



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **INDOOR, s.r.o.**, IČO: 264 41 721
sídlem Na zlatě 2835/1, 158 00 Praha 5
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 8462/22/5300-22441-712931 z 8. 3. 2022

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a daňové řízení.

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u zdanitelných plnění („dodání zboží dle

objednávky“ nebo „poskytnutí služby dle objednávky“) přijatých ve zdaňovacích obdobích 2. čtvrtletí roku 2017 a únor roku 2018 od společností app, s.r.o., IČO: 259 26 195 [nově UE projekt consulting 1 s.r.o. (dále jen „APP“)], a HI-pohledavky, s.r.o., IČO: 034 91 919 [dále jen „HI“ a obě společnosti dále souhrnně jen „dodavatelé“)], a to ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (oba finanční úřady dále jen „správce daně“) za období 4. čtvrtletí roku 2017 a únor roku 2018 neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH v souhrnné výši 881 172 Kč z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů. Správce daně vydal 4. 1. 2021 dva dodatečné platební výměry na DPH v uvedené výši a na související penále ve výši 176 234 Kč. Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně odvolala.
3. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že správce daně nezhodnotil všechny předložené důkazní prostředky, a proto mu uložil doplnit řízení podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve vztahu k plněním od obou dodavatelů. Následně byl daňový spis podle pokynů žalovaného doplněn. Žalobkyně byla s takto zjištěnými novými skutečnostmi a jejich hodnocením žalovaným seznámena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu písemností č. j. 2470/22/5300-22441-712931 z 19. 1. 2022 (dále jen „Seznámení“) a současně jí bylo v rámci Seznámení umožněno vyjádřit se k doplnění dokazování a jeho hodnocení žalovaným ve lhůtě 15 dní. Ačkoliv si žalobkyně požádala o prodloužení lhůty a žalovaný její žádosti rozhodnutím z 26. 1. 2022 částečně vyhověl, na Seznámení nikterak nereagovala.
4. Žalovaný se v odvolacím řízení se zjištěními správce daně i jejich hodnocením ztotožnil. Konstatoval, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, avšak na daňových dokladech nebyl uveden předmět plnění, nebyly předloženy smlouvy, objednávky, výkazy práce, předávací protokoly ani jiné listiny, proto pojal pochybnosti o faktickém uskutečnění prací a existenci zboží deklarovaných na přijatých daňových dokladech. V průběhu řízení před správcem daně byly žalobkyni doručeny celkem dvě výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu (z 19. 7. 2019 a 18. 11. 2019) a posléze i seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu z 1. 6. 2020, avšak ta v reakci na ně nepředložila žádné důkazní prostředky. Ani v reakci na třetí výzvu k prokázání skutečností z 23. 11. 2021, kterou správce daně vydal na základě uložení doplnění žalovaným a kterou bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobkyni, žalobkyně nepředložila ničeho. Pochybnosti daňových orgánů o faktickém přijetí plnění pramenily kromě absence smluv, protokolů či objednávek taktéž ze zjištění o dodavatelích žalobkyně. Dodavatelé si neplnili svoje daňové povinnosti, mají evidovány nedoplatky na DPH, nespolupracují se správcem daně a sídlí na virtuálních adresách. Navíc jednateleství v obou společnostech vykonávala společnost Pharma One s.r.o., která byla při výkonu své funkce zastoupena Ing. V. K. Společnost Pharma One s.r.o. je od 30. 3. 2020 i jednatelem žalobkyně (příčemž pan Ing. V. K. je rovněž zástupcem jednatele při výkonu jeho funkce a rovněž i společníkem žalobkyně). Pochybnosti stran faktického přijetí plnění tak daňové orgány nabyly i kvůli personálnímu propojení mezi jednotlivými společnostmi. Dodavatelé za předmětná zdaňovací období sice deklarovaná plnění vykázali ve svých kontrolních hlášeních, avšak daň buď neuhradili, nebo si záměrně optimalizovali daňovou povinnost o plnění přijaté v obdobné výši, u kterého však nebyl prokázán nárok na odpočet DPH a dodavateli byla daň doměřena. Vykázání plnění

v kontrolních hlášeních dodavatelů tak nemůže bez dalšího prokázat jeho faktické přijetí žalobkyní. Žalobkyně byla s těmito pochybnostmi správce daně seznámena v rámci několika písemností, a to jak v řízení před správcem daně, tak i žalovaným. Nejen že nepředložila důkazní prostředky relevantní k prokázání, že deklarované plnění fakticky přijala, ale vesměs zůstala zcela nečinná a na výzvy nereagovala. Důkazní břemeno, které zejména vydáním výzvy k prokázání skutečností z 23. 11. 2021 přešlo ze správce daně zpět na žalobkyni, neunesla. Žalovaný proto uzavřel, že podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH nebyly splněny.

II. Argumentace účastníků řízení.

5. Žalobkyně v žalobě předně namítla, že správce daně nevyjádřil důvodné pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění; k přenesení důkazního břemeno zpět na žalobkyni proto nemohlo dojít. S odkazem na hojně citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) žalobkyně dovozuje, že nebyla povinna zajistit si věrohodné důkazní prostředky k odstranění pochybností daňových orgánů. Není ani relevantní, zda žalobkyni dodavatelé disponují zázemím potřebným pro faktické uskutečnění plnění nebo zda si plní své daňové povinnosti, komunikují se správcem daně a sídlí na virtuálních adresách.
6. S odkazem na usnesení SDEU ve věci C-610/19 z 3. 9. 2020 (dále jen „**Vikingo**“) žalobkyně upozorňuje na rozdílný přístup ve vnímání daňového dokladu. Zatímco dle Vikinga postačuje k prokázání nároku na odpočet DPH předložení daňového dokladu, dle českého přístupu je povinností daňového subjektu prokázat, že dodavatel uvedený na dokladu je skutečným dodavatelem. I kdyby žalovaný prokázal nesoulad dokladu s „realitou“, lze odpočet upřít pouze v případě, že je prokázána účast na podvodu na DPH, což se v tomto případě nestalo. Žalobkyně dodává, že v případě Vikinga se jednalo o usnesení, a těmi SDEU rozhoduje tam, kde je pro něho věc jednoznačná.
7. Žalobkyně dále namítla, že se žalovaný mylí, pokud požaduje prokázání faktického uskutečnění plnění osobou deklarovanou na daňovém dokladu. Dle rozsudku SDEU C-154/20 z 9. 12. 2021 (dále jen „**Kemwater**“) postačí, aby plnění bylo uskutečněno jakoukoliv osobou povinnou k dani. Tímto směrem však daňové orgány dokazování vůbec nevedly a nelze přijmout závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
8. Pokud žalobkyně nepředložila část jí avizovaných dokumentů a již není schopna je předložit (z důvodu, že je zničil v počítači vir), žalovaný měl stanovit daň v souladu s rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 53/2014-72 z 25. 6. 2014 pomůckami ve smyslu § 98 daňového řádu.
9. Nakonec žalobkyně vytýká daňovým orgánům procesní pochybení. Namísto zahájení daňové kontroly totiž měly vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť důvodně předpokládaly, že bude daň doměřena. Jinými slovy správce daně měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení a stanovit jí k tomu lhůtu. Správce daně ani nemusel znát kontrolní výši daně, postačoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Ust. § 145 odst. 2 daňového řádu proto bylo porušeno, čímž z doměřené daně vznikla žalobkyni neoprávněně doměřená 20% penále.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh daňového řízení, vylíčil vzniklé pochybnosti ohledně fakticity plnění a zdůraznil, že žalobkyně adekvátně nereagovala ani na jednu výzvu k prokázání skutečností a ani na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění. Proto nemohla unést své břemeno důkazní, které na ni bylo správcem daně přeneseno výzvou k prokázání skutečností z 23. 11. 2021. Žalobkyni citované rozsudky nelze vztáhnout na nyní řešený případ, případně jsou žalobkyni dezinpretovány. Usnesení

Vikingo je v daném případě nepřiléhavé, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, ale o tom, že se plnění vůbec uskutečnilo.

11. Co se týče žalobkyní namítaného významu daňových dokladů ve světle unesení důkazního břemene, náhled SDEU na hmotněprávní podmínky nároku na odpočet se usnesením Vikingo nezměnil. Ze Směrnice Rady 206/2012/ES z 28. 11. 2006 (dále jen „**Směrnice o DPH**“) plyne, že vyžadování splnění dalších požadavků (kromě doložení daňového dokladu) není *a priori* v rozporu se Směrnicí DPH. Žalobkyně proto byla povinna uskutečnění deklarovaného plnění prokázat kromě daňových dokladů i dalšími relevantními důkazy. Žalovaný doplnil, že z usnesení Vikingo nevyplývá, že nárok na odpočet DPH lze odepřít pouze v případě daňového podvodu, nehledě na prokázání nesouladu daňového dokladu s realitou.
12. K odkazu žalobkyně na věc Kemwater žalovaný upozorňuje, že ten neodpovídá skutkovému stavu. Meritem nyní posuzovaného případu je otázka, zda žalobkyně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, konkrétně zda fakticky přijala předmětná plnění, nikoliv otázka deklarovaného dodavatele. Požadavek na jeho prokázání nebyl na žalobkyni v průběhu řízení kladen. Byť byla v napadeném rozhodnutí podrobně uvedena zjištění týkající se dodavatelů žalobkyně, tato zde byla předestřena výlučně pro podporu závěru, že plnění nebyla fakticky uskutečněna.
13. Žalovaný dodává, že prioritu před stanovením daně pomůckami má dokazování; správce daně ke stanovení daně pomůckami přistoupí, pokud daňový subjekt při dokazování nesplní některou ze svých zákonných povinností a zároveň není možno stanovit daň dokazováním. V daném případě však tato možnost existovala, neboť použití pomůcek je možné pouze v případě objektivní nemožnosti užití dokazování, kdy např. byla účetnictví zničeno, apod. Taková situace však nebyla prokázána. Navíc není ani z povahy věci vyloučeno, aby byla daň stanovena dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví daňového subjektu neúplné nebo neprůkazné, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nakonec žalovaný uzavírá, že žalobkyně k námitce týkající se nepoužití § 145 odst. 2 daňového řádu (výzva k podání dodatečného daňového přiznání namísto zahájení daňové kontroly) vůbec neuvedla, z čeho měl správce daně před zahájením daňové kontroly usuzovat na doměření daně. Ani žalovanému takové okolnosti nejsou známy, proto bylo na místě bez dalšího daňovou kontrolu zahájit.

III. Posouzení věci soudem.

14. Soud shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „**s. ř. s.**“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Ve věci soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný nevyjádřili s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs

8/2008-117 z 29. 1. 2009), a žalobkyně ani žalovaný se žádných nových důkazů nedovolávají.

16. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 směrnice o DPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
17. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
18. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
19. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“*

20. V dané věci přitom daňové orgány uzavřely, že k přijetí deklarovaného plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 a únor roku 2018 vůbec nedošlo. O tom je i nyní v řízení před správním soudem sporu.
21. Žalobkyně podle názoru daňových orgánů splnila svou prvotní dokladovou povinnost, když 30. 4. 2019 při zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období prosinec 2017 a únor 2018 (která byla 14. 10. 2019 rozšířena na zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017) předložila správci daně přijaté daňové doklady od dodavatelů a evidenci pro účely DPH. Dle těchto dokladů byl předmět přijatého plnění definován jako „dodání zboží dle objednávky“, nebo „poskytnutí služeb dle objednávky“. Zástupce žalobkyně při zahájení daňové kontroly sdělil, že pravděpodobně žádné písemné objednávky neexistují. Kontrakty mezi žalobkyní a jejími dodavateli zajišťovali a zároveň předmět plnění předávali a přebírali Ing. K. a Ing. K. Předmětem plnění byly „pravděpodobně stavební práce včetně materiálu“. Zástupce nakonec doplnil, že úhrady za přijatá plnění probíhaly bezhotovostně přes bankovní účty obchodních partnerů.
22. Správce daně sdělil žalobkyni ve výzvě k prokázání skutečností z 19. 7. 2019 a posléze v téměř totožné výzvě z 18. 11. 2019 své pochybnosti o správnosti jejího účetnictví, které zdůvodnil především tím, že předmět plnění byl na přijatých daňových dokladech vymezen velice obecně a není tak zřejmé, co konkrétně bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto. Navíc nebyly předloženy žádné smlouvy, objednávky, výkazy práce, předávací protokoly či jiné listiny prokazující uskutečnění prací a existenci zboží. Správci daně proto nebylo zřejmé místo uskutečnění jednotlivých plnění, objem provedených prací, kdo práce prováděl, které osoby zboží a materiál přijímaly a předávaly, kdo prováděl přepravu zboží, kde bylo zboží uskladněno apod. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaného plnění.
23. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že by snad správce daně nesdělil pochybnosti o přijatém plnění a nevysvětlil, o co pochybnosti opírá. Zároveň byla žalobkyně vyzvána k prokázání faktického přijetí plnění, konkrétně k předložení smluv, objednávek, předávacích protokolů, skladové evidence a identifikace osob, které služby vykonávaly nebo které zboží a materiál přijímali. Rovněž byla vyzvána k bližší identifikaci Ing. J. M., CSc., který měl údajně z pověření jednatele žalobkyně zajišťovat konkrétní úkoly.
24. Na výzvy správce daně a posléze ani na výsledek kontrolního zjištění z 1. 6. 2020 žalobkyně nikterak nereagovala (mimo opakovaných žádostí o prodloužení lhůt). Správce daně proto vydal 1. 9. 2020 zprávu o daňové kontrole, kterou v souladu s požadavkem žalobkyně zaslal a 11. 9. 2020 doručil do datové schránky jejího zástupce. Posléze pak vydal dodatečné platební výměry, proti kterým žalobkyně brojila odvoláním.
25. Soud rekapituluje, že žalovaný po doručení spisu správce daně včetně odvolání seznal, že je třeba řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit. Uložil správci daně, nechť vyzve dodavatele žalobkyně k poskytnutí informací dle § 57 odst. 3 daňového řádu, a to za účelem zjištění dalších skutečností vztahujících se k daným plněním, a nechť také v rámci vyhledávací činnosti sám zjistí další skutečnosti týkající se těchto společností. Zároveň správci daně uložil, a to v reakci na poukaz žalobkyně v jejím odvolání, aby u žalobkyně provedl místní šetření dle § 80 až § 84 daňového řádu, a aby poté zjištěné skutečnosti vyhodnotil a vydal v pořadí třetí výzvu k prokázání skutečností, kterou přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Dle závěrů žalovaného totiž správce daně nezjistil dostatečně skutkový stav, důvodně nezpochybnil veškeré důkazní prostředky předložené žalobkyní a zjištěné vlastní vyhledávací činností (bankovní výpisy) a nepřenesl tak řádně důkazní

břemeno. Správce daně žalovanému vyhověl a vydal 23. 11. 2021 v pořadí třetí výzvu k prokázání skutečností. V té kromě jiného konstatoval, že důvodné a zcela konkrétní pochybnosti o dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených na daňových dokladech odvolatel předloženými důkazními prostředky neodstranil a současně, že správce daně neobdržel žádné podání paní Ing. A. K. z 3. 8. 2020 (jehož existenci žalobkyně namítla v odvolání). Zcela v souladu s návrhem žalobkyně ji správce daně vyzval ke stanovení termínu provedení místního šetření anebo termínu, kdy bude schopna předat veškeré jí avizované, ale správcem daně neobdržené důkazní prostředky a další dokumenty. Žalobkyně v reakci na tuto třetí výzvu správci daně předložila usnesení č. j. KRPA_30742-21/TČ-2020-001276, ve kterém Policie České republiky odkládá trestní věc – podezření ze spáchání přečinu neoprávněného přístupu k počítačovému systému a nosiči informací pana V. K. podle § 230 odst. 1, 4 písm. e) trestního zákoníku, kterého se měl dopustit 23. 1. 2020 neznámý pachatel. Žalobkyně k tomu doplnila, že zbylou část dokumentů, mimo ty, které údajně 3. 8. 2020 předala paní A. K. do poštovní přepravy, už nebude nikdy schopna v daném řízení předložit, neboť byly v lednu 2020 virem navždy nenávratně ztraceny.

26. Soud se ztotožňuje s hodnocením všech důkazních prostředků žalovaným, které vyjádřil především v Seznámení a posléze pak i v žalobou napadeném rozhodnutí. Daňové doklady přijaté žalobkyní od jejích dvou dodavatelů vůbec nespécifikují, jaké plnění bylo uskutečněno a ani v jakém rozsahu. Navíc se odkazují na objednávky, které předloženy nebyly a podle žalobkynina zástupce ani v písemné podobě neexistují. Daňové doklady nebyly opatřeny razítky ani podpisy dodavatelů nebo žalobkyně. Nemohou tak sloužit ani jako vodítko k tomu, co bylo předmětem plnění nebo jaké mělo plnění technické parametry, odkud a kam bylo přepraveno, případně jakým prostředkem, kdo a kde zboží převzal, kde a kdo deklarované služby provedl. To platí tím spíše, že žalobkyně nepředložila žádné smlouvy, objednávky, předávací protokoly, seznamy zaměstnanců nebo pracovníků, množství odpracované doby, výkazy práce apod. Vypovídající hodnota daňových dokladů stran prokázání faktického uskutečnění plnění tak byla prakticky nulová. Už vůbec pak nemohou být relevantní další z důkazů předložených žalobkyní v rámci daňového řízení, tj. vystavené a přijaté daňové doklady týkající se jiných dodavatelů a odběratelů, vč. likvidace vystavených daňových dokladů, výdajové pokladní doklady, interní doklady a platební kalendáře z roku 2017 a 2018 vztahující se ke smlouvě o nájmu se společností Trigema Smart s.r.o. Ani jeden tento dokument nesouvisí s deklarovaným plněním. Nicméně je zvláštní, že oproti daňovým dokladům vystaveným dodavatelu APP a HI ostatní žalobkyní doložené přijaté daňové doklady od jiných dodavatelů obsahují konkrétně vymezený předmět plnění. Ani žalobkyní zplnomocněná osoba při zahájení daňové kontroly nedokázala k předmětným transakcím uvést cokoli konkrétního a odpovídala spíše v domněnkách, které však nebyly ani později ničím podloženy.
27. Vzhledem k absenci předložených důkazů ze strany žalobkyně si daňové orgány v rámci vlastní činnosti opatřily důkazy týkající se dodavatelů APP a HI. Zjistily, že tyto společnosti si neplní vlastní daňové povinnosti, mají nedoplatky na DPH, jsou zcela nekontaktní a se správcem daně nekomunikují, sídlí na tzv. virtuálních adresách a jednatelství u obou dodavatelů vykonávala společnost Pharma One (u dodavatele APP od 7. 3. 2015 do 31. 5. 2021 a u dodavatele HI od 16. 10. 2014 do 14. 5. 2020). Tato společnost byla při výkonu své funkce zastoupena Ing. V. K., jak vyplývá z obchodního rejstříku. Pan K. byl přitom společníkem žalobkyně již od jejího vzniku a od 10. 6. 2020 *de facto* i jejím jednatelem, neboť v tento den se stala jednatelem žalobkyni právě společnost Pharma One

s.r.o., která byla i v případě žalobkyně zastoupena při výkonu funkce panem K. Tyto skutečnosti svědčí o personálním propojení jednotlivých obchodních partnerů, navíc když pan K. měl být dle slov žalobkyně osobou, která za žalobkyni participovala na zde řešených sporných plněních. Tyto skutečnosti zjištěné o dodavatelích žalobkyně jsou s to pouze podpořit stávající pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění. U pana K. je navíc podezřelé, že nebyl nikterak zmocněn za žalobkyni v inkriminovaných zdaňovacích obdobích jednat. Byl „pouze“ jejím společníkem, ale z tohoto postavení mu nevyplývá možnost za ni jednat a uzavírat (byť nepísemné) smlouvy. Nebyla navíc předložena ani žádná pracovní smlouva nebo plná moc, na základě níž by byl k těmto úkonům oprávněn. Paní K. v pozici bývalé jednatelky se navíc zdráhala zahájit daňovou kontrolu (několikrát se omlouvala a odkazovala na zdravotní stav pana K., který měl údajně celou věc na starosti), aniž by předložila například právě nějaké zmocnění udělené panu K. k řešení obchodních případů. Celá věc se jeví tak, že pan K., který byl *de facto* jednatelem dodavatelů a vystupoval ve zde řešených obchodních vztazích i za žalobkyni, pouze formálně vystavil faktury a uplatnil nárok na odpočet pouze s cílem získat daňovou výhodu.

28. Správce daně rovněž získal od příslušné bankovní instituce výpis z účtu žalobkyně. Z něho je patrné, že žalobkyně skutečně prováděla úhrady svým dodavatelům. Klientské výběry z tohoto účtu prováděl pan K., který tak disponoval s účtem žalobkyně a zároveň i jejich dodavatelů, neboť byl jejich jednatelem. Platby dodavatelům byly navíc hrazeny opožděně (až po nárokování odpočtu na DPH) a ne vždy ve výši odpovídající fakturovanému plnění (u jedné platby byl dokonce rozdíl více jak 617 000 Kč), přestože jiné faktury dle doložených podkladů mezi společnostmi vystaveny nebyly. K bezhotovostním platbám soud ve shodě s žalovaným uvádí, že výpisy z bankovních účtů svědčí v daném případě pouze o tom, že žalobkyně převedla finanční prostředky na účet dodavatelů, avšak tato skutečnost ještě neprokazuje, že deklarované plnění také fakticky přijala. Tuto skutečnost potvrzuje též judikatura NSS, dle které i výpis z bankovního účtu (případně pokladní doklady) je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci. Nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (bod 44 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2012-61). Tomu by tak mohlo být až ve spojení s dalšími důkazy potvrzujícími faktické uskutečnění plnění, které však předloženy nebyly. Neboť byl pan K. oprávněn hospodařit jak s peněžními prostředky žalobkyně (dle odpovědi banky byl osobou oprávněnou disponovat s účtem žalobkyně), tak i dodavatelů, simulaci finančních toků nic nebránilo.
29. Ani údaje zjištěné z kontrolních hlášení dodavatelů neprokazují faktické uskutečnění plnění. Oba dodavatelé deklarovaná plnění sice vykážali ve svých kontrolních hlášeních, ale to jde pouze ruku v ruce s formálním vystavením daňových dokladů a ryze formálním převodem peněžních prostředků z účtu na účet. Dodavatel HI daňovou povinnost vzniklou z údajného poskytnutí předmětných plnění navíc ani neuhradil. U dodavatele APP byla tato daňová povinnost sice uhrazena, ale dle závěru žalovaného si tato společnost záměrně optimalizovala svoji daňovou povinnost, když přijala plnění v obdobné výši a její výsledná povinnost tak byla vykázána v minimální výši. Současně jí byla za předmětná období doměřena daň, kterou nikdy neuhradila. Soud k tomuto konstatuje, že tento závěr nelze bez dalšího zjištění skutkového stavu (například opatření si zprávy o daňové kontrole vedené u společnosti APP) přijmout. Nelze tak tvrdit, že daňovou povinnost si dodavatel APP optimalizoval. To však nic nemění na závěru, že kontrolní hlášení samo o sobě (a to ani v souvislosti s dalšími zde získanými důkazy) neprokazuje fakticitu plnění. S ohledem

na vzájemnou provázanost žalobkyně s jejími dodavateli lze vykázaní plnění v kontrolních hlášeních označit za jeden z dalších kroků, jak formálně (nikoliv však materiálně) nárokovat odpočet z realizace plnění. Tzn. i v případě, že by společnost APP daň uhradila a neoptimalizovala si ji, tato skutečnost by neschválila o faktickém přijetí plnění za situace, kdy žalobkyně nepředložila prakticky vůbec žádné důkazy o deklarovaných službách a zboží. Jak přílehlavě dovodil žalovaný s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 51 Af 8/2020-38 z 10. 12. 2021, hlavním smyslem kontrolního hlášení je identifikace, od koho daňový subjekt přijal a komu poskytl zdanitelná plnění. V opačném případě správce daně nemůže tyto skutečnosti ani nijak (vyjma daňové kontroly či místního šetření) zjistit. V dané věci jde navíc o neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění, nikoliv o to, že by plnění bylo prokázáno, ale nebyl by prokázán deklarovaný dodavatel. V tomto případě by jistě mělo kontrolní hlášení dodavatelů větší váhu, nicméně ani to neznámá, že vykázaní plnění v kontrolních hlášeních dodavatelů a úhrada daňové povinnosti je samo o sobě automatickou poukázkou na uznání nároku na odpočet v případě sporného dodavatele. Naše situace je však odlišná v tom, že jsou pochybnosti také o samotném poskytnutí plnění. Veškeré důkazy (bankovní výpis, přijaté faktury, kontrolní hlášení, ale konec konců i daňové priznání) svědčí pouze o formálním vykázaní odpočtu.

30. Nakonec ani skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci doplnění odvolacího řízení nepřispěly k prokázání daňového tvrzení žalobkyně. Dodavatelé žalobkyně nikterak nereagovali na výzvy správce daně k poskytnutí informací a ani sama žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností z 23. 11. 2021 adekvátně nereagovala. Správcem daně byla přitom vyzvána k předložení dokladů, které dle slov žalobkyně měly deklarovat přijetí plnění a které údajně paní K. 3. 8. 2020 předala do poštovní přepravy (neboť správci daně nikdy nedorazily), a dále pak k navržení termínu a místa místního šetření, neboť žalobkyně v odvolání namítla, že její předchozí návrh nebyl správcem daně brán v potaz. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu (k níž si dvakrát požádala o prodloužení lhůty) správci daně zaslala již jednou v rámci daňové kontroly předložené důkazy a nově pak již zmíněné usnesení Policie České republiky č. j. KRPA 30742-21/TČ-2020-001276 o odložení věci. K těmto důkazům opakovaně uvedla, že zbylou část podkladů předala 3. 8. 2020 do poštovní přepravy, ale ty nebude nikdy schopna opětovně doložit, neboť v lednu 2020 byly virem nenávratně zničeny. Tato žalobkynina tvrzení kvůli své naprosté neurčitosti a nepodloženosti silně vzbuzují dojem účelovosti. Žalobkyně ani obecným způsobem nepopsala, o jaké důkazní prostředky mělo jít a co konkrétně měly prokazovat. Také nepředložila podací lístek z pošty nebo jakékoli doklady, jež by podpořily její tvrzení, že v důsledku onoho hackerského útoku přišla právě o dokumenty týkající se nynější věci. K tomuto útoku navíc došlo až více než rok poté, co se správce daně pokusil zahájit daňovou kontrolu, a přibližně půl roku poté, co byla žalobkyni doručena první výzva k prokázání skutečností. Onen útok tak žalobkyninu procesní pasivitu vysvětlit nemůže. Navíc je třeba připomenout, že žalobkyně a její dodavatelé byli spřízněnými společnostmi – v době vydání výzvy k prokázání skutečností z 23. 11. 2021 byl již pan K., resp. společnost Pharma One s.r.o., jednatelem všech těchto společností. Žalobkyně tak mohla důkazní prostředky doložit i jiným způsobem (pokud důkazy nacházející se v její dispozici byly opravdu zničeny), a to například přímo od těchto dodavatelů formou kopií. Ani to se však nestalo. Nelze proto souhlasit s tvrzenou objektivní nemožností žalobkyně předložit důkazy k prokázání nároku na odpočet. Správce daně se navíc v souladu s žalobkyniným návrhem v odvolání pokoušel provést místní šetření v jejím sídle či provozovně, ale žalobkyně se k místu a termínu místního šetření vůbec nevyjádřila.

31. Soud ve stručnosti shrnuje, že žalobkyně měla dbát na to, aby si v průběhu tvrzené spolupráce obstarávala dostatek důkazních prostředků, kterými v budoucnu prokáže, že se plnění fakticky uskutečnilo. Ostatně nárok na odpočet daně dle §§ 72 a 73 ZDPH je dobrovolným nárokem daňového subjektu, se kterým se však kromě povinnosti tvrzení pojí i povinnost důkazní. Není povinností subjektu si odpočet nárokovat, ale když se pro to rozhodne, je jeho zákonnou povinností faktické přijetí deklarovaných služeb a zboží prokázat. Žalobkyně k prokázání svých tvrzení přitom nepředložila správci daně ničeho, co by prokazovalo materiální uskutečnění tvrzeného plnění. Předložené přijaté daňové doklady s nespécifikovaným předmětem plnění stěží mohou osvědčit faktickou realizaci plnění. I další správce daně obstarané důkazy (výpis z účtu, kontrolní hlášení) prokazují toliko formální stránku uplatněného nároku na odpočet. Žalobkyně předmět plnění ani nikterak blíže nekonkretizovala (sdělení zástupce žalobkyně, že šlo „pravděpodobně stavební práce včetně materiálů“ nemůže vzhledem k absenci důkazů obstát), nepředložila žádné smlouvy, předávací protokoly, výkazy práce či objednávky. Přitom to byly právě objednávky, na základě kterých docházelo dle daňových dokladů k fakturaci. Ačkoli žalobkyně předložila některé písemnosti dokládající formální stránku obchodů, které mohou představovat jistou indicii o uskutečnění deklarovaného plnění, tak jiné zjištěné skutečnosti, nejasnosti a řada podezřelých okolností vyvolaly vážné pochybnosti o tom, zda žalobkyně toto plnění skutečně přijala. Žalobkyně následně nebyla s to tyto pochybnosti rozptýlit.
32. Sporným bodem mezi účastníky je to, zda – a případně v který okamžik – přešlo v rámci daňového řízení důkazní břemeno, které žalobkyně předložením přijatých daňových dokladů unesla, ze správce daně zpět na žalobkyni. Soud je toho názoru, že okolnosti, které správce daně popsal již v první výzvě k prokázání skutečností z 19. 7. 2019, založily vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu citované judikatury NSS, které vedly k přenosu důkazního břemene ohledně věrohodnosti a správnosti předložených podkladů – a tedy faktického přijetí zdanitelného plnění – na žalobkyni. Soud dodává, že druhá výzva k prokázání skutečností z 14. 10. 2019 byla svým obsahem téměř totožná s první výzvou. Druhá výzva byla vydána v návaznosti na rozšíření daňové kontroly (14. 10. 2019) na zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017, nicméně v rámci rozšíření nebylo zpochybněno žádné další plnění. Nadále tak panovaly pochybnosti o faktickém přijetí plnění za měsíce únor roku 2017 a únor roku 2018. Hlavním důvodem pro zpochybnění přijatých daňových dokladů byla z pohledu soudu naprostá neurčitost předmětu plnění, vymezeného výhradně odkazem na nespécifikované objednávky, a to ve spojení s tím, že žalobkyně tyto objednávky přes výzvu nepředložila a nebyla ani schopna nijak konkrétně přiblížit jejich obsah. Jelikož žalobkyně před vydáním výzvy nepředložila ani žádné jiné podklady týkající se nároku na odpočet (zejména smlouvy, předávací protokoly, výkazy práce či jiné listiny prokazující uskutečnění prací a existenci zboží), vyvolává naprostá neurčitost plnění a údajných objednávek sama o sobě pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Výzva z 19. 7. 2019 tak podle názoru soudu k přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni postačí.
33. Přesto soud připomíná, že dle § 115 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (odst. 1). Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k

nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků; obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odst. 2). Daňový řád navíc možnost zrušení platebního výměru za současného vrácení věci správci daně k dalšímu řízení (srov. jeho § 116 odst. 1). Byla-li tak daň stanovena nesprávným způsobem a je potřeba provést další dokazování, je nutno tyto změny činit v řízení odvolacím (srov. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 181/2020-42 z 24. 9. 2021, bod 32, nebo č. j. 1 Afs 164/2021-52 z 26. 1. 2023, bod 28 a násl.). Rozšířený senát NSS k tomu již v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS z 14. 4. 2009 uvedl: „Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamena, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.“ Tyto závěry potvrdil rozšířený senát také v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52, v němž vystihl roli odvolacího orgánu při provádění dokazování tak, že se „převtěljuje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí“ (bod 57 rozsudku).

34. NSS s odvoláním na tuto judikaturu v bodě 33 rozsudku č. j. 5 Afs 181/2020-42 konstatoval: „Nelze proto přistoupit na výklad krajského soudu, že by bylo povinností veškeré pochybnosti stran proběhnuvších obchodních transakcí daňovému subjektu sdělit vždy již v prvostupňovém řízení. Postupuje-li správce daně v prvním stupni daňového řízení nesprávně, předpokládá daňový řád s ohledem na nemožnost vrácení věci správci daně k dalšímu řízení nápravu právě v odvolacím řízení.“ A následně v bodě 34 seznal, že „správce daně (přestože se soustředil především na předmět plnění) vyjadřoval pochybnosti stran deklarovaných dodavatelů již v průběhu daňové kontroly [...]. Skutečnost, zda byly tyto pochybnosti s ohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení dostačující a zda tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, je věcí jinou [...]“. Možnost přesunu důkazního břemene až v odvolacím řízení pak NSS výslovně potvrdil v bodě 22 rozsudku č. j. 7 Afs 274/2022-44 z 1. 2. 2023: „V řízení o odvolání žalovaný navíc dospěl k závěru, že v řízení před správcem daně nedošlo k řádnému přesunu důkazního břemene, neboť stěžovatelka nebyla správcem daně přímo vyzvána k prokázání hmotněprávní podmínky odpočtu. Na základě toho žalovaný vydal výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které stěžovatelku vyzval k prokázání přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech.“
35. Z uvedeného vyplývá, že pokud pochybnosti ohledně daňových dokladů vyjádřené správcem daně nevedou k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt, může být tento nedostatek odstraněn dokazováním v odvolacím řízení, avšak jen za předpokladu dodržení § 115 odst. 2 daňového řádu.
36. Veškeré pochybnosti o věrohodnosti a správnosti předložených daňových dokladů, jimiž žalovaný v rozhodnutí odůvodnil přechod důkazního břemene ohledně prokázání faktického přijetí plnění zpět na žalobkyni, byly vyjádřeny v Seznámení, doručeném žalobkyni 23. 1. 2022. Některé z těchto skutečností a odpovídajících důkazů nebyly obsaženy ani v jedné výzvě k prokázání skutečností, výsledku kontrolního zjištění z 1. 6. 2020 ani ve zprávě o daňové kontrole. Podstatné však je, že v Seznámení byla žalobkyně seznámena jednak s veškerými skutečnostmi, z nichž žalovaný při posouzení této otázky

vycházel, jednak s jejich hodnocením, z něž jednoznačně vyplývala žalobkynina povinnost prokázat faktické přijetí plnění a žalovaného názor na dosavadní nesplnění této povinnosti. Zároveň byla žalobkyni stanovena lhůta 15 dnů (posléze prodloužená o dalších 15 dnů) k tomu, aby zaslala žalovanému své vyjádření a případně navrhla další doplnění důkazních prostředků. Tím žalovaný dostal požadavkům § 115 odst. 2 daňového řádu. Seznámením zároveň byla odstraněno i pochybení správce daně, který v rámci výsledku kontrolního zjištění z 1. 6. 2020 a zprávy o daňové kontrole nezhodnotil veškeré důkazy předložené žalobkyní (např. platební kalendář, vystavené a přijaté daňové doklady od různých dodavatelů a odběratelů) a zároveň i ty, které si sám obstaral (výpisy z účtu). Veškeré tyto důkazy (včetně dalších důkazů opatřených správcem daně v rámci odvolacího řízení – zjištění o dodavatelích žalobkyně) byly žalovaným řádně a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřeno v § 8 odst. 1 daňového řádu zhodnoceny a žalobkyni bylo umožněno se se závěry žalovaného seznámit a vyjádřit se k nim. I pokud by nebylo postaveno najisto, že důkazní břemeno přešlo ze správce daně zpět na žalobkyni v důsledku některé z výzev k prokázání skutečností (což si soud ovšem nemyslí), je jisté, že nejpozději k tomu došlo v okamžiku doručení Seznámení. Žalobkyně však na Seznámení nikterak (mimo žádosti o prodloužení lhůty) nereagovala.

37. Žalobkyně v průběhu celého daňového řízení zcela ignorovala svoji povinnost rozhodné skutečnosti pro stanovení daně nejen tvrdit, ale především prokázat. Od pokusu správce daně o zahájení daňové kontroly se v reakci na každou jí stanovenou lhůtu odvolávala na zdravotní stav pana K., osoby do 10. 6. 2020 bez doloženého vztahu k výkonu činnosti za tehdejší jednatelku žalobkyně. Správce daně přesto postupoval v řízení tak, že na tyto okolnosti bral ohled a vycházel žalobkyni vstříc např. co do navrhovaných termínů. Bez reakce však zůstaly nejen výzvy k prokázání skutečností z 19. 7. 2019 a 14. 10. 2019, ale i seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění. Totéž pak platí i o Seznámení vydaném žalovaným v odvolacím řízení.
38. Daňové orgány plně dostaly svým povinností při přechodu důkazního břemene, navíc když nedostatky zjištěné v průběhu odvolacího řízení řádně napravily (nezhodnocení některých důkazních prostředků). Důkazní břemeno na žalobkyni bylo tedy řádně přeneseno, a ta měla možnost hájit svá práva. K odkazu žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 18/2021-47 z 10. 12. 2021 v části pojednávající o důkazním břemenu soudu nezbyvá než konstatovat, že požadavkům zde kladeným správcem daně dostal. Ani další z žalobkyní zmiňovaných rozsudků nejsou přílehlavé. Z rozsudku NSS č. j. 3 Afs 223/2020-66 z 19. 4. 2022 žalobkyně dovozuje, že si nebyla povinna zajistit věrohodné důkazy k odstranění pochybností správce daně. Rozsudek však hovoří o tom, že nelze po daňovém subjektu paušálně požadovat předložení nespécifických důkazních prostředků, což neodpovídá zde řešenému případu. Žalobkyni totiž bylo sděleno, z čeho konkrétně pochybnosti správce daně pramení (obecný předmět plnění na fakturách) a čím konkrétně by mohl tyto pochybnosti odstranit (předložení smluv, objednávek a dalších listin souvisejících s plněním).
39. Žalobkyně dále k první žalobní námitce stran nepřenesení důkazního břemene zpochybňuje relevantnost skutečností zjištěných o jejích dodavatelích. K odkazu žalobkyně na rozsudek ve věci Vikingo je třeba konstatovat, že dle SDEU nelze v zásadě odeprít nárok na odpočet osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu nedostatečného materiálního a personálního zázemí dodavatele plnění (vystavitele faktury) a zároveň bylo ve skutečnosti plnění pořízeno od jiné blíže neurčené osoby povinné k dani. Soud uvádí, že v dané věci byl zpochybněn

„nejen“ dodavatel uvedený na přijatých daňových dokladech, ale zejména to, zda se deklarované plnění vůbec uskutečnilo. Veškerá zjištění o dodavatelích žalobkyně byla učiněna pro řádné zjištění skutkového stavu a pro zjištění, zda k plnění došlo. Totéž platí o zjištěních, že je dodavatel HI nespolehlivým plátcem a že si dodavatelé neplní své daňové povinnosti, případně že neuhradili daň za dané zdaňovací období (k tomu blíže bod 29. rozsudku). Tato zjištění však měla pouze za následek prohloubení stávajících pochybností, neboť dodavatelé žalobkyni nemohou být standardně fungujícími ekonomickými subjekty. Logicky však nebyl důvod zjišťovat, zda se plnění uskutečnilo jinou osobou povinnou k dani, když nebylo prokázáno, že se vůbec uskutečnilo. Splnění hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH v podobě „deklarovaného dodavatele“ nebo „náhradního deklarovaného dodavatele“ nebylo předmětem daňového řízení, proto nelze rozsudek Vikingo na věc vztáhnout. Totéž platí i pro odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 306/2017-139 z 26. 9. 2019: v něm řešeném případě bylo oproti věci žalobkyně zřejmé, že se plnění fakticky uskutečnilo.

40. Ani další odkaz žalobkyně na rozsudek ve věci C-285/11, Bonik EOOD, nemůže být přílehlavý, neboť ten se týká podvodu na DPH, který u žalobkyně prokázán nebyl. Ke zkoumání podvodu na DPH by správce daně přistoupil až v případě, že by byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, což se však nestalo. Skutečnosti zjištěné o dodavatelích žalobkyně jsou sice skutečnostmi, které jsou správcem daně běžně zjišťovány při podvodu na DPH a které svědčí o nestandardních okolnostech, popř. o objektivních okolnostech podvodu, ale mohou být i pochybnostmi o tom, zda společnost vykovává nějakou ekonomickou činnost. Tyto skutečnosti (především zda si dodavatelé plní své povinnosti) nelze klást k tíži žalobkyně, ale žalobkyně byla povinna si zajistit dostatečně průkazné důkazní prostředky, aby v případě, že její dodavatelé nebudou se správcem daně spolupracovat (což se v dané věci stalo), své důkazní břemeno unesla. K tomu však nedošlo. Jak přitom případně uvedl žalovaný, dle rozsudku NSS č. j. 1 Afs 103/2009-232 z 3. 2. 2010 musí každý subjekt vstupující do obchodních vztahů „zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Nakonec k poukazu žalobkyně na rozsudek ve věci C-329/18 z 3. 10. 2019 soud ve stručnosti konstatuje, že citace rozsudku je obecná a navíc ani dohledatelná v dostupných rejstřících (www.curia.europa.eu). Tato pasáž se navíc týkala opět podvodu na DPH, který však v žalobkynině věci shledán nebyl.
41. Druhým žalobním bodem žalobkyně namítá, že předložení daňového dokladu je dostačující k unesení důkazního břemene. Dle ní existuje rozpor mezi českým přístupem (rozsudek Kemwater) a přístupem SDEU (usnesení Vikingo) o významu daňového dokladu. Přitom požadavek na prokázání shody mezi daňovým dokladem a skutečným stavem je nad rámec Směrnice DPH. I v případě, že by správce daně měl průkazné pochybnosti o souladu daňového dokladu s faktickým stavem, lze nárok na odpočet odeprít pouze v případě účasti na podvodu na DPH. Soud sděluje, že žalobkyně závěry z obou citovaných rozhodnutí dezinterpretuje. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro přiznání nároku na odpočet jsou uvedeny na úrovni Evropské unie v čl. 168 písm. a) Směrnice o DPH. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu srov. rozsudek C-277/14, bod 28, *PPUH Stehcamp*, z 22. 10. 2015). Formální

podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je pak dle čl. 178 písm. a) Směrnice o DPH faktura, která byla vystavena v souladu s články 220 až 236 a články 238 až 240 Směrnice o DPH. Současně mohou členské státy podle čl. 273 Směrnice o DPH uložit i další povinnosti, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Ze samotné Směrnice o DPH tak vyplývá, že další požadavky nejsou v rozporu se Směrnicí o DPH. V usnesení Vikingo je v bodu 46 uvedeno: „*V tomto ohledu je třeba uvést, že věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. Soudní dvůr již rozhodl, že ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 31 a 32, jakož i ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 45). Uplatnění takových pravidel, jako je pravidlo stanovené v § 15 odst. 3 zákona o účetnictví, za účelem ověření, zda se faktury ve věci v původním řízení týkají skutečně provedených hospodářských plnění, tedy je v souladu se směrnicí 2006/112.*“ Je tak postaveno najisto, že požadavek na prokázání skutečného stavu s daňovým dokladem není nad rámec Směrnice o DPH.

42. Z usnesení Vikingo ani nevyplývá možnost odepřít nárok na odpočet jen v případě prokázání daňového podvodu. Totéž platí o žalobkyni uvedeném rozsudku NSS č. j. 6 Afs 34/2017-71 z 20. 9. 2017, které odkazuje na jiný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78 z 2. 8. 2017. Závěr NSS v posledně zmíněném rozsudku, že „[...] pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud plátce daně předloží fakturu od svého subdodavatele, který je plátcem daně, ledaže správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty.“ se týkal výhradně situace, kdy byl správcem daně zpochybněn dodavatel uvedený na daňovém dokladu. Na tento rozsudek pak navázal NSS i SDEU právě věci Kemwater, kde danou otázku postavil na jisto ve smyslu, že k uznání nároku na odpočet postačí prokázání, že plnění poskytla „nějaká“ osoba povinná k dani, nikoliv jen a pouze konkrétní dodavatel uvedený na dokladu. Pokud je dodání osobou povinnou k dani prokázáno, lze nárok na odpočet DPH odepřít pouze v případě daňového podvodu. To však není meritem zde řešeného sporu a správce daně ani žalovaný tímto směrem dokazování vůbec nevedli. Meritem případu totiž byla otázka, zda žalobkyně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů APP a HI splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, konkrétně že fakticky přijala předmětná zdanitelná plnění uvedená na sporných daňových dokladech, nikoliv otázka osoby povinné k dani, resp. náhradního deklarovaného dodavatele. Proto žalobkyně nemůže být úspěšná ani se svojí třetí žalobní námitkou.
43. Žalobkyně má za to, že za situace, kdy byly její dokumenty zničeny virem, měl správce daně stanovit daň podle pomůcek. Soud konstatuje, že dle § 98 odst. 1 daňového řádu před stanovením daně pomůckami má přednost stanovení daně na základě dokazování. K pomůckám správce daně přistoupí v případě splnění dvou podmínek: daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a daň není možné stanovit dokazováním. Soud se však domnívá, že stanovení daně dokazováním zde možné bylo. Dokazováním daň nelze stanovit tam, kde jsou zásadní důkazní deficity, kde ani v hrubých obrysech nelze zjistit, jaký byl skutkový stav. Zpravidla se bude jednat o případ, kdy účetnictví daňového subjektu nebude k dispozici, případně bude mít zásadní vady, které nebude možno překlenout ani zákonnými evidencemi typu kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, a to ve spojení

s informacemi z bankovních účtů. V tomto ohledu se rozšířený senát NSS dokonce zabýval otázkou, zda lze obecně říci, kdy již daň nelze stanovit dokazováním. Na základě jeho posouzení ale nelze pro tento účel žádný obecný algoritmus stanovit, protože bude vždy záležet na individuálních okolnostech, jak vyplývá z rozsudku NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29 z 19. 1. 2016, č. 3418/2016 Sb. NSS (Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 452.). V žalobkynině případě však „účetnictví“ k dispozici bylo, neboť předložila evidence pro účely DPH a přijaté daňové doklady a rovněž byly správcem daně obstarány výpisy z bankovních účtů a kontrolní hlášení jejích dodavatelů. Dle soudu lze k pomůckám přistoupit v případě, kdy chybí celý nebo část z těchto dokladů, resp. z účetnictví. Formální stránka věci však byla splněna. Co splněno nebylo, byla materiální stránka věci, to však nemůže znamenat nemožnost stanovit daň dokazováním. V takovém případě by pak každá daň musela být stanovena pomůckami, neboť samotné neunesení důkazního břemene představuje nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností. Žalobkyni předložené a správcem daně opatřené důkazní prostředky bylo možné v rámci dokazování zhodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů tak, aby byla daň stanovena řádně a ve správné výši. Při tomto způsobu stanovení daňové povinnosti je v co nejširším rozsahu zajištěna v daňovém řízení účast daňového subjektu, který může navrhnout provedení důkazních prostředků, popřípadě je správcem daně předkládat sám. To bylo dodrženo, žalobkyně se dokazování mohla zúčastnit a na hodnocení daňových orgánů reagovat. Pokud tak nečinila, neznamená to, že byla na svých právech procesem stanovení daně zkrácena. Žalobkyně navíc ani neuvedla, jaké důkazy měla údajně paní K. správci daně zaslat a jaké dokumenty byly zničeny virem. Nelze proto ani přisvědčit, že by se teoreticky mohlo jednat o dokumenty, bez kterých nebylo možno stanovit daň dokazováním.

44. Žalobkyně nakonec uvádí, že měl správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Lze souhlasit s tím, že pokud je důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, je povinností (i přes nevhodně zvolenou formulaci § 145 odst. 2 „může“) správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55 z 16. 11. 2016). S obsáhlým výkladem žalobkyně zabývajícím se touto problematikou se soud beze zbytku ztotožňuje, s čím však nelze souhlasit, je povinnost daňových orgánů takto postupovat i v žalobkynině případě. Žalobkyně vůbec neuvedla, z čeho dovozuje, že měl správce daně důvodný předpoklad o doměření daně. Soudu proto ze spisu ověřil, zda zde neexistují podklady, které měl správce daně k dispozici před zahájením daňové kontroly a které představovaly důvodné indicie o doměření daně. Takové podklady však ve spise nejsou. Zahájení daňové kontroly předcházely pouze dvě výzvy správce daně vydané za účelem získání výpisu z bankovního účtu žalobkyně a počtu zaměstnanců žalobkyně hlášených k sociálnímu pojištění. Ze získaných údajů však zcela jistě nemohl správce nabýt důvodného předpokladu, že žalobkyni doměří daň.

IV. Závěr a náklady řízení.

45. Daňové orgány sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů HI a APP. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně faktického přijetí těchto sporných plnění, a žalobkyně je v daňovém řízení neunesla. Jediné relevantní dokumenty, které byla žalobkyně schopna předložit, byly právě jen daňové doklady. Ty však měly

obecně vymezen předmět plnění, resp. nebylo vůbec zřejmé, co předmětem plnění bylo. Získané výpisy z účtu a vykazání deklarovaného plnění v kontrolních hlášeních dodavatelů svědčí pouze o tom, že došlo k formálnímu uplatnění nároku na odpočet, nikoliv že se plnění fakticky uskutečnilo. Navíc byla zjištěna personální propojenost mezi jednotlivými obchodními partnery skrz pana K., který vystupoval v inkriminovaných obchodech jak za žalobkyni, tak i za její dodavatele. Žalobkyně nepředložila žádné smlouvy, objednávky (na základě kterých bylo ale fakturováno), předávací protokoly, výkazy práce, apod. Správce daně se přitom snažil zjistit okolnosti posuzovaných případů všemi dostupnými prostředky (vlastní vyhledávací činností ve veřejných i vlastních registrech, výzvami k součinnosti na banky i dodavatele žalobkyně). Naopak je třeba zdůraznit žalobkyninu procesní pasivitu, která na výzvy zpravidla nereagovala. Za těchto okolností soud považuje za správný závěr žalovaného, že podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u těchto plnění nebyly splněny. Vzhledem k tomu soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 12. dubna 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu