



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka, ve věci

žalobkyně: **X, IČO: X**  
sídlem X  
zastoupená Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem  
sídlem Klenov 33, Pluhův Žďár

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2021, č. j. X,

takto:

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 11. 2021, č. j. X, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Ing. Romana Landgráfa, daňového poradce.

### Odůvodnění:

#### I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Výrokem I. napadeného rozhodnutí byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 5. 2020, č. j. 803994/20/2609-50522-507124, č. j. 804448/20/2609-50522-507124, č. j. 804499/20/2609-50522-507124, č. j. 804499/20/2609-50522-507124, č. j. 804814/20/2609-50522-507124, č. j. 804860/20/2609-50522-507124, č. j. 804896/20/2609-50522-507124, č. j. 804984/20/2609-50522-507124, č. j. 805058/20/2609-50522-507124, č. j. 805138/20/2609-50522-507124, č. j. 805188/20/2609-50522-507124, č. j. 805214/20/2609-50522-507124, č. j. 805375/20/2609-50522-507124, č. j. 805427/20/2609-50522-507124 a č. j. 805743/20/2609-50522-507124, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až listopadu 2016 a února až dubna 2017 v celkové výši 1 167 444 Kč a deklarována povinnost žalobkyně k úhradě penále z částky doměřené daně v celkové výši 233 483 Kč. Výrokem II. bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2020, č. j. 805250//20/2609-50522-507124, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince 2016 ve výši 121 117 Kč a současně rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 24 223 Kč. Výrokem III. bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2020, č. j. 805311/20/2609-50522-507124, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna 2017 ve výši 101 476 Kč a současně rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 20 295 Kč. Změna spočívala ve zrušení penále z doměřené daně za uvedená zdaňovací období. Žalovaný k ní přistoupil proto, že správce daně před zahájením daňové kontroly dne 28. 11. 2017 již disponoval informacemi o tom, že společnost X s žalobkyní neobchodovala, existoval tak předpoklad možného doměření daně a správce daně měl proto postupovat v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení za tato dvě zdaňovací období, což neučinil.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, když neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech od dodavatelů X, X, X, X a X (dále jen „sporní dodavatelé“) se fakticky uskutečnila a ona je skutečně přijala.
3. Uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi. Správci daně však vznikly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna a žalobkyní přijata. Konkrétně správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že sporní dodavatelé jsou nekontaktní a nezdržují se na adresách sídel zapsaných v obchodním rejstříku. Z vlastní úřední činnosti bylo správci daně známo, že si tito dodavatelé vůči němu neplní povinnosti jak peněžité tak nepeněžité povahy. Na výzvu

správce daně zaslano v rámci prováděné daňové kontroly sporní dodavatelé, kromě společnosti X, nereagovali a neposkytli správci daně žádnou součinnost pro ověření žalobkyní tvrzených skutečností. Z evidence České správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že tito dodavatelé nevidovali žádné zaměstnance, nebo vůbec nebyli vedeni v evidenci zaměstnavatelů, a nemohli tedy realizovat sjednaná plnění.

4. Jedinými relevantními důkazy, které žalobkyně doložila ve vztahu k plněním od sporných dodavatelů, zůstaly daňové doklady (přijaté faktury) a k nim přiložené výdajové pokladní doklady o úhradách v hotovosti. Na výdajových pokladních dokladech však nebyla uvedena osoba, které byla pokladní hotovost předána a nebyl na nich ani podpis této osoby. Přílohou byly příjmové pokladní doklady vystavené spornými dodavateli, včetně razítka a podpisu, ze kterého však nebylo možné identifikovat osobu, která hotovost převzala. V případě společnosti X byly předloženy objednávky a přijaté faktury, které byly hrazeny na bankovní účet. Skutečnost, že mezi dvěma subjekty byla provedena úhrada fakturovaných částek, je však schopna prokázat pouze to, že byl uskutečněn peněžní přesun od jedné osoby k osobě druhé, nikoliv to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění v podobě deklarovaného zdanitelného plnění. Stejně tak výpis z bankovního účtu, na který žalobkyně poukazovala částky za fakturovaná plnění společností X, faktické uskutečnění zdanitelného plnění neprokazuje. Veškeré žalobkyní zaslané částky na bankovní účet společnosti X byly navíc následující den z tohoto účtu v hotovosti vybrány. Žalovaný dále zdůraznil, že značná část vydaných faktur, které měly prokázat, že přijatá plnění od sporných dodavatelů byla použita pro uskutečnění plnění pro konečné odběratele, byla žalobkyní vystavena dříve než samotné přijaté faktury od těchto dodavatelů. Ani provedené svědecké výpovědi žalobkyní navržených svědků nepřispěly k objasnění obchodní spolupráce se spornými dodavateli a nemohou být důkazem toho, že k faktickému uskutečnění plnění ze strany těchto dodavatelů pro žalobkyni došlo. Z kontroly hodnot vykázaných v kontrolním hlášení sporných dodavatelů bylo zjištěno, že společnost X a společnost X sporná plnění ve svých kontrolních hlášeních nevykázala. Naproti tomu společnost X, společnost X a společnost X v příslušných kontrolních hlášeních předmětné daňové doklady zahrnuly. Údaje v kontrolním hlášení jsou však pouze tvrzením plátce podávajícího toto kontrolní hlášení a správce daně je v rámci probíhající daňové kontroly ověřuje. Pokud existují skutečnosti, které faktické uskutečnění plnění zpochybňují, pak se uvedení těchto plnění v kontrolním hlášení nemůže stát nezpochybnitelným důkazem prokazujícím, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno.

## II. Žaloba

5. Žalobkyně v podané žalobě nejprve zpochybnila řádné zahájení daňové kontroly, když namítala, že daňové kontrole nepřecházela výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu, což dle žalobkyně znamená, že k zahájení daňové kontroly nedošlo, a prekluzivní lhůta k doměření daně tak marně uplynula. Fakt, že správce daně měl postupovat v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání daňových tvrzení za tato zdaňovací období žalovaný uznal ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2016 a leden 2017. Proto také u těchto zdaňovacích období zrušil penále z doměřené daně. Z napadeného rozhodnutí ale není přezkoumatelně seznatelné, z jakého důvodu nebylo zrušeno penále i u zbývajících zdaňovacích období. Žalobkyně se dovolávala zásady rovnosti a předvídatelnosti, když konstatovala, že v případě shodných zdaňovacích období ve věci daně z příjmů právnických osob žalovaný rozhodnutím č. j. 42661/21/5200-

11431-713085 rozhodl o zrušení penále v celém rozsahu, a to právě s odkazem na absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

6. V další žalobní námitce žalobkyně tvrdila, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Žalobkyně zdůraznila, že daňový řád nikde nezmiňuje, že by správci daně stačilo prokázat pochybnosti. Znovu odkazovala na rozhodnutí žalovaného č. j. 42661/21/5200-11431-713085, jímž bylo rozhodnuto o jejím odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob za stejné zdaňovací období, za shodné důkazní a skutkové situace, ve kterém žalovaný konstatoval neusnesení důkazního břemene ze strany správce daně a žalovaného. Dle žalobkyně není žádný důvod, aby v posuzovaném případě bylo rozhodnuto jinak. Správce daně musí prokázat takové skutečnosti, které vyvrátí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí a účetních záznamů. Žalobkyně ve druhém doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021 přehledně uvedla, proč správce daně neprokázal, že se plnění ze strany žalobkyně neuskutečnilo, žalovaný se však s těmito námitkami vůbec nevypořádal. Žalobkyně je proto v žalobě uplatnila znovu jako žalobní body.
7. Správce daně nezískal svědeckou výpověď jednatele obchodní společnosti X, namísto toho provedl pouze výslech paní X, která o sobě tvrdí, že je účetní uvedené společnosti. Provedeným výslechem paní X však nedošlo k vyvrácení věrohodnosti důkazních prostředků předkládaných žalobkyní, zejména proto, že svědkyně nebyla sama schopna odpovědět na otázku správce daně ohledně vzhledu razítka na předložených stvrzenkách. Na tuto otázku odpověděla až po konzultaci s třetí osobou přítomnou výslechu panem M. Svědkyně nevěděla, od kdy přesně spolupracovala se společností X, nebyla schopna uvést, jak se na tuto společnost nakontaktovala, nevěděla, jak se jmenoval, resp. jmenuje jednatel společnosti, ačkoliv pro společnost X svědkyně pracuje již 15 let. Za 15 let spolupráce byla svědkyně ve společnosti X pouze jednou, doklady jí byly donášeny sekretářkou nebo doručovány poštou, někdy panem X. Dle žalobkyně lze mít důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec existoval nějaký smluvní vztah mezi společností X a paní V., která očividně nikdy v životě nepotkala jednatele společnosti a k zastupování při podávání daňových přiznání byla zmocňována jenom jednorázově. Svědkyně tak vůbec nemohla vědět, zda společnost X vystavila či nevystavila předmětné faktury. Pokud svědkyně uváděla, že měla také informace z telefonátu s jednatelem společnosti X, žalobkyně upozorňovala, že se jedná pouze o informace z doslechu. Spolupráci s dodavatelem X naopak potvrdila jak svědkyně X, tak svědek X.
8. Závěrem žalobkyně namítala, že žalovaný rozhodl v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, neboť nerozhodoval podle zákona, ale pouze podle judikatury. Žalobkyně současně poukazovala na judikaturní doktrínu X (pozn. soudu: žalobkyně má na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78), ze které vyplývá, že nárok na odpočet nelze odepřít pouze s poukazem na to, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel. Také v posuzovaném případě je existence plnění nesporná, neboť plnění zákazník žalobkyně obdržel a žalobkyně toto plnění nesporně nevyprodukovala sama.
9. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí správce daně byla zrušena a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

10. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Konstatoval, že pokud jde o zdaňovací období měsíců ledna až listopadu 2016 a února až dubna 2017 nebyly naplněny předpoklady pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v citovaném usnesení lze aplikovat společně s dříve vyslovenými závěry v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, a ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23. V zásadě platí, že získá-li správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude daň doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Žalovaný zdůraznil, že tyto poznatky však musí vykazovat určitou minimální kvalitu. Z dostupného spisového materiálu přitom jednoznačně vyplývá, že před zahájením daňových kontrol dne 28. 11. 2017 a 3. 5. 2018 správce daně de facto nedisponoval žádnými informacemi (s výjimkou zdaňovacích období měsíců prosince 2016 a ledna 2017), z nichž by doměření daně z přidané hodnoty za zbylá zdaňovací období mohl důvodně předpokládat. Ani sama žalobkyně nespécifikovala, o jaká konkrétní zjištění by se mělo jednat. Žalovaný připomněl, že žalobkyně byla ze strany správce daně před zahájením daňových kontrol neformálně dotazována, zda jsou jí známy skutečnosti pro podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, a jednoznačně odpověděla, že nikoli. Případné procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání navíc nemůže způsobit nezákonnost samotného doměření daně, mělo by vliv pouze na stanovené penále.
11. Pokud jde o daň z příjmů právnických osob, žalobkyně zcela opomíjí, že na rozdíl od daně z přidané hodnoty, kdy je žalobkyně měsíčním plátcem daně a daňové přiznání podává každý měsíc, je daň z příjmů právnických osob vyměřována, resp. doměřována, za celé zdaňovací období, tj. za celý kalendářní rok, a proto žalovaný skutečně přistoupil k tomu, že doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 „očistil“ od penále v celém rozsahu, tj. de facto ku prospěchu žalobkyni, neboť došlo k očištění od penále i v případě vyloučených nákladových položek, u kterých správce daně nemohl předpokládat doměření daně.
12. K problematice důkazního břemene žalovaný konstatoval, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 8. 2019 označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Důvodné pochybnosti týkající se všech posuzovaných plnění spočívaly zejména v absenci dalších důkazních prostředků (t. j. objednávek, dodacích listů, dokladů o přepravě apod.), přičemž správce daně měl k dispozici toliko přijaté faktury, výdajové pokladní doklady o úhradách těchto faktur v hotovosti, na kterých však nebyla uvedena osoba, které byla hotovost předána, a nebyl na nich ani podpis této osoby, a příjmové pokladní doklady vystavené spornými dodavateli včetně razítka a podpisu, ze kterého však nebylo možné identifikovat osobu, která hotovost převzala (v případě obchodní společnosti X byly předloženy objednávky a přijaté faktury, které byly hrazeny na bankovní účet uvedené obchodní společnosti, kdy takto připsané částky byly následující den z tohoto bankovního účtu vybírány v hotovosti). Detailně odůvodněnou výzvou k prokázání skutečností správce daně přenesl důkazní břemeno zpět

na žalobce, který měl jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů ze zdanitelných plnění od sporných dodavatelů v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně se sice k výzvě k prokázání skutečností vyjádřila v podání, v němž zjištěné skutečnosti obsáhle rozporovala, a odkázala na důkazní prostředky předložené v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 1. 2016 a od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, tyto důkazní prostředky však ještě umocnily pochybnosti správce daně. Žalobkyně mimo jiné předložila daňové doklady (vydané faktury) o uskutečněných plněních pro konečné odběratele, nicméně značná část těchto faktur byla žalobkyní vystavena dříve, než samotné přijaté faktury od předmětných dodavatelů. Ani vyjádřením k výzvě k prokázání skutečností tak žalobkyně jí tvrzené skutečnosti neprokázala. Žalovaný konstatoval, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebylo to, že by sporní dodavatelé byly nekontaktní (s výjimkou společnosti X), či si neplnily své peněžní a nepeněžní daňové povinnosti. Výhradním důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty byla skutečnost, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že se plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech uskutečnila tak, jak je na nich deklarováno, faktické přijetí deklarovaných plnění tak nebylo prokázáno. K hodnocení důkazních prostředků žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.

13. Žalovaný se dále ohradil proti tvrzení žalobkyně, že v rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob konstatoval neunesení důkazního břemene ze strany správce daně a žalovaného. I v případě rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob žalovaný neuznal žalobkyní uplatněné náklady od předmětných dodavatelů coby náklady na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, byť je pravdou, že některé závěry správce daně korigoval. Žalovaný dále podotkl, že jakkoliv jde o stejné ekonomické transakce téhož daňového subjektu, v principech uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty panují podstatné rozdíly a dokazování ohledně nich vedené sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle.
14. K výpovědi paní V. žalovaný uvedl, že kategoricky odmítla, že by společnost X vystavila daňové doklady ve vztahu k žalobkyni. Rovněž popřela, že by uvedená společnost někdy přijala hotovostní platby od žalobkyně, a uvedla také, že razítko na daňových dokladech předložených žalobkyní se neshoduje s originálním razítkem společnosti X. Tyto skutečnosti vzbuzují zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobkyně. Není pravda, že si paní V. po 15 letech spolupráce nepamatovala jméno jednatele společnosti X, když pouze nechtěla jeho jméno zkomolit. Konkrétně uvedla: „... pan T. se jmenuje tak, že to neumím vyslovit“. Dle veřejného rejstříku se jednatel společnosti X jmenuje X. Co se týče námitek, že správce daně nezískal svědeckou výpověď jednatele společnosti X, je to tím, že žalobkyně tuto svědeckou výpověď nikdy jako důkaz nenavrhla. I kdyby ale žalobkyně tento návrh učinila, jednalo by se o návrh zjevně nadbytečný, neboť jednatel společnosti X k výzvě k předložení listin a dalších věcí nezbytných pro správu daní uvedl, že s žalobkyní nikdy jejich společnost nespolupracovala, ani jí nikdy nevystavovala žádné faktury.
15. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul.

#### IV. Replika žalobkyně

16. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně především konstatovala, že veškeré důvody, na základě kterých došlo k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, měl nebo mohl mít správce daně k dispozici i bez zahájení daňové kontroly, resp. před jejím zahájením. V rámci daňové kontroly nevyšly najevo žádné skutečnosti, které by správce daně nemohl zjistit i bez daňové kontroly. To byl také důvod, proč v řízení o dani z příjmů právnických osob žalovaný penále v dodatečných platebních výměrech nevyměřil.
17. Žalobkyně trvala na tom, že závěry, na kterých stojí napadené rozhodnutí, nejsou podloženy takovými důkazy, které by prokazovaly skutečnosti vyvracející důkazy žalobkyně. Žalobkyně opět zmiňovala výslech svědkyně V. a zdůrazňovala, že pouze aplikuje stejný důkazní standard na výpověď paní V., jaký správce daně aplikoval na důkazy, které předkládala žalobkyně.

### V. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s dispoziční zásadou, kterou je správní soudnictví ovládáno, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
19. Soud nejprve musel zodpovědět otázku, zda byl správce daně před zahájením daňové kontroly povinen vyzvat žalobkyni dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, a zda žalovaný přezkoumatelně zdůvodnil, proč na rozdíl od zdaňovacího období měsíců prosince 2016 a ledna 2017 u zbylých zdaňovacích období dovodil, že takovou povinnost správce daně neměl.
20. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
21. K výkladu citovaného ustanovení se Nejvyšší správní soud vyjádřil především v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, když konstatoval, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Dále rozšířený senát uvedl:

*„Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.*

*Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně*

*poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřítupně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. (...)*

*Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zabahuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“*

22. Na uvedené usnesení následně navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, v němž mimo jiné uvedl, že za situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení daňového subjektu bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Správce daně totiž nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. *„Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.“* Opačný výklad by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu.
23. K podmínkám pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání se Nejvyšší správní soud konkrétně vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS, který nebyl citovaným unesením rozšířeného senátu překonán: *„Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“*
24. Žalovaný svůj právní názor k této otázce přesvědčivě vysvětlil v bodech [80] až [88] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě navíc zcela nekonkrétně uvádí, že správce daně měl informace o skutečnostech nasvědčujících tomu, že žalobkyni měla být daň doměřena, aniž by však tyto informace jakkoliv blíže specifikovala. Žalovaný v bodě [77] napadeného rozhodnutí připustil, že správce daně před zahájením daňové kontroly dne 28. 11. 2017 již disponoval informacemi o nesouladu v kontrolních hlášeních žalobkyně a společnosti CZECH DARUS za zdaňovací období měsíců prosince 2016 a ledna 2017 a o nevystavení dokladů pro žalobkyni ze strany společnosti CZECH DARUS, a měl proto postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení za tato zdaňovací období, což neučinil. To byl ostatně také důvod, proč výroky II. a III. napadeného rozhodnutí žalovaný zrušil penále z doměřené daně za uvedená zdaňovací období. Ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím však správce daně žádné takové indicie neměl. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně před zahájením daňových kontrol dne 28. 11. 2017 a 3. 5. 2018 disponoval

informacemi, z nichž by doměření daně z přidané hodnoty za zbylá zdaňovací období mohl důvodně předpokládat. Kontrola daně z přidané hodnoty pak byla zahájena v plném rozsahu, tj. bez konkrétních důvodů vztážených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Lze proto uzavřít, že ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím neměl správce daně povinnost vyzvat žalobkyni před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, což žalovaný srozumitelně zdůvodnil již v napadeném rozhodnutí.

25. Pokud žalobkyně tvrdí, že nezákonná absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, způsobila nepřerušeni lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, je třeba především zdůraznit, že, jak bylo vysvětleno shora, soud žádnou nezákonnost v postupu správce daně v tomto směru neshledal. I kdyby ale správce daně výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nevydal, ač by pro takový postup byly splněny zákonné podmínky, šlo by o opomenutí, které by nemohlo mít vliv na výši doměřené daně. I v takovém případě by proto zahájení daňové kontroly prekluzivní lhůtu pro stanovení daně přerušilo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268//2019 - 53).
26. Nepřípadný je i odkaz žalobkyně na zásadu rovnosti a předvídatelnosti v souvislosti s rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob. Zrušení penále z doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 v celém rozsahu, považuje soud za pochopitelné, neboť daň z příjmů právnických osob je doměřována za celé zdaňovací období, tj. za celý kalendářní rok. Informace o nesouladu v kontrolních hlášeních žalobkyně a společnosti x a o nevystavení dokladů pro žalobkyni ze strany společnosti x se přitom týkala měsíců prosince 2016 a ledna 2017, tj. zdaňovacího období kalendářního roku 2016 i 2017.
27. Soud však musí dát žalobkyni za pravdu v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími námitkami obsaženými ve druhém doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021, jimiž žalobkyně rozporovala skutečnosti identifikované ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 9. 2018, č. j. 1184106/18/2609-60563-507159, jimiž správce daně odůvodňoval své pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobkyní předložených dokladů. Svými námitkami žalobkyně zpochybnila unesení důkazního břemene správcem daně a jeho přenos zpět na žalobkyni. K většině zcela konkrétním námitek (str. 27 až 48 doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021) se žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně vůbec nevyjádřil, což činí v této části jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, přičemž nepřezkoumatelnost je jednou z žalobních námitek. Nadto, jde o vadu, k níž soud přihlíží z úřední povinnosti. Žalobkyně správci daně mimo jiné vytýkala, že některá jeho tvrzení uvedená ve výzvě k prokázání pochybností, nejsou ve spise doložena, zpochybňovala časovou souvislost zjištění správce daně týkající se jednotlivých dodavatelů s posuzovanými zdaňovacími obdobími i kompetentnost rozhodujících úředních osob zkoumat pravost podpisu na fakturách a příjmových pokladních dokladech apod. Vzhledem k tomu, že se žalovaný ke konkrétním námitkám uvedeným na str. 27 až 48 doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021 vůbec nevyjádřil, nemůže se k nim věcně vyjádřit ani krajský soud.
28. Soud nicméně považuje na tomto místě za nezbytné připomenout otázku přenosu důkazního břemene alespoň obecně.
29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že *pokud to*

*vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

30. 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.*
31. Dle zákona o dani z přidané hodnoty chce-li daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem daně z přidané hodnoty, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Současně musí svá tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu), což činí zpravidla svým účetnictvím (§ 73 zákona o dani z přidané hodnoty), tedy předložením daňových dokladů s předepsanými náležitostmi ke konkrétním transakcím (formální podmínka nároku na odpočet daně). Přestože je prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu, tj. jeho faktické realizaci jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu (hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně). Ačkoli je tedy odpočet podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32).
32. Z uvedeného vyplývá, že primárním splněním formální podmínky v podobě předložení daňových dokladů s předepsanými náležitostmi daňovým subjektem je založena jakási vyvratitelná domněnka, že je současně splněna i podmínka hmotněprávní (první krok). To platí, dokud správce daně své důkazní břemeno, jež na něj předložením formálně perfektních dokladů přešlo, neunesse tím, že dostatečně zpochybní uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno (druhý krok). Učiní-li tak, přejde důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím (vyvrácení pochybností), popř. musí svá tvrzení korigovat (třetí krok). Po splnění formální podmínky tak povinnost prokazovat splnění podmínky hmotněprávní, v podobě předkládání dalších dokladů, stíhá daňový subjekt až tehdy, pokud správce daně unese své důkazní břemeno. Do té doby jej žádná (další) důkazní povinnost netíží a není proto povinen nad rámec předložených daňových dokladů cokoli tvrdit, natož prokazovat. Proto by mu ani nemohlo být kladeno k tíži případné neprokázání faktického uskutečnění plnění. Přejde-li důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, neprokázání pravdivosti jeho původních tvrzení ohledně dané obchodní transakce nezakládá (další) pochybnosti správce daně, nýbrž může představovat důvod pro neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
33. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, neboť nárok musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (podrobněji srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32).

34. V nyní projednávané věci není sporné, že žalobkyně unesla ve vztahu k prověřovaným zdanitelným plněním své primární důkazní břemeno dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť předložila daňové doklady s předepsanými náležitostmi ke konkrétním obchodním transakcím. Tím splnila formální podmínku a založila vyvratitelnou domněnku splnění podmínky hmotněprávní. Za této situace bylo na správci daně, aby daňové doklady dostatečně zpochybnil (vyjádřil a prokázal vážné a důvodné pochybnosti). Jinak by po žalobkyni nemohl vyžadovat předložení dalších dokladů nad rámec jejího účetnictví (předložených daňových dokladů), a musel by nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznat.
35. Podstatou projednávané věci je tedy otázka, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. zda dostatečně zpochybnil předložené daňové doklady a tím přenesl zpět na žalobkyni důkazní břemeno spočívající ve vyvrácení pochybností správce daně prokázáním pravdivosti jejich původních tvrzení ohledně sporných obchodních transakcí. Žalobkyně tuto skutečnost v doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021 zpochybnila a žalovaný byl povinen na její konkrétní námitky v napadeném rozhodnutí také konkrétně reagovat, což neučinil. V tuto chvíli je proto předčasné vyjadřovat se k provedeným svědeckým výpovědím, tj. důkazům, které by měly prokázat pravdivost tvrzení žalobkyně (třetí krok).
36. Samotná nepřezkoumatelnost části napadeného rozhodnutí však nebrání, aby se soud stručně vyjádřil k posledním dvěma žalobním námitkám. Není pravdou, že by finanční orgány rozhodovaly nikoliv podle zákona, ale pouze na základě judikatury. Rozhodná právní úprava týkající se nároků na odpočet daně z přidané hodnoty je na unijní úrovni upravena ve Směrnici Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a ve vnitrostátním právním řádu pak v zákoně o dani z přidané hodnoty, v němž je regulace nároků na odpočet daně z přidané hodnoty promítnuta zejména v ustanovení § 72 a § 73. Podmínky pro přiznání nároků na odpočet daně z přidané hodnoty je však nutné vykládat v souladu s judikaturou správních soudů, jež v otázkách upravených pro Evropskou unii společně vychází z právních závěrů Soudního dvora Evropské unie. Ve skutečnosti, že finanční orgány judikaturu správních soudů respektují, nelze shledat nic neústavního. Sama žalobkyně se pak paradoxně dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar*, jež však byly popřeny rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*.

## VI. Závěr a náklady řízení

37. Soud z uvedených důvodů napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení dle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému, který bude v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vysloveným právním názorem soudu vázán.
38. V dalším řízení bude třeba, aby se žalovaný všemi konkrétními odvolacími námitkami žalobkyně zabýval a v novém rozhodnutí se s nimi také řádně vypořádal.
39. Ve věci soud rozhodoval bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
40. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve

věci měla úspěch žalobkyně, soud jí proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila.

41. Ty byly v jejím případě tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu a odměnou a náhradou hotových výdajů jejího právního zástupce. Odměna právního zástupce žalobkyně činí za tři úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby a repliky) v hodnotě 3 100 Kč za jeden úkon [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu] celkem částku 9 300 Kč. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 900 Kč (3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Soud tak přiznal žalobkyni náhradu nákladů připadajících na její zastoupení ve výši 10 200 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem 12 342 Kč. Dále žalobkyni náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatila k rukám právního zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec 1. listopadu 2022

Mgr. Lucie Trejbalová,  
předsedkyně senátu