tyto důkazy předložit.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj u deklarováných přijatých zdanitelných plnění v podobě IT a analytických služeb od Lucky Production a v podobě služeb v oblasti ekonomického, obchodního, právního a finančního poradenství od PON Praha v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že je skutečně přijala, s jakým předmětem a rozsahem, že je přijala od deklarováných dodavatelů a v případě deklarováných zdanitelných plnění od Lucky Production také jejich použití v rámci svých ekonomických činností. Daňová kontrola byla ukončena se závěrem, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH dle § 72 ZDPH. Finanční úřad pro Středočeský kraj jakožto místně příslušný správce daně žalobkyně na základě výsledků daňové kontroly vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň odpovídající neuznaným odpočtům DPH. O odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
10. Žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že žalobkyně v žalobě převážně opakuje námitky uplatněné v odvolání, k nimž se vyjádřil v napadeném rozhodnutí. U jednotlivých námitkách upozorňuje, že k obecně formulovaným námitkám se může vyjádřit pouze obecně.
11. K námitce, že sporná zdanitelná plnění byla zpochybněna údaji o dodavatelích, konstatuje, že správce daně vedle řady konkrétních zjištění a okolností poukázal také na to, že oba deklarování dodavatelé mají zapsané pouze tzv. virtuální sídlo, kde reálně žádnou činnost nevykonávají. Tato dílčí okolnost u obou údajných dodavatelů přispěla ke vzniku vážných a důvodných pochybností, zda tito dodavatelé žalobkyni plnění poskytli. Zapsané sídlo, které není sídlem skutečným, není typické pro subjekty vykonávající skutečnou a vážně míněnou ekonomickou činnost. Ve spojení s konkrétními poznatky o šetřených plněních mohou virtuální sídla podpořit závěr, že subjekt žádná plnění nedodává. Jedná se o relevantní okolnost posilující existující pochybnosti o reálnosti dodání plnění. To, že se tento znak typicky objevuje i u subjektů zapojujících se do podvodů na DPH, se závěry správce daně nekoliduje.
12. Námitku, že „samotné důkazy potom žalovaný buď bez důkazu neguje, nebo je ani neprovedl“, žalovaný nepovažuje za kvalifikovanou žalobní námitku, ale spíše obecné vyjádření

nesouhlasu s výsledkem dokazování. Ač je výtka formulována vůči žalovanému, dokazování vedl správce daně v rámci daňové kontroly. V odvolacím řízení dokazování doplňováno nebylo. Žalobkyně neuvádí, jakému konkrétnímu důkaznímu návrhu nebylo vyhověno. Tvzení, že byly důkazy negovány, považuje žalovaný za nepřiléhavé. Žalobkyně patrně mínila, že jednotlivé předložené důkazní prostředky nebyly vyhodnoceny tak, že by prokazovaly dodání plnění v konkrétní podobě, rozsahu a od konkrétního dodavatele. Žalovaný zdůrazňuje, že hodnocení každého důkazního prostředku bylo podrobně popsáno správcem daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný tato hodnocení shrnul v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žádný důkaz nebyl bez zdůvodnění popřen, jak naznačuje žalobkyně. Žalovaný si není vědom žádného nedostatku v procesu dokazování a žalobkyně své tvrzení žádným způsobem nerozvádí.

13. K námitce, že v daňovém řízení nebylo vyhověno požadavku žalobkyně na předložení důkazních prostředků v jejím sídle, žalovaný uvádí, že žalobkyně v reakci na výzvu k doložení důkazních prostředků č. j. 3486353/18/3205-60561-809776 učinila podání zaevidované dne 21. 12. 2018 pod č. j. 4016813/18 (položka 27 kontrolního spisu), v němž k dotazu správce daně, v jaké elektronické formě byly dodávky žalobci předány, mimo jiné uvedla, že má všechny dodané materiály k dispozici a s ohledem na důvěrné informace je správcem daně navrhuje zpřístupnit ve svém sídle. V pozdější fázi daňové kontroly v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 6. 2020, č. j. 2310794/20/3205-60562-809776, v podání zaevidovaném dne 3. 7. 2020 pod č. j. 2794438/20 (položka 69 kontrolního spisu), uvedla, že očekává, že nebude nucena předkládat důkazní prostředky v Bruntále, a navrhla předložení přijatých plnění v papírové a elektronické formě ve svém sídle či v sídle místně příslušného správce daně s tím, že náklady na předložení materiálů v Bruntále odhaduje na 55 000 Kč. Obsah obou podání byl popsán ve zprávě o daňové kontrole společně se stanoviskem správce daně. Citace žalobkyně se týká strany 10 zprávy o daňové kontrole, nikoli napadeného rozhodnutí, kde správce daně shrnul stav dokazování po podání žalobkyně č. j. 4016813/18, popsal přetrvávající pochybnosti o identitě dodavatele a podobě plnění, k čemuž dodal, že ač žalobkyně uvádí, že má relevantní výstupy k dispozici v listinné a elektronické formě, správcem daně je v místě provedení daňové kontroly nepředložila. Žalovaný neshledal v postupu správce daně žádné pochybení. V reakci na obsahově stejnou odvolací námitku v odst. 62 až 65 napadeného rozhodnutí konstatoval, že místo provedení daňové kontroly bylo stanoveno při jejím zahájení, resp. rozšíření, proti čemuž žalobkyně nebrojila, a poukázal na vágní zdůvodnění požadavku žalobkyně, odkázal na možnost distančního předkládání listinných podkladů (poštovní zásilkou či datovou zprávou) a připomněl, že je vázán mlčenlivostí a listiny obsahující důvěrné informace jiných subjektů by byly v souladu s daňovým řádem uloženy v daňovém spisu žalobkyně, který je neveřejný. Dle žalovaného nedošlo k porušení § 85 odst. 2 daňového řádu, který připouští určení jiného místa, je-li to účelnější, což je tento případ. Žalovaný vysvětlil volbu místa s ohledem na to, že u žalobkyně prováděl daňovou kontrolu Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj a spis byl po dobu probíhající kontroly veden a uložen na územním pracovišti tohoto správce daně v Bruntále. Žalobkyně určení místa nesporeovala a výhrady vznesla až v průběhu daňové kontroly ve vztahu k předkládání důkazních prostředků, které nikterak nespécifikovala, za stavu, kdy již předložené důkazní prostředky pochybnosti o základních okolnostech přijetí zdanitelného plnění (osoba dodavatele, podoba a rozsah plnění, využití plnění pro ekonomickou činnost) neodstranily, ale spíše umocnily. Dle žalovaného za těchto okolností nelze důvodně vytýkat správcem daně, že se po provedení řady důkazních prostředků na základě obecně zdůvodněného

požadavku nedostavil do sídla žalobkyně, aby teprve tam zjišťoval, o jaké důkazní prostředky a jaké relevance se má jednat. Žalobkyni nic nebránilo požadavek specifikovat či listinné a elektronické podklady správci daně zpřístupnit (zaslat) distančně. Správce daně tak neznemožnil zjištění skutkového stavu. Z kontrolního spisu je naopak zřejmé, že činil značný počet úkonů, a to i vůči jiným subjektům, jež mohly disponovat relevantními informacemi, s cílem zjistit co nejpřesněji skutkový stav.

14. K odkazu žalobkyně na postup v jiném řízení jiného daňového subjektu, kde měl žalovaný stejný postup správce daně zhodnotit jako nesprávný a uložit zjednání nápravy provedením místního šetření, žalovaný konstatuje, že žalobkyně patrně míní daňové řízení u deklarovaného dodavatele PON Praha, s nímž je personálně propojena. Jedná se o jiné stále probíhající řízení, v němž jsou šetřena jiná plnění, které s předmětným řízením nemá věcnou souvislost. Okolnosti vedoucí žalovaného k uložení provedení místního šetření jsou odlišné oproti případu žalobkyně. Žalobkyně se vyjadřovala zcela obecně, kdy na jednu stranu uváděla, že má všechny důkazní prostředky k dispozici k nahlédnutí ve svém sídle, a zároveň k plněním, jež měla být přijata od PON Praha, uvedla, že již žádnými dalšími důkazními prostředky nedisponuje. Pochybnosti správce daně se vztahovaly k řadě zásadních okolností a z návrhu žalobkyně nebylo zřejmé, zda se vůbec mělo jednat o důkazní prostředky, které by mohly prokázat všechny tyto okolnosti, zejména za situace, kdy již značné množství předložených důkazních prostředků nebylo s to pochybnosti odstranit a osobu dodavatele, předmět a rozsah plnění a využití pro ekonomickou činnost žalobkyně prokázat. Předmětem místního šetření dle vyjádření žalobkyně mělo být pouze zpřístupnění důkazních prostředků správci daně, tedy úkon, jenž měl nahradit povinnost prokazovat skutečnosti, jež je povinna tvrdit v daňovém tvrzení. Nejednalo se zřejmě o takové důkazní prostředky, které by ze své povahy nebylo možno předložit jinak, nebo které by vyžadovaly k předložení přítomnost či asistenci žalobkyně (takto alespoň nebylo zdůvodnění koncipováno). Důvod požadavku byl formulován jen velmi obecně a nebylo ani uvedeno, o jaký druh citlivých údajů by se mělo jednat. Ve všech výše popsáných okolnostech se situace žalobkyně liší od odkazovaného jiného řízení jiného daňového subjektu. Žalovaný je přesvědčen, že v případě žalobkyně byly dány dostatečné důvody pro aprobaci postupu správce daně, které ob stojí jak samy o sobě, tak i v komparaci s postupem v jiném řízení. Pokud totiž bylo v jiném řízení za jiných okolností podrobněji zdůvodněnému požadavku na uskutečnění daňovým subjektem navrhovaného jednání se správcem daně v jeho sídle vyhověno, neplyne z toho automaticky závěr, že místní šetření má být provedeno vždy, je-li to navrhováno.
15. K námitce týkající se získání manuálu k taxamtru MPT-4 a nesouhlasu s obsahem odst. 25 a 60 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatuje, že v odst. 25 není manuál k taxamtru zmíněn. Žalovaný dále poukazuje na kontext popsáný v odst. 27 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně byla ve věci prokázání spolupráce s deklarovaným dodavatelem Lucky Production dotázána, zda a jaké podklady dodavatel předala ke zpracování výstupů, jež měly být předmětem sporných zdanitelných plnění. Jedním z nich měl být uvedený manuál. Vzhledem k tomu, že samotné předání pokladů nijak nedoložila, správce daně tvrzení sám prověřoval. U manuálu zjistil, že jeho vlastník ho žalobkyni neposkytl a není si vědom, že by byl zveřejněn na internetu. Z těchto poznatků byl dovozen racionální závěr o pochybnostech o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Žalovaný zdůrazňuje, že námitky se týkají jen jedné z řady zjištěných okolností, které byly zohledněny. Nejde o

nosný důvod závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně.

16. K obecnému tvrzení, že správce daně a žalovaný nepochopili předmět činnosti žalobkyně, což mělo mít za následek absurdní požadavky na předkládání důkazních prostředků, žalovaný konstatuje, že z poznatků daňové kontroly shrnutých ve zprávě o daňové kontrole, potažmo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že žalobkyně nebyla schopna doložit ani osobu dodavatele plnění, předmět a rozsah plnění a u plnění od deklarovaného dodavatele Lucky Production ani to, zda tvrzená plnění použila pro svou ekonomickou činnost. Jedná se o skutečnosti, které by měly vyplynout z běžné smluvní dokumentace a dalších v obchodním styku obvyklých dokumentů jako objednávky, předávací protokoly apod. To, že ani po předložení těchto podkladů nebylo možno osobu dodavatele ani plnění samotné osvědčit, vedlo k nutnosti vyzývat žalobkyni k předložení jakýchkoli dalších důkazních prostředků, jimiž by bylo možno její tvrzení doložit. Nejedná se o absurdní požadavky. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že „právě z těchto důvodů navrhl žalobce místní šetření v jeho sídle, kde by osoby pracující na tomto projektu dotyčnému pracovníkovi vysvětlili, co je jejich činností a absurdnost jeho požadavků“. Návrh na místní šetření byl nejprve zdůvodněn tím, že žalobkyně z důvodu obsahu důvěrných informací chce důkazní prostředky pouze zpřístupnit k nahlédnutí ve svém sídle, a následně tím, že předkládání důkazních prostředků v sídle správce daně je nadměrně zatěžující a vyžaduje vynaložení značných nákladů. Vysvětlení činnosti jako důvod uvedeno nebylo. Žalobkyně měla nadto prokazovat zejména okolnosti přijetí konkrétních plnění.
17. K obecně formulované námitce nepochopení rozložení důkazního břemene žalovaný uvádí, že on i správce daně jsou si rozložení důkazního břemene vědomi, což je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí. K obecnému odkazu na § 92 odst. 3 daňového řádu žalovaný poznamenává, že žalobkyně tvrdila, že má nárok na odpočet z plnění, která údajně přijala. Přijetí plnění muselo být stvrzeno daňovým dokladem, kde má být uvedený dodavatel – plátce DPH, předmět a rozsah plnění. Bylo tak v souladu s vymezením důkazního břemene žalobkyně, pokud po ní bylo v rámci daňové kontroly požadováno, aby prokázala oprávněnost uplatněných nároků a soulad předložených daňových dokladů se skutečným stavem. Předložením daňových dokladů, evidencí a dalších pokladů žalobkyně formálně naplnila svou prvotní důkazní povinnost, avšak z těchto podkladů po posouzení jejich obsahu a jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech (například porovnáním s vyjádřením žalobkyně do protokolu o zahájení daňové kontroly) vyplynuly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda byly naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 ZDPH, konkrétně o tom, zda žalobkyně předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala, s jakým předmětem a rozsahem, že je přijala od deklarovaného dodavatele a použila v rámci svých ekonomických činností. O konkrétních pochybnostech včetně jejich odůvodnění byla žalobkyně zpravena výzvou ze dne 4. 6. 2020. Zpráva o daňové kontrole shrnuje průběh daňové kontroly tak, že jsou v ní popsána veškerá podání žalobkyně a všechny úkony správce daně ve věci prováděného dokazování, zhodnocení provedených důkazních prostředků a vyvození konkrétního závěru o neunesení důkazního břemene. Důvody pochyb správce daně, které žalobkyně v daňovém řízení nerozptýlila, jsou popsány v odst. 19 až 56 napadeného rozhodnutí.

18. U deklarovaného dodavatele Lucky Production správce daně zjistil nestandardní okolnosti týkající se jeho krátké historie, četných změn v personálním obsazení, sídla, nezveřejňování účetních závěrek apod. Pochybnosti, že to byla Lucky Production, kdo poskytl plnění za nezanedbatelnou částku, posílila vágní a nepřesná vyjádření žalobkyně o navázání a průběhu spolupráce. Pochybnosti o podobě plnění vyplynuly mimo jiné z nesouladu údajů na dokladu a související dokumentaci s vyjádřením žalobkyně, která sdělila, že k předání díla v době zahájení daňové kontroly ještě nedošlo, a proto nedisponuje žádnými podklady k finální podobě a převzetí plnění. Nesrovnalosti vyplynuly i z tvrzeného postupu při předání podkladů pro zpracování plnění (díla) deklarovaným dodavatelem. Další předložené důkazní prostředky (emaily, dodatek ke smlouvě) byly způsobilé doložit nanejvýš formální, nikoliv faktickou stránku věci. Výsledky svědků umocnily pochybnosti o souladu tvrzeného stavu se stavem skutečným, neboť z nich mimo jiné vyplynulo, že deklarovaný dodavatel ani neměl být zhotovitelem díla, které mělo být předmětem zdanitelného plnění, a že došlo k přefakturaci deklarovaného plnění mezi dalšími subjekty. Žádný ze svědků nebyl schopen předložit jakékoli podklady ke zjištění konkrétní podoby a rozsahu díla. Správce daně prověřil také internetové domény, jež měly být součástí předmětných plnění, avšak nízká kvalita obsahu a v některých případech jejich nefunkčnost, resp. jen formální funkčnost vedla k pochybnostem o smyslu a účelu jejich vytvoření. Co se týče využití plnění žalobkyní, jakýkoli přínos nebylo možno dovodit ani z údajů o odběratelích v kontrolních hlášeních, ani z vyjádření žalobkyně. Na základě konkrétních poznatků a zjištění (žalovaný v podrobnostech odkazuje na odst. 19 až 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí) vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností ze dne 4. 6. 2020. Žalobkyně reagovala již jen předložením čistě formálních důkazních prostředků neprokazujících skutečný stav a předložením nepodložených tvrzení, která nekorespondovala s dalšími důkazy. Za takových okolností, kdy nelze mít za zjištěné, co přesně měla žalobkyně přijmout za plnění, od koho a zda plnění mělo mít nějakou vazbu na její ekonomickou činnost, nezbylo než dospět k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH.
19. Obdobná situace nastala i u deklarovaných plnění od PON Praha. Deklarovaný dodavatel je osobou spojenou s žalobkyní ve smyslu § 5a odst. 4 ZDPH, tj. ovládan stejnou osobou, která byla v rozhodném období jediným jednatelem a společníkem žalobkyně a zároveň statutárním ředitelem a předsedou a jediným členem správní rady PON Praha. Zapsané sídlo bylo sídlem virtuálním. K plnění samému bylo poukázáno na nesoulad obsahu příkazní smlouvy a předmětu fakturace a nekonkrétní způsob kalkulace ceny. Předmět plnění a určení ceny nebyla žalobkyně schopna upřesnit ani v rovině tvrzení. Bližší informace se nepodařilo získat ani od deklarovaného dodavatele a nebylo ani možno zjistit souvislost mezi deklarovanými přijatými zdanitelnými plněními od PON Praha s tím, jaká plnění žalobkyně sama uskutečňovala. Na výzvu správce daně k odstranění pochybností žalobkyně reagovala předložením jen formálních důkazních prostředků (daňových dokladů, knih závazků a pohledávek a smluv) a nepodložených tvrzení, která byla rozporná s dalšími důkazy. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno. Žalovaný zdůrazňuje, že nastíněný výčet důvodů pochybností je jen velmi zestručněným shrnutím. Podrobnější přehled hodnocení důkazních prostředků a důvodů pochybností správce daně je obsažen v odst. 48 až 53 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobní námitkou je jen prosté tvrzení, že správce daně nedostal své důkazní povinnosti a pochybnosti pouze konstatoval a údajně nezdůvodnil, která v porovnání s obsahem zprávy

o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí nemůže obstát, považuje žalovaný své stručné vyjádření za dostatečné.

20. K nahlížení do spisu uvádí, že požadavek na nahlížení byl vznesen v době nepříznivé epidemiologické situace, a proto správce daně nabídl možnost nahlížení formou korespondenčního zaslání kopií požadovaných listin, za účelem čehož zaslal žalobkyni soupis obsahu spisu, včetně vyhledávací části. Žalobkyně nabízené možnosti nevyužila a právo na nahlížení do spisu využila osobně dne 4. 5. 2021 u místně příslušného správce daně, Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Žalobkyni nebylo odepráno právo nahlížet do spisu, pouze byla upřednostněna z relevantního důvodu forma korespondenčního nahlížení. Jelikož tuto formu zástupce žalobkyně odmítl využít, bylo mu následně umožněno osobní nahlížení do spisu. Žalovaný nadto odmítá názor žalobkyně, že pokud by bylo odepráno právo nahlížet do spisu (což se však dle žalovaného nestalo), následná náprava by již byla irelevantní a procesní vada byla nenapravitelnou.
21. Závěrem žalovaný doplnil, že rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C 54/20, *Kemwater ProChemie*, a rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, sp. zn. 1 Afs 334/2017, se vztahují ke zcela jiné důkazní situaci, neboť se týkaly případů, kdy měl správce daně samotné plnění včetně jeho obsahu a rozsahu za prokázané a jeho pochybnosti směřovaly výhradně k osobě dodavatele. V případě žalobkyně měl správce daně a žalovaný pochybnosti nejen o dodavatelích, resp. o tom, zda plnění byla dodána osobami povinnými k dani, ale i o samotné fakticitě plnění, tj. zda žalobkyně zdanitelná plnění skutečně přijala a s jakým obsahem a rozsahem.

Replika žalobkyně

22. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně opakuje, že poukaz žalovaného na virtuální sídlo dodavatele v případech doměření daně jak z důvodu neprokázání zdanitelného plnění, tak z důvodu zapojení do podvodného řetězce, dokládá, jak neobjektivně a odlišně hodnotí stejnou situaci. Dále zdůrazňuje, že účelnost místa provádění daňové kontroly je třeba posuzovat z pohledu žalobkyně. Žalovaný se zcela odmítl zabývat otázkou, proč v jiném případě vyhodnotil shodné jednání pracovníka finančního úřadu jako porušení práv daňového subjektu. Žalobkyně se domnívá, že i vyjádření žalovaného svědčí o tom, že bylo nutno provést místní šetření, aby pracovník správce daně vůbec pochopil problematiku žalobkyně. Za podstatu sporu považuje otázku, zda je její povinností jezdit se všemi odbornými konzultanty do Bruntálu a předkládat tam důkazy, nebo zda má delegovaný správce daně provádět daňovou kontrolu u daňového subjektu.

Jednání před soudem

23. Při jednání soudu konaném dne 4. 11. 2022 žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku. Zdůraznila, že důkazní břemeno nebylo možné unést. Domnívá se, že se jednalo o exces pracovníka finanční správy, který komunikoval pouze písemně, nechtěl být v kontaktu s žalobkyní a v problematice se neorientoval. Žalovaný v jiném zdaňovacím období vyhodnotil obdobný postup správce daně jako chybný. Zopakovala, že aby bylo možné unést důkazní břemeno, pracovník správce daně musí především pochopit, v čem spočívá činnost daňového subjektu. Bylo proto třeba, aby se dostavil na místo, což neproběhlo.
24. Žalovaný se z účasti na jednání omluvil.

Splnění procesních podmínek

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

Posouzení věci soudem

26. Soud předně připomíná, že smyslem a účelem vymezení žalobních bodů v žalobě [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je především nastavení referenčního rámce soudního přezkumu, tj. určení toho, jaké skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí. Míra precizace žalobních bodů předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci jejího advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
27. K námitce žalobkyně, že žalovaný zpochybnil zdanitelná plnění na základě argumentů týkajících se dodavatelů a nezdůvodnil, proč sídlo na virtuální adrese považuje za důkaz neposkytnutí zdanitelného plnění, soud zdůrazňuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyní zmíněné okolnosti týkající se deklarovaných dodavatelů nebyly jedinými ani rozhodujícími okolnostmi, které vyvolávaly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, jejich obsahu, rozsahu a přijetí od deklarovaných dodavatelů. Virtuální sídla deklarovaných dodavatelů, personální změna ve společnosti Lucky Production krátce před zahájením spolupráce a následná nekontaktnost jejího jednatele či nezveřejňování účetních závěrek jsou okolnosti, které by samy o sobě k pochybnostem o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění a jejich obsahu a rozsahu nestačily, podobně jako nepostačují pro závěr o daňovém podvodu a vědomosti o něm (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). Jedná se však o okolnosti, které mohou pochybnosti o obchodních transakcích opřené o řadu jiných zjištěných okolností podporovat (přiměřeně viz např. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 33, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, či ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 24). V závislosti na oněch dalších zjištěných skutečnostech, které zpochybňují faktický či standardní průběh deklarované transakce, mohou tyto doplňující okolnosti podporovat jak závěr o existenci daňového podvodu, tak pochybnost o tom, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo. Pokud žalobkyně namítá, že žalovaný neodůvodnil, proč skutečnost, že daňový subjekt sídlí na virtuální adrese, považuje za *důkaz neposkytnutí zdanitelného plnění*, je třeba zdůraznit, že žalovaný na základě existence virtuálního sídla nedovodil, že zdanitelné plnění poskytnuto nebylo. Předně, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalovaný ve vztahu k deklarovaným plněním od Lucky Production a PON Praha poukázal na množství

dalších skutečností, které založily vážné a důvodné pochybnosti o deklarovaných plněních ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

28. Ve vztahu k deklarovaným plněním od Lucky Production žalovaný poukázal (viz body 22 až 47 napadeného rozhodnutí) mimo jiné na to, že ač se jednalo o nového obchodního partnera a plnění ve značně vysoké hodnotě, žalobkyně si tuto společnost neproověřila, nejednala s jejím jednatelem a neověřila si ani oprávnění F. Z. jednat za tuto společnost. Dále poukázal na značně obecné vymezení předmětu plnění v předložených daňových dokladech a smlouvě o dílo ze dne 1. 8. 2017 včetně přílohy v podobě návrhu řešení. Upozornil, že žalobkyní v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 5. 4. 2018 udávaný účel spolupráce a předmět smlouvy z velké části nekorespondoval se smlouvou a s daňovými doklady. Zdůraznil také, že zástupce žalobkyně nebyl schopen při jednání k dotazům správce daně plnění konkrétně specifikovat (např. k dotazu ohledně analýzy marketingu uvedl, že se nezabýval tím, jaký marketing měl být analyzován, neboť se jedná o obecně napsané věci). Nebyl schopen ani poskytnout konkrétní specifikaci jednotlivých fakturovaných plnění. K tomu uváděl, že obsah daňových dokladů nestudoval, vycházel z toho, že je oprávněný a v souladu se smlouvou, platby považoval spíše za zálohové bez ohledu na označení dodávek v daňových dokladech s tím, že celkový výstup bude až po ukončení zakázky. Nebyl také schopen uvést, v jaké podobě byla přijatá plnění zpracována, vždy mu něco ukázali, ale nebral to ke konkrétní faktuře, zajímal ho jen koncový výstup. Žalobkyně fyzicky žádá plnění od Lucky Production nepřevzala, čekala na konečné předání a vyhotovení finální verze. Žalobkyně nebyla schopna uvést, k jaké položce cenové kalkulace rozepsané v návrhu řešení v příloze smlouvy se vztahují jednotlivé předměty plnění na daňových dokladech ani k jakým uskutečněným plněním se deklarovaná přijatá zdanitelná plnění vztahují. Dle smlouvy mělo být dílo předáno nejpozději do 31. 3. 2018, avšak dle žalobkyně při zahájení daňové kontroly dne 5. 4. 2018 k předání díla nedošlo, byla pouze ústně informována o průběhu realizace zakázky. Na dotaz ohledně podkladů uvedla, že má jen torzo informací, webové stránky, návrhy reklamních kampaní, kontakty na zahraniční dodavatele a odběratele, avšak žádné produkty správce daně není schopna ukázat, neboť nedošlo k jejich finálnímu předání a vzhledem ke sporům o ceně jí nebyly předány kódy, které by jí umožnily podklady otevřít a ukázat.
29. Žalovaný dále uvedl, že pochybnosti neodstranil ani další průběh dokazování. Žalobkyně předložila správci daně podklady, které měla předat Lucky Production za účelem realizace díla, nebylo z nich však patrné, že byly potřebné k realizaci díla, ani že byly skutečně předány, předání nebylo stvrzeno předávacím protokolem, ač tak mělo být dle smlouvy učiněno. Dodatek smlouvy o dílo a dodatek návrhu řešení datovaný 26. 12. 2017, soupis e-mailů, vybrané e-maily a vyúčtování realizace projektu nedokládaly skutečné přijetí plnění a jeho obsah a rozsah. Soupis e-mailů od F. Z. neuvádí jejich obsah, vytištěné e-maily jsou převážně od TOP ECONOMY Holding L.L.C. (dále jen „TOP ECONOMY“), nebyly předloženy v rámci celé komunikace, jsou datovány většinou před podpisem smlouvy či až po rozhodném zdaňovacím období a dokládají pouze konzultaci ve věci obchodní spolupráce, nikoliv uskutečnění zdanitelných plnění konkrétního obsahu a rozsahu. Další pochybnosti vyvolával předložený dodatek ke smlouvě o dílo datovaný 26. 12. 2017, v němž byl předmět spolupráce mírně konkretizován, a který byl opatřen pouze podpisem za Lucky Production, jímž měl být termín vytvoření a předání díla posunut do 31. 5. 2018 a cena navýšena na 6 300 000 Kč + DPH, což nekoresponduje s tvrzeními žalobkyně při zahájení daňové kontroly ze dne 5. 4. 2018, že žalobkyni nejsou známy žádné oficiální

dotatky ke smlouvě, nedošlo k navýšení ceny a Lucky Production je v prodlení s dokončením a předáním díla. Žalovaný poukázal i na to, že tento dodatek nebyl k výzvě ze dne 15. 1. 2018 předložen ani Lucky Production, byť smlouvu předložila. Dodatek tak nejen že nebyl způsobilý prokázat skutečný průběh transakce, nadto se jeví jako důkazní prostředek dodatečně vytvořený za účelem předložení správci daně. Žalovaný upozornil též na nesrovnalosti ohledně subjektu, který měl plnění realizovat, kdy žalobkyně při zahájení daňové kontroly nejprve tvrdila, že jí není známo, že by plnění byla prováděna třetí osobou a nikdy jí to nebylo takto prezentováno, následně toto tvrzení změnila s tím, že generálním dodavatelem byla TOP ECONOMY ovládaná F. Z., přičemž pochybnosti o tom, jak se obchodní případ odehrál, posílily i vzájemně nekorespondující výpovědi F. Z. a L. Š. (v jeho případě i vnitřně rozporná), jediného jednatele a společníka Property Market s.r.o., která měla deklarovaná plnění dodávat Lucky Production (např. pokud jde o články řetězce, v němž měla být deklarovaná plnění přeprodávána, místa jednání či zpochybnění podpisu předávacích protokolů předložených svědkem Z. ze strany svědka Š.). Vzájemná znalost článků a související nestandardní jednání a předávání podkladů tak, jak byly popsány F. Z., dle žalovaného umocňuje pochybnost, zda se nejednalo pouze o přeprodávání fiktivních plnění. Pochybnosti vzbuzuje i skutečnost, že předmět smlouvy o dílo ze dne 19. 7. 2017 mezi TOP ECONOMY a Property Market, kterou předložil F. Z., byl v totožném znění uveden až v údajném dodatku smlouvy ze dne 26. 12. 2017 a nepromítl se v předmětu obchodní spolupráce vymezeném ve smlouvě mezi žalobkyní a Lucky Production ze dne 1. 8. 2017. Tehdejšího jediného jednatele a společníka Lucky Production T. S. se správci daně nepodařilo pro jeho nesoučinnost vyslechnout, k výslechu se přes opakované předvolání nedostavil a nepodařilo se ho předvést. Pokud jde o žalobkyni následně předložené předávací protokoly, samy o sobě přijetí zdanitelných plnění konkrétního obsahu a rozsahu od Lucky Production neprokazují, neboť předmět předání je uveden pouze v obecné rovině, jejich obsahem ani přílohou nebyly žádné výstupy dodané v rámci deklarovaných obchodních transakcí, je na nich pouze razítko a podpis za Lucky Production, nikoliv za žalobkyni, která by měla převzetí potvrzovat, přičemž jejich autentičnost zpochybňuje tvrzení žalobkyně při zahájení daňové kontroly po údajném vyhotovení většiny předávacích protokolů, že předávací protokoly nebyly vyhotoveny. Pochybnosti podporují i zjištění správce daně ohledně internetových domén, jež měla Lucky Production dodat žalobkyni dle předložených předávacích protokolů a tvrzení žalobkyně v podání ze dne 5. 11. 2018 (jejich podrobně popsaná úplná či částečná nefunkčnost či pouze formální funkčnost, registrace na jiný subjekt), či ohledně registrace do online katalogů www.cesky-trh.cz jako součásti deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od Lucky Production, kdy F. Z., předseda správní rady ROYAL EBANK Nadačního fondu, který byl uveden u katalogů jako kontaktní subjekt, uvedl, že registrační balíček Premium do online katalogu www.cesky-trh.cz poskytl žalobkyni prostřednictvím Property Market bezúplatně.

30. Pokud jde o PON Praha, žalovaný (viz body 48 až 55 napadeného rozhodnutí) poukázal mimo jiné na to, že se jednalo o spojené osoby ovládané totožnou fyzickou osobou, E. N., která byla v rozhodném období jediným jednatelem a jediným společníkem žalobkyně a zároveň statutárním ředitelem a předsedou a jediným členem správní rady PON Praha. Zdůraznil, že sama žalobkyně svými tvrzeními zpochybnila soulad deklarovaného stavu se skutečností. Fakturované plnění (*realizace akce ROCHE*) neodpovídalo předmětu obchodní spolupráce dle předložené příkazní smlouvy ze dne 1. 1. 2016, podle které měla PON Praha poskytovat žalobkyni služby v oblasti ekonomického, obchodního, právního a

finančního poradenství. Sama žalobkyně uvedla, že předmět plnění byl na faktuře uveden chybně a mělo být pouze odkázáno na příkazní smlouvu. Žalobkyně předmět plnění na dotaz správce daně nekonkretizovala, pouze obecně uvedla, že se jedná o vzájemnou symbiózu mezi žalobkyní a PON Praha, kdy PON Praha připravuje účetní podklady a podklady pro jednání (protokol ze dne 5. 4. 2018), resp. že PON Praha připravovala veškerá jednání, tj. studovala podklady a ujasňovala cíl, kterého měla žalobkyně dosáhnout (podání ze dne 3. 1. 2019). Odměna dle příkazní smlouvy měla být stanovena v rozmezí 5 až 10 % obratu podle neuvedeného kalkulačního vzorce, který dle sdělení žalobkyně nebyl ujednan. K daňovému dokladu č. 201703 ze dne 30. 9. 2017 žalobkyně sdělila, že se jednalo o zálohovou fakturu, což neodpovídalo fakturovanému předmětu plnění ani způsobu zaúčtování. Fakturovaná cena plnění (450 000 Kč + DPH) měla být dle žalobkyně stanovena z přibližného obratu ke dni vystavení s tím, že předmětem plnění dle dalšího daňového dokladu č. 201704 ze dne 31. 12. 2017 (608 584 Kč + DPH) bylo *doúčtování do obratu*, který byl již znám, čímž měl být vypořádan smluvní vztah, kdy fakturovaná částka měla být stanovena z ročního obratu příslušným procentem, které bylo stanoveno ve smlouvě. Smlouva však stanovila pouze rozpětí a odkazovala na kalkulační vzorec, který neexistoval. Fakturovaná cena nebyla dle žalobkyně dosud uhrazena (dle nedoloženého tvrzení žalobkyně jí PON Praha poskytla půjčku, jejíž výše s úroky převyšují fakturovanou částku, která bude uhrazena započtením). Pokud jde o třetí daňový doklad č. 201705 ze dne 31. 12. 2017 (na částku 300 000 Kč + DPH), žalobkyně uvedla, že se jedná o stejné plnění jako v případě dokladu č. 201704, a zopakovala tvrzení ohledně stanovení ceny, přičemž nebyla schopna vysvětlit existenci tohoto druhého daňového dokladu. Ke všem třem daňovým dokladům uvedla, že neexistují žádné výstupy (podklady) stvrzující přijetí deklarovaných zdanitelných plnění. Žalobkyně uvedla, že plnění měla poskytovat jednatelka žalobkyně E. N. za pomoci zaměstnanců, což bylo dále zpochybněno zjištěním správce daně, že jiné osoby pracující pro PON Praha tato společnost vůči státním orgánům nevykazovala, a to ani vůči ČSSZ, u níž nebyla evidována jako zaměstnavatel, ani vůči Finanční správě ČR, kdy nebyla registrovaná k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nepodala vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob podléhající zdanění zvláštní sazbou daně. Obsah a rozsah plnění nekonkretizovala ani PON Praha, která pouze uvedla, že „*plnění jsou prováděna v souladu s uzavřenými smluvními vztahy*“.

31. Jelikož se pochybnosti žalovaného o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, jejich obsahu, rozsahu a deklarovaném dodavateli neopíraly pouze o žalobkyní uvedené údaje o deklarovaných dodavatelích (virtuální sídla a okolnost, že v Lucky Production došlo ke změně jednatele; v případě PON Praha nebylo na žádnou změnu ve statutárním orgánu poukazováno), ale o množství dalších zjištění, proti nimž žalobkyně konkrétně nebrojí, není první žalobní bod důvodný.
32. Námitka žalobkyně, že žalovaný důkazy *bud' bez důkazu neguje, nebo je ani neprovedl*, nepředstavuje řádně uplatněný samostatný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle ustálené judikatury je žalobním bodem konkrétní, tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z něhož plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Těmto požadavkům výše uvedené obecné tvrzení nedostojí. Není úkolem soudu, aby domýšlel, který relevantní navržený důkaz měl žalovaný opomenout provést či s jakým důkazem se dle názoru

žalobkyně náležitě nevypořádal a jaké skutečnosti jimi měly být dle žalobkyně prokázány. Soud proto pouze obecně konstatuje, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány vycházely z množství podkladů, které byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech (např. daňové doklady, smlouva o dílo datovaná 1. 8. 2017, návrh řešení datovaný 26. 7. 2017, příkazní smlouva s PON Praha ze dne 1. 1. 2016, knihy závazků a pohledávek, podklady, které měla žalobkyně dle svého tvrzení předat Lucky Production, dodatek smlouvy o dílo a návrh řešení datované 26. 12. 2017, soupis e-mailů, e-maily, vyúčtování realizace projektu, výslechy svědků, předávací protokoly datované 6. 11. 2017, 4. 12. 2017, 11. 12. 2017, 19. 12. 2017, 1. 5. 2018 a 7. 5. 2018, smlouva o dílo ze dne 19. 7. 2017 mezi TOP ECONOMY a Property Market, dopis Úřadu pro ochranu osobních údajů a vyjádření žalobkyně adresované tomuto úřadu, prověření internetových domén www.evart.cz, www.medical-technology.cz, www.gesundheit-grosshandel.com, www.medycznno-hurt.pl, www.medical-mall.cz a www.czech-gdpr.com, kontrolní hlášení žalobkyně za rok 2018, odpověď na mezinárodní dožádání týkající se společnosti DIASAN s.r.o., vyjádření Ypsomed s.r.o., MEDATRON, spol. s r.o., a IKEM, či sdělení ČSSZ).

33. Soud neshledává důvodnou námitku žalobkyně, že jí bylo postupem daňových orgánů znemožněno předložit důkazní prostředky.
34. Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo předkládat důkazní prostředky [§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu] a současně je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Soud nezpochybňuje, že zvláště při provádění daňové kontroly v rámci vybrané působnosti [§ 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákona č. 188/2016 Sb.] je důležité postupovat tak, aby byly respektovány zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně však v daňovém řízení ani v žalobě neuvedla, jaké konkrétní důkazní prostředky hodlala ve svém sídle předložit, aby bylo možné posoudit, zda by bylo nepřiměřené, nevhodné a v rozporu se zásadou vzájemné součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) konkrétní důkazní prostředky předložit například jejich zasláním v listinné či elektronické podobě, případně podáním u jiného správce daně, případně spolu s podáním odvolání. Zásadě hospodárnosti naopak neodpovídá, aby správce daně či žalovaný přistoupili k provedení místního šetření za situace, kdy žalobkyně nspecifikovala, jaké konkrétní důkazy k prokázání jakých konkrétních skutečností hodlala předložit, aby bylo možné vyhodnotit jejich relevanci a způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti a posoudit účelnost místního šetření, na což poukázal již správce daně ve zprávě o daňové kontrole (s. 39), a to i s přihlédnutím k žalobkyní namítaným zásadám. Důkazní prostředky, jejichž předložení mělo být žalobkyni dle jejího názoru znemožněno, žalobkyně konkrétně nspecifikovala ani v odvolacím řízení. Za dané situace nelze vytýkat žalovanému, že k provedení místního šetření nepřistoupil.
35. Pokud žalobkyně uvádí, že vyčíslila náklady spojené s předložením důkazů, žalobkyně ani nikterak nevysvětlila, jak dospěla k částce odhadovaných nákladů 55 000 Kč *na cestu do Bruntálu a zajištění potřebné techniky a personálu* uvedené v daňovém řízení a tento svůj blíže nspecifikovaný odhad ničím nedoložila. Nadto neobjasnila a neprokázala potřebu jejich vynaložení na předložení konkrétních důkazních prostředků. Žalobkyně též neodůvodnila a nedoložila obecné tvrzení, že by konkrétní důkazní prostředky *nemohly opustit její sídlo*. Jak uvedl žalovaný, žalobkyně netvrdila žádné objektivní překážky, které by jí bránily nspecifikované důkazní prostředky předložit mimo její sídlo (obecně uváděla,

že se jedná o plnění předaná dodavatelem v listinné a elektronické podobě, přičemž jako alternativu místního šetření zmínila předložení v sídle svého místně příslušného správce daně. Pokud snad žalobkyně míní obecné tvrzení v daňovém řízení (v podání ze dne 21. 12. 2018), že se jedná o *důvěrné informace obsahující citlivé údaje*, a proto je navrhuje zpřístupnit správci daně v rámci místního šetření v jejím sídle bez možnosti pořizování kopií, resp. že *vzhledem k tomu, že se jedná o dodávky zdravotnického materiálu, dokumenty obsahují citlivé osobní údaje pacientů* (podání ze dne 4. 1. 2021), je třeba zopakovat, že ani toto tvrzení nemohlo odůvodnit konání místního šetření, jestliže žalobkyně nespecifikovala důkazy, které hodlala předložit, a nevymezila, co mají prokázat a jaké (citlivé) údaje by měly obsahovat. Žalobkyně ani nevysvětlila a nedoložila, že by její deklarování dodavatelé měli v rámci deklarováných plnění (které měly dle jejích tvrzení zahrnovat např. vytvoření a rozesílání reklamních e-mailů, obchodních platforem, obchodní strategie projektu taxi, analýzy reklamních kampaní či marketingu) nakládat s citlivými osobními údaji pacientů a poskytovat je žalobkyni. Vzhledem k obecnosti tvrzení žalobkyně nelze dovodit, že by nemohla předložit důkazní prostředky některým ze způsobů předestřených žalovaným. K nemožnosti důkazních prostředků opustit sídlo žalobkyně soud na okraj též připomíná, že správce daně je oprávněn při místním šetření i v rámci daňové kontroly pořizovat kopie, přičemž daňový subjekt je povinen zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory (§ 81 odst. 2, § 82 odst. 2 a § 86 odst. 4 daňového řádu). Správa daní je neveřejná a úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti (§ 9 odst. 1 daňového řádu).

36. Soud též dodává, že z průběhu daňové kontroly neplyne, že by správce daně z vlastní pohodlnosti odmítal opustit své územní pracoviště, jak namítá žalobkyně, neboť ústní jednání, která proběhla dne 5. 4. 2018 a 24. 9. 2018, se konala v kanceláři žalobkyně, resp. sídle jejího zmocněnce v Praze. Nelze přehlédnout, že žalobkyně při nich nebyla schopna poskytnout správci daně konkrétní informace ohledně deklarováných plnění, u nichž uplatnila nárok na odpočet (např. specifikovat, co bylo obsahem plnění deklarováných na předložených fakturách, jaký marketing měl být analyzován, k jaké položce cenové kalkulace dle návrhu řešení se faktury vztahovaly, zda ke dni 24. 9. 2018 již došlo k dokončení a předání díla, které měla poskytovat Lucky Production, v jaké podobě a rozsahu, zda byla předána dokumentace k dílu), případně svá ústní tvrzení měnila v následujících podáních (např. ohledně existence dodatku ke smlouvě o dílo s Lucky Production, termínu dokončení díla a jeho ceny či jeho provedení prostřednictvím subdodavatele), a nebyla při nich schopna na výzvu správce daně předložit dodané výstupy či dokumentaci k deklarováným plněním (při jednání dne 5. 4. 2018 s tím, že nedošlo k finálnímu předání produktů, nebyly k nim předány kódy, a proto je nelze správci daně ukázat, ve vztahu k deklarováným plněním od PON Praha s tím, že žádné podklady stvrzující přijetí fakturovaných služeb neexistují, při jednání dne 24. 9. 2018 s tím, že přítomný zástupce nevěděl, zda došlo k předání díla, jež měla poskytnout Lucky Production, v jaké podobě, ani zda k němu existuje dokumentace, a odkázal na následné vyjádření).
37. Pokud žalobkyně v žalobě namítá porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, je třeba konstatovat, že postup při dokazování v jednotlivých řízeních vždy závisí na konkrétním průběhu daného daňového řízení (např. dosavadních zjištěních správce daně, pochybnostech o deklarováných plněních či podezření z daňového podvodu, konkrétních tvrzeních a důkazních návrzích daňového subjektu). Žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj postup vůči žalobkyni odůvodnil (body 62 až 65 napadeného rozhodnutí). Nadto postup v jednom

jiném daňovém řízení nemůže založit ustálenou správní praxi, která by zakládala legitimní očekávání daňového subjektu. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně ani v žalobě neuvedla, jakými důkazními prostředky disponovala, přesvědčivě neodůvodnila, proč je nebylo možné předložit některým ze způsobů uvedeným žalovaným, a tato svá tvrzení neprokázala.

38. Důvodná není ani námitka žalobkyně, že žalovaný pouze bez dalšího konstatoval, že žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, a nijak nerozporoval vyčíslení nákladů a nemožnost důkazních prostředků opustit sídlo žalobkyně. Žalovaný se námitkou žalobkyně, že jí bylo znemožněno předložit důkazní prostředky, včetně tvrzeného vzniku nákladů a nemožnosti důkazních prostředků opustit sídlo žalobkyně, zabýval v bodech 62 až 65 napadeného rozhodnutí. Poukázal mimo jiné na to, že nebylo nezbytné, aby se žalobkyně za účelem předložení nspecifikovaných důkazních prostředků dostavila osobně do místa provádění daňové kontroly. Důkazní prostředky mohla zaslat například prostřednictvím datové schránky či prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Žalobkyně neuvedla objektivní překážky, které by jí v tom v případě údajných dalších blíže nspecifikovaných důkazních prostředků bránily. Žalobkyně netvrdila žádné objektivní překážky, pro které by důkazní prostředky nemohly opustit její sídlo. V řízení v prvním stupni uvedla, že disponuje důkazními prostředky, které obdržela v listinné a elektronické podobě, jež jsou způsobilé předložit správci daně. Zcela obecné tvrzení o tom, že se jedná o důvěrné informace obsahující citlivé údaje, žalovaný nepovažoval za relevantní, neboť důkazní prostředky by byly založeny do neveřejného daňového spisu žalobkyně, přičemž úřední osoby tíží povinnost mlčenlivosti. Je nerozhodné, zda se s takovými informacemi seznámí v prostorách správce daně či v sídle žalobkyně. Upozornil také, že ve vztahu k plněním od PON Praha v průběhu daňové kontroly navíc uvedla, že důkazními prostředky dokládajícími faktické přijetí těchto plnění nedisponuje. Připomněl také, že podání lze učinit i u správce daně nepřislušného k vedení řízení v dané věci, který podání postoupí dle § 75 daňového řádu příslušnému správci daně. Zdůraznil také, že žalobkyně údajné důkazní prostředky nepředložila ani v rámci odvolacího řízení, přestože odvolání žalobkyně podávala Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj se sídlem v Praze, tedy v blízkosti svého sídla, a její zástupce se k tomuto finančnímu úřadu dostavil k nahlížení do spisu. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný se neomezil na pouhé konstatování, že žalobkyně důkazní prostředky nedoložila. Žalovaný též odůvodnil, proč se neztotožnil s argumentací žalobkyně ohledně nutnosti vynaložení nákladů a nemožnosti předložit důkazní prostředky mimo své sídlo.
39. Pokud žalobkyně zcela obecně namítá, že se neztotožňuje s vysvětlením uvedeným v bodu 63 napadeného rozhodnutí, soud uvádí, že se nejedná o řádně formulovaný žalobní bod. Není úkolem soudu, aby za žalobkyni na základě zcela obecně vyjádřeného nesouhlasu domýšlel, z jakých právních či skutkových důvodů a jakou konkrétní argumentací žalovaného považuje žalobkyně za nezákonnou. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není pokračováním správního řízení. Je řízením přezkumným, kterému předcházelo správní řízení před správním orgánem, v tomto případě ve dvou stupních. Žalobce musí vymezit důvody, proč považuje rozhodnutí žalovaného správního orgánu za nezákonné. Pokud by soud akceptoval pouhý obecný nesouhlas s odůvodněním napadeného rozhodnutí, učinil by ze soudního řízení jen pokračování řízení správního, což je v rozporu s koncepcí správního soudnictví vymezenou soudním řádem správním. Soud připomíná, že není povinen vyzývat k upřesnění žalobní argumentace v situaci, kdy žaloba

obsahuje alespoň jeden dostatečně konkrétní, tedy projednatelný žalobní bod (např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 10 Afs 330/2016-36, bod 14).

40. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobní bod, že žalobkyni bylo znemožněno předložit důkazní prostředky, není důvodný.
41. Pokud žalobkyně namítá, že od nepochopení její činnosti žalovaným se odvíjí absurdní požadavky, jakým způsobem měla důkazní břemeno unést, není zřejmé, v čem tyto absurdní požadavky spatřuje, a není úkolem soudu, aby to za žalobkyni domýšlel. Z napadeného rozhodnutí ani neplyne, že by daňové orgány trvaly na způsobu, jímž žalobkyně měla důkazní břemeno unést. Požadavek na prokázání faktického uskutečnění plnění, u něhož žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, tak, jak deklarovala, odpovídá § 92 odst. 3 daňového řádu (k rozložení důkazního břemene viz dále) a zákonným podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet [§ 72 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká (viz např. usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, bod 46).
42. Dále žalobkyně namítla, že místní šetření ve svém sídle navrhla též z důvodu, aby nspecifikované osoby pracující na projektu dotyčném pracovníkovi *vysvětlily, co je jejich činností a absurdnost jeho požadavků*. Soud předně uvádí, že žalobkyni byl dán v daňovém řízení dostatečný prostor, aby se k deklarovaným plněním vyjádřila, případně i objasnila předmět činnosti svých pracovníků či vyjádřila nesouhlas s požadavky správce daně stran důkazního břemene. Žalobkyně netvrdí, proč by případná vysvětlení bylo třeba poskytnout v rámci místního šetření. Žalobkyně měla možnost se k věci vyjádřit též na jednáních konaných v její kanceláři či v sídle jejího zástupce, při nichž ovšem nebyla schopna na dotazy správce daně týkající se plnění, u nichž uplatnila nárok na odpočet, konkrétně odpovědět (viz protokoly z jednání ze dne 5. 4. 2018 a 24. 9. 2018). Žalobkyně ani v žalobě netvrdí, jaká konkrétní vysvětlení o povaze její činnosti daňové orgány postrádaly a jak to ovlivnilo hodnocení předložených důkazů, resp. závěr o neprokázání naplnění podmínek pro odpočet DPH. Z obsahu daňového spisu ani neplyne, že by žalobkyně v průběhu daňového řízení výslovně navrhla provedení místního šetření z tohoto důvodu. Žalobkyně v tomto směru na žádné podání neodkazuje. Ve vyjádření ze dne 21. 12. 2018 pouze uvedla, že s ohledem na citlivé údaje správci daně předloží dodávky, které obdržela v písemné a elektronické podobě (převážně na USB flash disku, případně na CD či DVD), formou místního šetření s tím, že je správci daně zpřístupní bez možnosti pořízení kopií, a v podání ze dne 3. 7. 2020 zmínila odhadované náklady na cestu do Bruntálu. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 1. 2021 uvedla, že navrhuje předložit důkazní prostředky u svého místně příslušného správce daně (tedy nikoli místní šetření) též z důvodu, aby je mohla doplnit vysvětlením či ukázkou funkčnosti s tím, že na místě by mohla zodpovědět případné doplňující otázky. Je však třeba konstatovat, že potřebu doplňujících vysvětlení či ukázky při místním šetření lze posuzovat pouze ve vztahu ke konkrétním důkazním prostředkům, přičemž žalobkyně neuvedla konkrétní důkazní prostředky, které ukázkou či vysvětlením na místě vyžadovaly. V odvolání žalobkyně pouze konstatovala, že odmítla dojet do Bruntálu se zaměstnanci, aby tam správci daně objasňovala svoji činnost. Jak bylo výše uvedeno, pokud žalobkyně považovala za nezbytné blíže vysvětlit daňovým orgánům svou činnost, měla dostatek prostoru tak učinit. Nadto netvrdí, v čem mělo nepochopení její činnosti (nad rámec

námitek ohledně taxametry, k nimž se soud vyjádří dále) spočívat a jak mělo ovlivnit závěr o neunesení důkazního břemene.

43. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný ignoruje či nechápe rozložení důkazního břemene dle § 92 daňového řádu, k čemuž poukazuje na str. 22 a 32 zprávy o daňové kontrole. Soudu předně není zřejmé, jak se namítané nepochopení důkazního břemene žalovaným mělo promítnout ve zprávě o daňové kontrole, kterou vyhotovil správce daně. Soud připomíná, že předmětem soudního přezkumu je napadené rozhodnutí. Z něj vyplývá, že žalovaný si byl rozložení důkazního břemene vědom a vycházel z rozložení důkazního břemene tak, jak je vymezeno v § 92 daňového řádu a vykládáno judikaturou správních soudů.
44. Žalovaný zcela správně vyšel z toho, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, přičemž konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, konkrétně ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně z § 72 odst. 1 ZDPH. Žalovaný tedy nikterak nezpochyboval, že žalobkyni tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinna tvrdit. S přílehlavými odkazy na judikaturu (např. odst. 14 rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28) konstatoval (viz body 8 až 11 napadeného rozhodnutí), že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, čemuž odpovídá § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad, jehož náležitosti stanoví § 29 ZDPH. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, neboť nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz např. bod 12 napadeného rozhodnutí) též plně reflektoval, že ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu tíží důkazní břemeno správce daně, který dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Plně v souladu s judikaturou, na niž odkázal (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, a ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30), vysvětlil, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.
45. S výše uvedeným se soud ztotožňuje. Není tedy pravdou, že by žalovaný nepochopil rozložení důkazního břemene, jak namítá žalobkyně. Právní východiska předestřená žalovaným v napadeném rozhodnutí ve vztahu k rozložení důkazního břemene je třeba upřesnit pouze v tom směru, že daňový subjekt nemusí pro uznání nároku na odpočet

nutně prokázat, že mu plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu, ale tíží jej důkazní břemeno o postavení dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Jak nicméně žalovaný zdůraznil již v napadeném rozhodnutí, v tomto případě bylo na místě nárok na odpočet odepřít i při zohlednění závěrů rozsudku Soudního svora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20 (a na ně navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208), neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětných plnění, nýbrž o jejich samotném uskutečnění, rozsahu, předmětu a použití v rámci ekonomických činností žalobkyně.

46. K poukazu na s. 22 a 32 zprávy o daňové kontrole soud dodává, že z nich je zřejmé, že rozložení důkazního břemene včetně § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu si byl vědom též správce daně, který toto ustanovení citoval a správně konstatoval, že není jeho povinností prokázat, jak se obchodní transakce uskutečnila, nýbrž to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Pokud své důkazní břemeno unese, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Poukázal na to, že ve výzvě k prokázání skutečností popsal průběh důkazního řízení a vyjádřil a odůvodnil své pochybnosti. Na s. 32 zprávy o daňové kontrole s odkazy na judikaturu NSS zdůraznil, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v nich deklarováno. Konstatoval, že žalobkyně byla z důvodu pochybností správce daně vyzvána k prokázání tvrzených skutečností a bylo jí umožněno zpochybněná tvrzení prokázat.
47. Není též pravdou, že by se žalovaný domníval, že *postačí jeho prohlášení, že se domnívá, že důkazy nepostačují a důkazní břemeno leží dále na žalobci*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k deklarovaným přijatým zdanitelným plněním od společnosti Lucky Production a PON Praha uvedl, že formálně bezvadné daňové doklady k unesení důkazního břemene nepostačují za situace, kdy správci daně vznikly pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 ZDPH u předmětných zdanitelných plnění (o tom, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala, s jakým předmětem a rozsahem, že je přijala od deklarovaného dodavatele a použila v rámci svých ekonomických činností). Uvedl, že žalobkyně byla s těmito pochybnostmi včetně jejich odůvodnění seznámena výzvou ze dne 4. 6. 2020, č. j. 2310794/20/3205-60562-809776, a podrobně popsal, na základě jakých konkrétních zjištění správci daně vyvstaly vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k deklarovaným přijatým zdanitelným plněním od Lucky Production (odst. 21 až 46) a PON Praha (odst. 49 až 55). K tomu soud odkazuje na rekapitulaci skutečností zakládajících pochybnosti v bodech 28 až 30 tohoto rozsudku. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že popsané skutečnosti byly způsobilé vzbudit důvodné pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů a vést k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Z napadeného rozhodnutí též vyplývá, že po žalobkyni bylo daňovými orgány požadováno prokázat skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od Lucky Production a PON Praha, jejich předmět a rozsah, přijetí od deklarovaných dodavatelů a v případě deklarovaných plnění přijatých od Lucky Production také jejich použití v rámci ekonomických činností žalobkyně, tedy prokázání splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 ZDPH. Žalobkyni nebylo vytýkáno neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Pokud žalobkyně pouze odkazuje na

judikaturu NSS týkající se důkazního břemene bez souvislosti s konkrétními skutkovými výtkami, nemůže se soud k těmto tvrzením podrobněji vyjádřit. Soudu nadto není zřejmé, jakou relevanci pro danou věc mají mít žalobkyní citované závěry rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, které se týkaly nároku na osvobození dle § 64 ZDPH (nikoli nároku na odpočet dle § 72 ZDPH) a zdůrazňovaly zejména potřebu respektovat principy fungování jednotného trhu a volný pohyb zboží a služeb. Žalobkyně neuvádí, proč by mělo být důkazní břemeno v nyní projednávané věci omezeno těmito principy ani v jakém směru.

48. K námitkám žalobkyně v bodě 17 žaloby soud předně uvádí, že zcela totožné námitky žalobkyně uplatnila v doplnění odvolání, žalovaný se s nimi v napadeném rozhodnutí vypořádal a žalobkyně proti tomuto vypořádání v žalobě nebrojí a ani netvrdí, jak byla namítanými nedostatky zprávy o daňové kontrole (nikoli napadeného rozhodnutí) dotčena na svých právech. Soud souhlasí s žalovaným, že zákon nevyžaduje, aby zpráva o daňové kontrole obsahovala *seznam* předložených důkazů, a že ze zprávy o daňové kontrole též ve spojení s výzvou k prokázání skutečností ze dne 4. 6. 2020, č. j. 2310794/20/3205-60562-809776, na niž odkazuje, lze seznat, jak byly správcem daně jednotlivé důkazy hodnoceny, a to i ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím ke skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo (mj. tvrzením žalobkyně).
49. K odkazu žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, soud konstatuje, že v posuzované věci nejde o obdobný případ, kdy by daňové orgány dovodily, že pro neunesení důkazního břemene postačovalo, že si odběratel nezjišťoval a nedoložil, jaké konkrétní fyzické osoby prováděly triviální služby v podobě ostrahy objektu a úklidu sněhu. O takový případ se v této věci nejedná, neboť daňové orgány požadovaly zejména prokázat, že žalobkyni bylo nikoli triviální deklarované plnění (jednotlivé fakturované částky se pohybovaly v řádech stovek tisíc) fakticky poskytnuto. Uvedený rozsudek nezpochybňuje důkazní břemeno daňového subjektu, jehož konkrétní obsah vyplývá z § 72 ZDPH.
50. K námitce žalobkyně ohledně úmyslného poškození žalobkyně žalovaným soud uvádí, že zcela shodnou námitku týkající se nahlížení do spisu žalobkyně uplatnila v odvolání a žalovaný se jí podrobně zabýval v bodech 66 až 68 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že této námitce se věnoval již Finanční úřad pro Středočeský kraj ve vyrozumění č. j. 1492595/21/2102-51050-208372 ze dne 9. 4. 2021 v návaznosti na podání stížnosti žalobkyně ze dne 21. 2. 2021. Žalovaný se ztotožnil s Finančním úřadem pro Středočeský kraj, že žalobkyni nebylo k žádosti jejího zástupce ze dne 29. 1. 2021 (podané po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku daňové kontroly – pozn. soudu) odepřeno právo nahlížet do spisu, pouze byla správcem daně upřednostněna z relevantního důvodu (vzhledem k tehdejší epidemiologické situaci a přijatým opatřením v důsledku výskytu koronaviru SARS-CoV-2) forma korespondenčního nahlížení do spisu (sdělení správce daně č. j. 402384/21/3205-60562-809776 ze dne 8. 2. 2021), kdy byl zástupci zaslán soupis části spisu určené k nahlížení a soupis vyhledávací části spisu, s tím že zástupce mohl označit písemnosti, jejichž kopii požadoval v rámci nahlížení do spisu. Jelikož zástupce tuto formu odmítl využít, bylo mu následně umožněno osobní nahlížení do spisu, jak požadoval (viz protokol Finančního úřadu pro Středočeský kraj č. j. 2553790/21/2102-52521-205378 ze dne 4. 5. 2021). Žalovaný dodal, že změna právního zástupce na základě plné moci a vznesení požadavku na nahlížení do spisu bezprostředně před ukončením daňové kontroly nezakládá zákonnou překážku vydání oznámení o ukončení daňové kontroly ani vydání

dodatečných platebních výměrů. Soud se s vypořádáním námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí ztotožňuje. Soud též souhlasí s vyjádřením žalovaného, že případnou procesní vadu v podobě odepření nahlížení do spisu správcem daně v rámci daňové kontroly lze zhojit i v řízení odvolacím (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Pokud jsou procesní vady zhojeny před vydáním rozhodnutí o odvolání, nemůže být dán důvod pro jeho zrušení. Žalobní bod týkající se úmyslného poškození žalobce znemožněním nahlédnutí do spisu není důvodný.

51. Pokud žalobkyně namítá, že manuál k taxametu měla k dispozici, a neměla tak důvod vstupovat do obchodního vztahu s jeho výrobcem, soud souhlasí s žalobkyní, že se vskutku nejedná o skutečnost, která by vyvolávala pochybnosti o uskutečnění plnění tak, jak byla deklarována, lze však souhlasit s daňovými orgány v tom, že podklady, které žalobkyně předložila správci daně s tím, že je měla předat Lucky Production za účelem realizace díla (převážně veřejně dostupné na internetu), u nichž nebylo (v rozporu s předloženou smlouvou) potvrzeno ani jinak doloženo jejich předání dodavateli, nemohly odstranit pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o jedinou ani rozhodující okolnost, jíž daňové orgány odůvodnily své pochybnosti (viz výše rekapitulované pochybnosti), není žalobní bod důvodný.
52. Soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení a soud může přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích včas a řádně uplatněných žalobních bodů. Žalobkyně v žalobě konkrétně nebrojí proti množství dalších pochybností, na jejichž základě dospěly daňové orgány k závěru o přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, ani konkrétně netvrdí, že a jakými důkazními prostředky sporný nárok na odpočet DPH u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění prokázala.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

53. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodné a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námitky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 4. listopadu 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu