



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **HAKY INVEST s.r.o.**
IČO: 25734881
se sídlem Vlkova 532/8, Praha 3

zastoupeného advokátem JUDr. Jaroslavem Hoškem
se sídlem Karmelitská 379/18, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2021 č. j. 22669/21/5300-22441-711776

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeno těchto osm rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 12. 5. 2020:
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2017 č. j. 3929658/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 322.369 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 64.473 Kč;
 - platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2017 č. j. 3930230/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daň ve výši 432.471 Kč;
 - platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2018 č. j. 3930595/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daň ve výši 495.484 Kč;
 - platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2018 č. j. 3930738/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daň ve výši 491.247 Kč;
 - platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2018 č. j. 3930881/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daň ve výši 576.234 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2018 č. j. 3931176/20/ 2001-52522-108185, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 443.599 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 88.719 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2018 č. j. 3931363/ 20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 357.653 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 71.530 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červen 2018 č. j. 3931497/20/2001-52522-108185, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 54.728 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 10.945 Kč.
2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce v daňových přiznáních k DPH za listopad 2017 až červen 2018 (dále jen „rozhodná zdaňovací období“) uplatnil nárok na odpočet daně z daňových dokladů vystavených obchodními společnostmi INTERINVEST-SV s.r.o., DIČ: CZ28509277 (dále jen „INTERINVEST“), STAV.ZEM.DEL. s.r.o., DIČ: CZ26164302 (dále jen „S.Z.D.“) a Games hall s.r.o., DIČ: CZ06437575 (dále jen „Games“). Dožádaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj byly u žalobce zahájeny postupy k odstranění pochybností ohledně DPH za zdaňovací období prosinec 2017 až březen 2018, a to výzvami k odstranění pochybností č. j. 1303315/18/2809-60563-607123 (prosinec 2017), č. j. 1303336/18/ 2809-60563-607123 (leden 2018), č. j. 1303358/18/2809-60563-607123 (únor 2018) a č. j. 1307945/18/2809-60563-607123 (březen 2018) vydanými dne 27. 6. 2018. Vzhledem k potřebě obsáhlého dokazování byly postupy k odstranění pochybností ukončeny a byla zahájena daňová kontrola, a to protokolem o ústním jednání č. j. 1575057/18/2809-60563-609624 ze dne 1. 10. 2018. Téhož dne byla u žalobce správcem daně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad 2017 a duben až červen 2018. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 548394/20/2809-60563-607123 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), která byla se žalobcem projednána dne 28. 4. 2020.

3. Správce daně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že plnění deklarována na daňových dokladech uvedených v tabulce č. 2. na stranách 7 až 10 zprávy o daňové kontrole od dodavatelů INTERINVEST, S.Z.D. a Games fakticky přijal tak, jak je na daňových dokladech uvedeno, a že tedy uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Na základě výsledku daňové kontroly Finanční úřad pro hlavní město Prahu jakožto místně příslušný správce daně žalobce vydal osm výše uvedených rozhodnutí o stanovení daně, proti nimž se žalobce odvolal. Žalovaný po prostudování spisového materiálu uložil Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu doplnění řízení podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Doplnění spisového materiálu bylo žalovanému doručeno dne 5. 3. 2021 a bylo zaevidováno pod č. j. 8445/21/5300-22441-711776. Žalobce byl se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení seznámen písemností č. j. 18676/21/5300-22441-711776 ze dne 14. 5. 2021 a bylo mu umožněno vyjádřit ke zjištěným skutečnostem ve stanovené lhůtě, což neučinil.
4. Žalovaný poté shrnul právní základ případu a v rámci tohoto shrnutí poukázal na závěry judikatury správních soudů týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 7 – 15) pak podrobně popsal, jaké důkazy správce daně v daňovém řízení provedl, jak tyto důkazy hodnotil a jaká zjištění z nich čerpal, a rovněž uvedl, proč nevyhověl návrhům žalobce na provedení dalších důkazů. Konstatoval, že na základě skutečností popsanych v bodech [28] až [46] napadeného rozhodnutí správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených obchodními společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games uplatnil v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, tj. zda tato plnění žalobce fakticky přijal tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Správce daně proto dne 17. 9. 2019 vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 1571138/19/ 2809-60563-609732 (dále jen „Výzva“), v níž vyjádřil své vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného žalobcem na základě daňových dokladů vystavených zmíněnými obchodními společnostmi a vyzval jej k prokázání splnění podmínek pro jeho uplatnění zakotvených v § 72 a 73 ZDPH. Vyjádřením těchto pochybností ve Výzvě správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Sporné daňové doklady v důsledku toho ztratily svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a důkazní břemeno bylo přeneseno zpět na žalobce. Na něm bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a jinými důkazními prostředky než předloženými daňovými doklady prokázal, že zdanitelná plnění fakticky přijal tak, jak je na sporných daňových dokladech deklarováno. Žalobce však své důkazní břemeno vlivem absence relevantních důkazních prostředků neunesl. Správce daně tak dle žalovaného postupoval v souladu s právními předpisy, když žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně neuznal.
5. V rámci vypořádání jednotlivých odvolacích námitek žalovaný nepřisvědčil námitce žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V této souvislosti zopakoval, že předložením formálně správných daňových dokladů přijatých od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games žalobce unesl své primární důkazní břemeno. Správce daně tížilo ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce. Nebylo však povinností správce daně prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdí žalobce, či prokázat namísto žalobce, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, byl

povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Na základě žalobcem předložených důkazních prostředků, jeho tvrzení, důkazních prostředků předložených odběrateli žalobce, provedených svědeckých výpovědí, zjištění o dodavatelích dodavatele a dalších zjištění vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce nárok na odpočet daně uplatnil v souladu se zákonem, tj. zda tato plnění fakticky přijal tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Tyto své pochybnosti správce daně vyjádřil ve Výzvě. Jejich vyjádřením unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a následně bylo na žalobci, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátil, což se nestalo. Byl to tedy žalobce a nikoli správce daně, kdo v řízení neunesl své důkazní břemeno.

6. Následně se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval jednotlivými argumenty, jimiž žalobce zpochybňoval důvodnost pochybností vzniklých správci daně. Neztotožnil se s tvrzením žalobce, že správce daně vycházel z teze, že obsah smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho dodavateli musí být zcela totožný se smlouvami uzavřenými mezi žalobcem a jeho odběrateli, a že se stejným náhledem správce daně posuzoval rovněž sporné daňové doklady ve vztahu k daňovým dokladům vystaveným odběratelům žalobce. Dle žalovaného nebyly pochybnosti správce daně založeny na tom, že smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jeho dodavateli (a jimi vystavené daňové doklady) nebyly obsahově zcela identické se smlouvami, které žalobce uzavřel se svými odběrateli (a jim vystavenými daňovými doklady). Podstata pochybností správce daně spočívala v tom, že na sporných daňových dokladech nejsou předmětná plnění blíže specifikována, přičemž žalobce nevedl evidenci zakázek ani nevyhotovoval písemné objednávky a bližší specifikaci plnění si nesjednal ani ve smlouvách o dílo uzavřených se společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games. Srovnáním se smlouvami, jež žalobce uzavřel se svými odběrateli (a jim vystavenými daňovými doklady) správce daně toliko poukazoval na to, že žalobce zdanitelná plnění poskytovaná svým odběratelům blíže specifikoval a podložil dalšími podklady, avšak v případě plnění, která měl přijmout od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games, na jakoukoli bližší specifikaci plnění rezignoval. Není tedy zřejmé, jak společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games mohly vědět, jaké činnosti mají pro žalobce vykonat a vystavit za ně daňové doklady v úhrnné hodnotě několika milionů Kč, když deklarovaná plnění nebyla blíže specifikována a nebyla ani podložena žádnými podklady. Dále správce daně poukazoval na to, že žalobce ve smlouvách o dílo uzavřených se společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games nijak neupravil povinnosti, které mu vyplývaly ze smluv uzavřených s jeho odběrateli. Bylo by přitom logické, aby povinnosti vyplývající žalobci ze smluv uzavřených se svými odběrateli přenesl i na své údajné dodavatele, neboť jen tak mohl vůči svým odběratelům dostát uloženým povinnostem.
7. K odvolací námitce, že pochybnost správce daně, že nebyla vedena evidence zakázek, písemné objednávky a ani jiné podklady k provedeným pracím, nebere v úvahu provedené svědecké výpovědi manažerů žalobce, žalovaný uvedl, že správce daně se ve Výzvě zabýval rovněž hodnocením svědeckých výpovědí manažerů žalobce (M. P., V. S. a V. M.), přičemž dospěl k závěru, že jsou nekonkrétní, nevěrohodné a v rozporu s ostatními zjištěními, a nelze je tak využít jako důkaz o tom, že plnění deklarovaná společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games byla těmito dodavateli fakticky uskutečněna. Ve věci objednávek pak správce daně výslovně poukazoval na rozpor mezi tvrzením žalobce a jmenovaných svědků a na nevěrohodnost jimi předložených písemných objednávek, které se nadto ani netýkaly

žalobce. Není tedy pravdou, že by správce daně ve Výzvě nevezal svědecké výpovědi manažerů žalobce v potaz.

8. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce, že správce daně neuvádí argumenty, proč by úhrady převážné části sporných daňových dokladů v hotovosti měly být vážnou a důvodnou pochybností o faktickém uskutečnění předmětných plnění a jeho závěry jsou ryze spekulativní. Žalobce v této souvislosti rovněž namítl, že skutečnost, že v případě bezhotovostních úhrad bylo hrazeno na nezveřejněný bankovní účet společnosti Games, a že tyto úplaty byly následně vybírány v hotovosti, je zcela irelevantní. Žalovaný žalobci oponoval tím, že správce daně ve Výzvě uvedl konkrétní argumenty, proč hotovostní úhrady považuje za jednu z vážných a důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Konkrétně se jedná o skutečnost, že hotovostní úhrady za sebou nezanechávají auditní stopu vytvořenou nezávislou třetí osobou (např. bankou), a není tak zřejmé, zda skutečně proběhly a zda jejich předmětem jsou fakticky uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně dále poukázal na to, že tyto platby byly účelově rozdělovány tak, aby nebyl porušen zákonný limit pro omezení plateb v hotovosti, že výdajové pokladní doklady neobsahují jakoukoli identifikaci osob, které měly úhrady provést, a že v případě společnosti Games byly pokladní doklady vystavovány na osobu J. K. i po datu ukončení jejího výkonu funkce jednatele, tj. po 10. 1. 2018. Veškerá zjištění správce daně ve věci hotovostních úhrad byla navíc učiněna na základě žalobcem předložených důkazních prostředků, a nejedná se tak o žádné spekulace. Rovněž skutečnost, že část úhrad proběhla bezhotovostně na nezveřejněný bankovní účet společnosti Games, lze považovat za vážnou a důvodnou pochybnost. Žalobce nemohl mít za situace, kdy předmětný bankovní účet nebyl zveřejněn, záruku toho, že se jedná skutečně o účet společnosti Games. Tento způsob úhrady je navíc v příkrém rozporu se smlouvou o dílo uzavřenou se společností Games. Následný pohyb finančních prostředků pak vyvolává pochybnosti, zda tyto bezhotovostní platby skutečně dokládají uskutečnění předmětných plnění. Všechny tyto pochybnosti správce daně vyjádřené ve Výzvě je přitom nutno posuzovat komplexně a ve vzájemných souvislostech, kdy je takto utvořen celkový obraz o předmětných transakcích, a nikoli je hodnotit izolovaně, jak to činí žalobce. Ačkoli tedy hotovostní úhrady a platby na nezveřejněný bankovní účet nemusí ještě samy o sobě nutně zpochybňovat fakticitu plnění, je třeba je posuzovat v kontextu všech dalších zjištění.
9. To samé platí i pro zjištění správce daně, že zaměstnanec subjektu, který byl se žalobcem ve společnosti podle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku a byl jeho největším odběratelem (poznámka soudu: jedná se o společnost HAKY TRADE s.r.o.), zastával funkci jednatele společnosti Games, jež byla jedním z největších dodavatelů žalobce. Na základě tohoto zjištění vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda společnost Games fakticky vykonávala nějakou činnost. Tato skutečnost by sama o sobě nemusela být způsobilá zpochybnit faktické uskutečnění předmětných plnění, vážné a důvodné pochybnosti správce daně vyjádřené ve Výzvě je ale nutno posuzovat komplexně a ve vzájemných souvislostech, kdy je takto utvořen celkový obraz o předmětných transakcích.
10. Odvolací námitka žalobce, jež se týká podepsání smlouvy o dílo jednatelkou společnosti Games, se dle žalovaného zcela míjí s pochybnostmi správce daně vyjádřenými ve Výzvě. Správce daně totiž ve Výzvě ve vztahu k době výkonu funkce jednatelky společnosti Games toliko poukazoval na to, že výdajové pokladní doklady byly v případě společnosti Games

vystavovány na osobu J. K. i po datu ukončení jejího výkonu funkce jednatele, tj. i po dni 10. 1. 2018.

11. K námitce žalobce, že ze strany správce daně nebylo zdůvodněno, jak faktické uskutečnění předmětných plnění zpochybňuje skutečnost, že na počátku fakturačních řetězců nebyla do státního rozpočtu odvedena daň, žalovaný poznamenal, že žalobce účelově vytrhává skutečnost, že na počátku fakturačních řetězců nebyla odvedena daň, z kontextu dalších zjištění správce daně. Kromě této skutečnosti totiž bylo zjištěno, že obchodní společnosti fakturující plnění na začátku řetězců neměly zaměstnance a ani neodváděly platby České správě sociálního zabezpečení nebo správci daně. Dále bylo zjištěno, že obchodní společnosti v řetězcích vykazují typické znaky rizikových subjektů (např. virtuální sídla, žádné webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek, žádné provozovny v živnostenském rejstříku) a řada z nich již byla stanovena nespolehlivým plátcem. Články fakturačních řetězců tedy neměly personální ani materiální zázemí k poskytování předmětných plnění. Tato zjištění ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že deklarovaná plnění nebyla v průběhu celého řetězce fakticky poskytnuta a docházelo pouze k jejich formálnímu vykazování. Výše uvedené skutečnosti byly ve Výzvě jednoznačně popsány a byly z nich vyvozeny příslušné závěry. Není tedy pravdou, že by správce daně poukazoval pouze na neodvedení daně na počátku řetězců a nijak nevysvětlil, jak to zpochybňuje faktické uskutečnění předmětných plnění.
12. Odvolací tvrzení žalobce, že jeho dodavatelé mohli využívat služeb osob samostatně výdělečně činných či nelegálně pracující osoby, žalovaný označil za ničím nepodloženou fabulaci s tím, že žalobce účelově opomenul uvést, že správce daně rozkryl celé fakturační řetězce, a byli mu tedy známi údajní subdodavatelé společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games i první články řetězců. Služby osob samostatně výdělečně činných tedy nebyly zaznamenány, namísto toho byly zjištěny další řetězové subdodávky. Ani první články fakturačních řetězců navíc neměly zaměstnance a ani neodváděly platby České správě sociálního zabezpečení nebo správci daně. Ačkoli se žalobce snaží výše uvedené skutečnosti bagatelizovat, žalovaný je považuje za zásadní pochybnost o faktickém uskutečnění předmětných plnění (která neměl kdo uskutečnit).
13. Správce daně ve Výzvě nekladl žalobci k tíži, že neprověřoval společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games. Ze strany správce daně byly ve Výzvě uvedeny rizikové znaky těchto obchodních společností, tj. že neměly materiální (provozovna) ani personální (zaměstnanci) zázemí k poskytování služeb žalobci, svoji činnost nijak neprezentovaly a jejich statutárními orgány byli cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území České republiky, kde by je bylo možné potenciálně zastihnout. Žalobce sám tvrdil, že své dodavatele prověřoval a správce daně v této souvislosti toliko poukázal na to, že by tímto údajným prověřením musel zjistit některé z výše uvedených rizikových znaků společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games. Skutečnost, že tyto obchodní společnosti neměly jakékoli zázemí ani zaměstnance, žalovaný samostatně i ve spojení s ostatními zjištěními rovněž považuje za vážnou a důvodnou pochybnost o faktickém uskutečnění předmětných plnění (která neměl kdo uskutečnit).
14. K odvolací námitce, podle níž skutečnost, že není možné kontaktovat statutární orgány společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games, nelze považovat za vážnou a důvodnou pochybnost o faktickém uskutečnění předmětných plnění, žalovaný poukázal na to, že dle

ustálené judikatury NSS je legitimním zdrojem pochybností potřebných pro přenos důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem rovněž nemožnost ověřit tyto skutečnosti u dodavatele, a to typicky za situace, kdy je dodavatel nekontaktní, nesoučinný, plnění nezahrnul do evidence apod. Žalobce navíc účelově pomíjí, že vážné a důvodné pochybnosti správce daně vyjádřené ve Výzvě byly založeny rovněž na skutečnosti, že se faktické uskutečnění předmětných plnění nepodařilo ověřit ani přímo u obchodních společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games, které nereagovaly na výzvy správce daně a neposkytly mu požadovanou součinnost.

15. Ve vztahu k odvolací námitce žalobce, že správce daně porušil jeho práva tím, že mu neumožnil účastnit se svědeckých výpovědí J. K. (jednatelka obchodní společnosti Games), F. S. (jednatel společnosti DITAM s.r.o.) a H. V. O. (jednatel společnosti Cogitare Brno s.r.o.) a klást svědkům otázky a následně odmítl provedení těchto výpovědí zopakovat, žalovaný předně konstatoval, že společnosti DITAM s.r.o., a Cogitare Brno s.r.o., vůbec nebyly dodavateli žalobce, a svědecké výpovědi F. S. a H. V. O. tudíž nebyly v tomto řízení provedeny. Žalobcovy námitky stran výsledku těchto osob jsou tedy irelevantní. Svědecká výpověď J. K. byla v daňovém řízení provedena maďarskou finanční správou. Správce daně však nepochybil, když žalobci neumožnil účast na této svědecké výpovědi a kladení otázek. Maďarská právní úprava je totiž v tomto ohledu rozdílná od české, jak je ostatně zřejmé z dopisu od Tax and Customs Administration of Hungary zaslaného Generálnímu finančnímu ředitelství dne 5. 12. 2011, kde maďarský úřad uvádí, že účast na svědecké výpovědi v Maďarsku není možná a že maďarská finanční správa nebude postupovat dle české legislativy, která tuto účast umožňuje (viz úřední záznam č. j. 18550/21/5300-22441-711776 ze dne 13. 5. 2021). Žalovaný v rámci vypořádání této odvolací námítky odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 1 Afs 73/2011 – 167 ze dne 21. 1. 2014, který přímo vychází z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-276/12 ze dne 22. 10. 2013. Dle těchto rozsudků nelze po zahraničním správci daně požadovat, aby postupoval podle procesních norem českého práva. Listinu obsahující výslech svědka provedený v zahraničí lze tedy využít jako důkaz, avšak daňový subjekt musí být s tímto listinným důkazem seznámen. V projednávané věci tak správce daně učinil zasláním kontrolní části spisového materiálu v elektronické podobě (viz úřední záznam č. j. 1817025/19/2809-60563-607123). Ačkoli správce daně nijak nepochybil, dospěl žalovaný k závěru, že je třeba vynaložit maximální snahu o zajištění svědecké výpovědi J. K. v České republice. Za tímto účelem bylo správci daně podle § 115 odst. 1 daňového řádu uloženo doplnění řízení, nicméně svědeckou výpověď J. K. v České republice tak, aby bylo žalobci umožněno klást jí otázky dle § 96 odst. 5 daňového řádu, se nepodařilo uskutečnit. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem to však nemá vliv na použitelnost její svědecké výpovědi realizované maďarskou finanční správou jako důkazního prostředku.
16. Žalobce v odvolání rovněž namítl, že pokud správce daně shledal, že svědecké výpovědi manažerů žalobce vykazují řadu rozporů a nejasností, neměl právo je bez dalšího vyhodnotit jako neprůkazné, nýbrž měl vyhovět návrhu žalobce na jejich zopakování za účelem odstranění rozporů a nejasností. Žalovaný k tomu uvedl, že v případě svědeckých výpovědí M. P., V. S. a V. M. nebyly zjištěny jen rozpory s dalšími důkazy, nýbrž tyto výpovědi byly též nekonkrétní a nevěrohodné. NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 304/2018 - 42 ze dne 24. 9. 2020 uvedl, že opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém

řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci. Z tohoto rozsudku tedy jednoznačně vyplývá, že rozpory v tvrzeních svědků nejsou dostatečným důvodem pro provedení opakovaných svědeckých výpovědí. V projednávané věci nebyla podle žalovaného naplněna žádná z výše uvedených podmínek pro opakování výsledku svědků. Žalobcem citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 ze dne 30. 1. 2008 se týkal rozporů ve svědeckých výpovědích zaznamenaných v listinách převzatých z jiných řízení (např. z trestního řízení) a nikoli rozporů ve svědeckých výpovědích provedených v daňovém řízení, a na případ žalobce tak nedopadá. Správce daně tedy nepochybil, jestliže nevyhověl návrhu žalobce na provedení opakovaných svědeckých výpovědí M. P., V. S. a V. M.

17. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce v rámci rekapitulace věci uvedl, že poté, co správce daně vydal ve věci nárokovaného odpočtu DPH za měsíce 12/2017, 1/2018, 2/2018 a 3/2018 výzvu k odstranění pochybností, se žalobce k vydaným výzvám dne 9. 8. 2018 písemně vyjádřil, správce daně však obsah jeho vyjádření nezhodnotil. Provedení daňové kontroly správce daně avizoval pouze za období listopad 2017, jak plyne z jeho sdělení ze dne 28. 6. 2018, č. j. 1314041/ 18/2809-60563-607123, které bylo žalobci doručeno dne 8. 7. 2018.
18. V prvním žalobním bodu žalobce namítl porušení ustanovení o řízení před správcem daně. Pokud jde o povinnost správce daně zhodnotit při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole jednotlivě všechny předložené důkazní prostředky, má žalobce za to, že správce daně ve věci žádosti o odpočet DPH nepostupoval v souladu s ustanovením § 89 odst. 4 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, jež pro případ, že z řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, ukládá správci daně povinnost vydat ve lhůtě do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností. Tyto výzvy vydal správce daně pouze k daňovým tvrzením za období 12/2017, 1/2018, 2/2018 a 3/2018, přičemž nerespektoval lhůtu stanovenou ve zmíněném ustanovení; výzvy k daňovým tvrzením za období 11/2017, 4/2018, 5/2018 a 6/2018 nebyly vydány vůbec. Žalobce k tomu dodal, že si je vědom toho, že samotné nevydání výzvy, resp. nedodržení lhůty pro její vydání není předmětem soudního přezkumu, a proto tuto skutečnost nečiní samostatným žalobním důvodem a uvádí ji pouze jako okolnost. V souvislosti s institutem výzvy k odstranění pochybností žalobce dále namítl, že správce daně ignoroval jeho podstatu spočívající v navození aktivního dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci řešení otázky práva na odpočet daně. Vadný postup správce daně se v této věci poprvé projevil, když ponechal bez reakce vyjádření žalobce ze dne 9. 8. 2018 k výzvám týkajícím se daňových tvrzení za měsíce 12/2017, 1/2018, 2/2018 a 3/2018. Reakce správce daně v daňovém řízení působily jako monolog - správce daně mechanicky poukazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu nebo Ústavního soudu a stejně tak mechanicky vyjmenovával signifikantní vlastnosti poskytovatelů, jež měly prokazovat schopnost reálného plnění. Správce daně tak svým postupem zjevně shledával proces kontrolního procesu jako zcela formální, neboť byl nepochybně *a priori* přesvědčen, že k porušení povinností při správě DPH ze strany žalobce došlo. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 108/2019, v jehož

bodů 13 byla za procesní vadu označena skutečnost, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole nezhodnotil jednotlivě všechny (stěžovatelkou) předložené důkazní prostředky.

19. Žalobce dále namítl porušení práva na spravedlivý proces, k němuž došlo v důsledku neústavního použití výpovědi svědka a neprovedení výsledku svědka v přítomnosti žalobce. Konstatoval, že již v odvolání namítal, že správce daně porušil jeho právo zúčastnit se dle § 96 odst. 5 daňového svědecké výpovědi svědkyně J. K., ex-jednatelky společnosti Games. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď dotyčné svědkyně obstaral správce daně v rámci mezinárodní spolupráce dožádáním u Tax and Customs Administration of Hungary, kdy ovšem maďarská daňová a celní správa neumožnila účast zástupce žalobce na výsledku. V návaznosti na tuto skutečnost označil svědeckou výpověď J. K. za procesně použitelný důkaz, přičemž odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 73/2011 – 167 ze dne 21. 1. 2014. Tento závěr přijatý žalovaným však dle žalobce představuje hrubé porušení jeho práva na spravedlivý proces vyplývajícího z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nelze přisvědčit právnímu názoru žalovaného, že vrcholný orgán správního soudnictví České republiky, vycházející z rozhodnutí Soudního dvora EU, může upozdit (negovat) ústavně zaručené právo žalobce na spravedlivý proces, navíc je-li svědectví dotyčné osoby stěžejní pro vyřešení otázky, zda právnická osoba, jejíž jednatelkou byla, žalobci poskytla zdanitelné plnění.
20. Žalobce se následně vymezil i proti tomu, že v daňovém řízení nebylo vyhověno návrhu na provedení pokračujícího výsledku jeho manažerů (M. P., V. S. a V. M.). Vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud jeho výsledek nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly. V podání označeném jako „Vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění včetně návrhu na jeho doplnění“ ze dne 17. 2. 2020 žalobce navrhl provést *„pokračující výsledek manažerů daňového subjektu zaměřený na vysvětlení rozporů mezi výpověďmi případně rozporů s vyjádřením daňového subjektu.“* Nenavrhoval tedy opakovat výsledky svědků pro nesoulad se zákonnými pravidly, ale navrhoval ve výsledcích dotyčných svědků (manažerů žalobce) pokračovat. Vycházel přitom z obecné právní praxe v procesu dokazování, kdy zjištěné rozpory jsou odstraňovány obvykle přímo v rámci konaného výsledku, a pokud ne, pak v rámci výsledku pokračujícího. Správce daně však konstatoval údajné rozpory až následně, ve výzvě k odstranění nedostatků, přičemž přímo v rámci výsledků svědků žádné rozpory z jeho strany namítány nebyly. Žalobce v této souvislosti podotkl, že výsledkům jím navržených svědků byl přítomen sám ředitel kontrolního odboru správce daně. Takovéto kvalifikované obsazení mělo zajistit, že odstranění rozporů mělo být provedeno již při prvotním výsledku svědků. Za řádné provedení výsledku svědka, navzdory tomu, že byl navržen žalobcem, je dle § 92 odst. 5 daňového řádu plně zodpovědný správce daně. Jelikož údajné rozpory přímo při konání v pořadí prvního výsledku nebyly odstraněny, žalobce navrhoval jeho pokračování. Jeho zájem byl legitimní – činil tak ve snaze unést břemeno důkazu ve světle situace, kdy správce daně odmítal, že výsledky dotyčných svědků potvrzují realizaci přijatých zdanitelných plnění. Žalobce dodal, že námitku ve věci pokračujícího výsledku svědků (M. P., V. S. a V. M.) s ohledem na povinnost žalovaného předestřít těmto svědkům rozpory opírá o rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž bylo konstatováno že *„(v) případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno*

příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.“

21. Stejně jako výpověď J. K., i výpovědi svědků (P., S., M.) jsou dle žalobce stěžejními důkazy prokazujícími jeho právo na odpočet DPH z titulu realizace zdanitelných plnění na vstupu. Porušení procesních zásad spočívající jednak v použití výslechu svědkyně K. v rozporu s ústavním právem na fair proces a dále v neprovedení navržených pokračujících výslechů představuje vady řízení, jež mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
22. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítl porušení § 92 odst. 5 písm. c) až f) daňového řádu, k němuž došlo nesplněním povinnosti správce daně prokázat skutečnosti opravňující odmítnout požadovaný odpočet DPH. Odmítl právní názor žalovaného, podle něhož *„nebylo povinností správce daně prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdí odvolatel, či prokázat namísto odvolatele, jak se uskutečnily. Aby prvostupňový správce daně unesl své důkazní břemeno, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby...“* Poté, co citoval ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) až f) daňového řádu, vyjádřil žalobce přesvědčení, že pojmy jako „prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost...“ nebo „prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání...“, resp. „prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání...“ jsou jazykově významově odlišné od vznesení pochybnosti, například, že (cit.) *„(b) ylo by (...) logické, aby odvolatel povinnosti vyplývající ze smluv uzavřených se svými odběrateli přenesl na své údajné dodavatele, neboť jen tak mohl vůči svým odběratelům dostat uloženým povinností.“* Prokázání skutečností dle § 92 odst. 5 daňového řádu neodpovídá žalovaným uváděné „pochybnosti“ založené na tvrzení, že žalobce například nepřeklopil obsah smlouvy uzavřené se svým odběratelem do smlouvy uzavřené s poskytovatelem zdanitelného plnění (kupř. ujednání o mlčenlivosti ze smlouvy žalobce s odběratelem AB Facility, nebo ujednání o podrobnostech školení OBP. Stejně tak nelze považovat za prokázání skutečnosti, že přijatá zdanitelná plnění neodpovídají skutečnosti, jestliže žalovaný žalobci vytýká, že obchodoval s osobou nemající webové stránky, sídlící na virtuální adrese, bez vlastní provozovny zapsané v živnostenském rejstříku.
23. Prokázáním skutečnosti vyvracející věrohodnost vystavených daňových dokladů o realizaci přijatého zdanitelného plnění ze strany subdodavatelů dle žalobce není, jestliže žalovaný (viz bod 33, str. 9 napadeného rozhodnutí) konstatuje, že *„(je) ... nelogické, aby odvolatel využíval své dodavatele pro poskytnutí zdanitelných plnění obchodní společnosti HAKY TRADE s.r.o., když je ona sama využívala jako své dodavatele.“* Žalovaným namítaná nelogičnost není na místě. Je pravda, že žalobce poskytoval velkou měrou zdanitelná plnění obchodní společnosti HAKY TRADE s.r.o., přičemž z nedostatku vlastních provozních kapacit tato plnění realizoval s pomocí subdodavatelů. Důvodem, proč žalobce poskytoval společnosti HAKY TRADE s.r.o., plnění s pomocí subdodavatelů, když jeho subdodavatelé poskytovali určitá plnění společnosti HAKY TRADE s.r.o., přímo, je skutečnost, že společnost HAKY TRADE s.r.o., požadovala, aby určité služby (zejména logistické operace) byly poskytnuté subdodavateli, koordinoval žalobce, a nesl tak dle § 1935 občanského zákoníku odpovědnost, jako by plnil sám. Jinými slovy, pro společnost HAKY TRADE s.r.o., bylo komfortnější jednat přímo se žalobcem.

24. Důkazem *ad absurdum* k prokázání neexistence přijatých zdanitelných plnění je pak podle žalobce konstatování žalovaného o hotovostních platbách, kdy (cit) „*pohyb finančních prostředků pak vyvolává pochybnosti, zda tyto bezhotovostní platby skutečně dokládají uskutečnění předmětných plnění.*“ Nelze považovat za přijatelný důkaz fiktivního plnění na základě skutečnosti, že neexistuje cash flow, které není dokumentováno stopou zaznamenanou poskytovatelem platebních služeb. Stejně tak je absurdním prokazováním neexistence zdanitelného plnění fakt, že daňový subjekt využíval subdodavatelské plnění bez souhlasu svého odběratele. Skutečnost, že žalobce nedodržel smluvní ujednání angažovat subdodavatele se souhlasem odběratele, nemůže rozumně zakládat domněnku, že subdodavatelské plnění neexistovalo.
25. Co se týče závěru žalovaného, že žalobce nedisponuje takovou dokladovou evidencí, která by s jistotou prokázala existenci přijatých zdanitelných plnění, žalobce připomenul, že na jeho osobu nelze z hlediska administrativy podniku klást totožné požadavky, jako je tomu u firem, jejichž technologická náplň determinuje stupeň administrativní úrovně. Nutno vzít v potaz, že subdodavatelé poskytují žalobcem přijatá plnění, jejichž náplň představuje nekvalifikovaná, pomocná, fyzicky namáhavá práce. Pro výkon těchto prací nelze nalézt fyzické osoby s přímým vstupem na trh práce a téměř jediným zdrojem jsou osoby z třetích zemí, kde vládne chudoba, které považují za příležitost vydělat si finanční prostředky výkonem uvedených neatraktivních prací. Práce prováděné subdodavateli nelze na daňovém dokladu specifikovat stejným způsobem, jako to na fakturách činí dodavatel finálního produktu (např. počty vychystaných palet, kartonů, objemové fyzikální jednotky apod.). Subdodavatelé se svým zdanitelným plněním na zakázkách zadaných žalobcem podílejí, ale tak, že jejich práce spočívá v řadě často nárazových nesystematických úkonů. V rámci nich je například dle provozní potřeby prováděna hrubá vykládka a nakládka zboží, jeho přesun ve skladech, zvedání těžkých předmětů včetně hrubého úklidu a manipulace s obaly. Tyto pomocné nekvalifikované práce nejsou kvantifikovatelné finálním produktem, čemuž odpovídá i forma sjednání ceny. Smlouvu se subdodavateli žalobce uzavírá v souladu se zněním § 2586 odst. 2 občanského zákoníku bez určení ceny, přičemž platí, že za provedení díla náleží subdodavateli cena placená za totéž nebo srovnatelné dílo (služby) v době uzavření smlouvy a za obdobných smluvních podmínek. V případě závazkového vztahu založeného smlouvou smluvní strany obdobnými smluvními podmínkami rozumějí provádění subdodavatelského díla za cenu vycházející při stanovení přiměřeného zisku z produkčních nákladů na výkon práce osob zařazených v 9. skupině CZ-ISCO (pomocná, nekvalifikovaná práce). Smluvně je sjednáno, že výsledná cena je určena až na základě převzetí provedeného díla (služeb). Zároveň je třeba vzít na vědomí, že právní vztahy mezi žalobcem a subdodavateli jsou založeny na rychlé, operativní reakci subdodavatele poskytnout žalobci k provedení pomocných prací potřebnou pracovní sílu. Závazkové vztahy nejsou obvykle plánovány, ale tvoří se s ohledem na provozní potřebu a často kolísající stav zahraničních zaměstnanců. Jednání probíhá obvykle neformálně, ústně, na místech, kde jsou ubytováni zahraniční zaměstnanci. Jedná se o ustálenou obchodní praxi, jež nabyla formy obchodní zvyklosti. Obchodní zvyklosti projevující se při kontraktech spočívajících především v operativním objednávání a dodávkách pracovní síly tvořené osobami především z Ukrajiny nebo Běloruska (včetně osob z východních států EU s nízkou životní úrovní) lze v České republice (a zejména v Praze a okolí) považovat za notoriety (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 103/2009-232). Žalobce k tomu dodal, že subdodavatelé nenabízejí své služby na síti (není

jim třeba webových stránek) a pracují s minimální administrativou bez nákladů na kancelářský provoz.

26. Námitky uplatněné ve třetím žalobním bodu se týkají požadavku žalovaného prověřovat věrohodnost obchodních partnerů. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, v jehož právní větě se připomíná „(p)ožadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci, jenž „nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sábat.“ Žalobce právě citovaný požadavek evropské judikatury vztahuje k argumentaci žalovaného (bod 69 na str. 24 napadeného rozhodnutí), kterou mu bylo vyčteno, že „účelově vytrhává skutečnost, že na počátku fakturačních řetězců nebyla odvedena daň z kontextu dalších zjištění prvostupňového správce daně. Krom této skutečnosti totiž bylo zjištěno, že obchodní společnosti fakturující plnění na začátku řetězců neměly zaměstnance a ani neodváděly platby České správě sociálního zabezpečení nebo správci daně. Dále bylo zjištěno, že obchodní společnosti v řetězcích vykazují typické znaky rizikových subjektů (např. virtuální sídla, žádné webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek, žádné provozovny v živnostenském rejstříku) a řada již byla stanovena nespolehlivým plátcem. Články fakturačních řetězců tedy neměly personální ani materiální zázemí k poskytování předmětných plnění. Tato zjištění ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že deklarovaná plnění nebyla v průběhu celého řetězce fakticky poskytnuta, nýbrž docházelo pouze k jejich formálnímu vykazování (...). Výše uvedené skutečnosti jsou ve Výzvě jednoznačně popsány a jsou z nich vyvozeny příslušné závěry. Není tedy pravdou, že by prvostupňový správce daně poukazoval pouze na neodvedení daně na počátku řetězců a nijak nevysvětlil, jak to zpochybňuje faktické uskutečnění předmětných plnění.“ Neuznání nároku na odpočet DPH na základě skutečnosti, že na počátku fakturačního řetězce došlo k neodvedení DPH, považuje žalobce za nezákonné, protože o plnění povinnosti ve věcech odvodu DPH na počátku fakturačního řetězce mu nebylo nic známo ani prokázáno.
27. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce vytkl žalovanému, že se nezabýval otázkou daňové neutrality z hlediska odvedení DPH subjekty, od nichž žalobce zdanitelné plnění přijal.
28. V pátém žalobním bodu žalobce v souvislosti s povinností prokázat osobu, od níž bylo přijato zdanitelné plnění, upozornil na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54 v právní věci Kemwater ProChemie s.r.o., o předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Žalobce se domnívá, že závěr o odmítnutí odpočtu DPH z důvodu pochybností o tom, poskytl-li zdanitelné plnění subdodavatel uvedený na daňových dokladech, je do doby, než Soudní dvůr EU rozhodne ve věci předběžné otázky, předčasný.
29. Žalobce v žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem těchto svědků: V. S., M. P., V. M. (provozní manažeři žalobce), J. K. (ex-jednatelka Games), B. N. (jednatel INTERINVEST), S. S. (jednatel S.Z.D.), O. T. (zprostředkovatel subdodávek).
30. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že setrvává na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, v něm

popsaném hodnocení skutkového stavu a důkazů a vypořádání odvolacích námitek, které současně představují i námitky žalobní.

31. K tvrzení žalobce, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když v souvislosti se zdaňovacími obdobími listopad 2017 a duben až červen 2018 nevydal výzvy k odstranění pochybností, žalovaný podotkl, že zahájení daňové kontroly není podmíněno provedením postupu k odstranění pochybností, stejně jako postup k odstranění pochybností neústí vždy do daňové kontroly. V daném případě žalobce v návaznosti na vydané výzvy k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2018 předložil své vyjádření spolu s dalšími podklady, jimiž formálně prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Správce daně se však rozhodl prověřit faktickou oprávněnost nároku, neboť rozsah přetrvávajících pochybností byl natolik široký, že bylo třeba přistoupit k zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola tedy byla zahájena v rozsahu pochybností sdělených ve výzvách ze dne 27. 6. 2018 a byla zahájena současně i pro další zdaňovací období listopad 2017 a duben až červen 2018, ve vztahu k nimž nebyly výzvy k odstranění pochybností vydány. To, že u některých zdaňovacích období neproběhl postup k odstranění pochybností, však neznamená, že správce daně neposkytl žalobci příležitost se vyjádřit. Žalobce se mohl vyjadřovat i v průběhu daňové kontroly, což také učinil. Dle spisového materiálu probíhal v průběhu daňové kontroly aktivní dialog mezi správcem daně a žalobcem. Odkazuje-li žalobce v rámci této námitek na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 108/2019, žalovaný citoval bod 15 tohoto rozsudku, podle něhož *„(d)añový řád po správci daně nepožaduje, aby při ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu k daňové kontrole jednotlivě hodnotil všechny důkazní prostředky předložené daňovým subjektem během tohoto postupu. Požaduje po něm pouze to, aby vylíčil, v čem spočívají přetrvávající pochybnosti, a v odpovídajícím rozsahu zahájil daňovou kontrolu.“*
32. Co se týče žalobcovy námitek vytykající správci daně porušení práva na spravedlivý proces v souvislosti s výsledkem svědkyně J. K., bývalé jednatelky společnosti Games, žalovaný odkázal na bod 73 napadeného rozhodnutí a zopakoval, že svědecká výpověď tohoto svědka byla realizována v Maďarské republice maďarskou finanční správou a proběhla v souladu s maďarskou právní úpravou, která účast žalobce (daňového subjektu) na svědecké výpovědi na rozdíl od české právní úpravy zapovídá. Zároveň odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 73/2011-167 ze dne 21. 1. 2014 zmiňovaný v napadeném rozhodnutí, na který NSS navázal i ve svých pozdějších rozhodnutích, a poté citoval z odůvodnění rozsudků NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 10 Afs 163/2018-64 a ze dne 7. 5. 2020, č. j. 9 Afs 295/2018-40. Dodal, že správce daně seznámil žalobce s listinným důkazem obsahujícím výslech svědkyně v zahraničí prostřednictvím zaslání kontrolní části spisového materiálu v elektronické podobě, o čemž svědčí úřední záznam č. j. 1817025/19/2809-60563-607123.
33. Žalovaný dále uvedl, že s návrhem žalobce na „pokračování“ výsledku svědků M. P., V. S. a V. M. se rovněž vypořádal v napadeném rozhodnutí. Provedenými svědeckými výpověďmi nebyly zjištěny pouze rozpory s dalšími důkazy, ale výpovědi svědků byly též nekonkrétní a nevěrohodné. Žalovaný na tomto místě znovu odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, podle něhož je opakování výsledku svědka zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci. Ani jedna z těchto situací v nyní projednávané věci nenastala. Řešení žalobcem namítaného stavu, kdy

existují rozpory mezi skutečnostmi vyplývajícími z jednotlivých provedených důkazů, má dle žalovaného své místo v rámci hodnotící úvahy správce daně, resp. žalovaného, vedené zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, při níž je důkladně posouzen každý z provedených důkazů (trojici předmětných svědeckých výpovědí nevyjímaje) jednotlivě a zároveň jsou veškeré důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Opírá-li se žalobce při své dílčí argumentaci o rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, právní názor vyslovený v tomto rozsudku dopadá nikoliv na situaci, kdy se do rozporu s ostatními provedenými důkazy dostává bezprostřední, v aktuálním daňovém řízení učiněná svědecká výpověď, nýbrž toliko na specifické situace, v nichž se do rozporu s ostatními důkazy dostává výpověď svědka provedená v jiném řízení. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, č. j. 11 Af 36/2020-53 a konstatoval, že na základě výše uvedených skutečností nelze dovodit jakékoli porušení ústavního práva (žalobce) na spravedlivý proces.

34. K namítanému neplnění povinnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) až f) daňového řádu žalovaný ve vyjádření k žalobě připomenul vypořádání shodné odvolací námitky v napadeném rozhodnutí a zopakoval, že správce daně byl povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, nikoli prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak tvrdí žalobce, či místo žalobce prokázat, jak se obchodní transakce uskutečnily. Vážné a důvodné pochybnosti správce daně jasně formuloval ve Výzvě, čímž unesl své důkazní břemeno a naplnil zákonné ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Ucelený soubor správce daně popsanych okolností nasvědčuje nestandardnosti obchodních transakcí, jež ve svém souhrnu vyvolávají pochybnost o tom, že žalobce sporná zdanitelná plnění fakticky přijal. Ve věci komparace smluv uzavřených na jedné straně s dodavatelem a na druhé s odběrateli se žalobcova námitka míjí s pochybnostmi správce daně uvedenými ve Výzvě. Pochybnost správce daně vyplývala ze skutečnosti, že předmětná plnění nebyla na sporných dokladech blíže specifikována, přičemž žalobce nevedl evidenci zakázek, nevyhotovoval písemné objednávky a specifikace plnění nebyla uvedena ani ve smlouvách o dílo se společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games, a to na rozdíl od smluv uzavřených mezi žalobcem a odběrateli. Neexistenci webových stránek spolu s nemožností dohledat informace o činnosti společností je třeba považovat za nestandardní, jelikož prezentace v internetové síti je jedním ze základních prvků sebepropagace společností a také prostředkem pro navázání obchodních kontaktů, a to jak s potenciálními dodavateli, tak i odběrateli. K rizikovým subjektům patří rovněž ty, které nemají materiální (provozovna) ani personální (zaměstnanci) zázemí k poskytování služeb a jejichž statutárním orgánem jsou cizí státní příslušníci bez evidovaného trvalého pobytu na území České republiky, kde by je bylo možné potenciálně zastihnout. Personální propojenost žalobcova odběratele HAKY TRADE s.r.o., a jeho dodavatele Games rovněž svědčí o nestandardnosti obchodních vztahů a vyvolává důvodné pochybnosti o faktické činnosti dodavatele Games. Pozastavuje-li se žalobce u okolnosti spočívající v provádění části úhrad za údajně přijatá zdanitelná plnění v hotovosti, žalovaný k tomu podotkl, že coby zdroj pochybností nebyly zmíněny samotné hotovostní platby, nýbrž jejich specifický průběh (účelové rozdělení plateb tak, aby nebyl porušen zákonný limit pro omezení plateb v hotovosti; absence identifikace osob provádějících úhradu na výdajových pokladních dokladech; vystavování pokladních dokladů na osobu J. K. i po 10. 1. 2018, kdy již nebyla jednatelkou společnosti Games). K tvrzení žalobce, že na něj nelze co do dokladové evidence klást totožné požadavky jako na obchodní společnosti poskytující technologicky sofistikovaná plnění, žalovaný konstatoval,

že v daňovém řízení nebyly na žalobce stran prokázání jím deklarovaných skutečností kladeny nepřiměřené nároky, resp. žalobce v tomto směru rozhodně nebyl ze strany správce daně vystaven nadstandardním požadavkům. Žalovaný nicméně připomněl, že daňový subjekt by měl zachovávat náležitou míru obezřetnosti a ve svém vlastním zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.

35. Poukazuje-li žalobce v žalobě na charakter sporných zdanitelných plnění a argumentuje-li neformálností probíhajících jednání s dodavateli, nemožností dlouhodobě plánovat závazkové vztahy reagující na maloobchodní poptávku a s ní související nutností v rámci obchodování rychle a operativně reagovat, žalovaný tato tvrzení *a priori* nerozporuje. Ani tyto okolnosti (dle žalobce obchodní zvyklosti), jakkoliv mohly být reálně dány, nemohou sloužit coby důvod pro „prominutí“ povinnosti daňového subjektu zachovat náležitou míru obezřetnosti ohledně zachování schopnosti prokázat vlastní tvrzení, resp. nemohou sloužit coby důvod pro rezignaci daňového subjektu na jakékoliv dokumentování průběhu tvrzeného obchodování. Jak vyplývá ze žalobcem namítaného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 103/2009 –232, i existence údajné obchodní zvyklosti musí být dostatečně konkrétně tvrzena a současně prokazována tím, komu takováto zvyklost svědčí.
36. K námitce týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů žalovaný předně podotkl, že žalobcem zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60 neřešil naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, ale naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Argumentace tímto rozsudkem se tak míjí s předmětem řízení. K odepření žalobcem vzneseného nároku na odpočet DPH došlo z důvodu, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že jím deklarovaná přijatá zdanitelná plnění fakticky přijal tak, jak je na sporných daňových dokladech deklarováno. Okolnost, že subjekty zapojené do předmětného fakturačního řetězce neodvedly příslušnou daň do státního rozpočtu, byla uvedena pouze jako jeden prvek uceleného souboru skutečností vyvolávajících pochybnost o tom, že žalobce sporná zdanitelná plnění fakticky přijal, resp. že subjekty vystupující v rámci předmětného fakturačního řetězce byly v rozhodném období s to sporná zdanitelná plnění fakticky poskytnout. Vznik pochybnosti o faktické reálnosti údajně přeprodávaného zdanitelného plnění v situaci, kdy u předcházejících článků fakturačního řetězce nebylo zjištěno odvedení k tomuto plnění se vztahující daně, je nutno považovat za zcela legitimní.
37. K otázce daňové neutrality žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, jakým konkrétním způsobem by se mohla otázka plnění daňových povinností jiných daňových subjektů do nyní projednávané věci promítnout. Předmětem projednávané věci byla toliko práva a povinnosti žalobce, resp. otázka, zda dostatečným způsobem prokázal tvrzení, jež vůči správci daně učinil. Žalovaný na tomto místě poukázal na právní názor vyslovený v rozsudku NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, podle kterého pokud jde o různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti mohou vycházet ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění), a skutkové závěry z jiného daňového řízení u daňového subjektu tedy v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání. Jakkoliv může být skutkový základ totožný (či velmi podobný), jedná se o samostatná daňová řízení, jejichž

výsledek z velké části závisí na procesní aktivitě daného účastníka řízení. Může tak nastat situace, kdy jeden subjekt ve svém řízení neunese důkazní břemeno, které jej tíží, čímž však není vyloučeno, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla. Ani případný závěr o správnosti či nesprávnosti výše daně přiznané a zaplacené dodavateli žalobce, či jiné v tomto směru zjištěné skutečnosti vážící se k daňovým povinnostem daných subjektů proto nebyly s to zvrátit závěr, že žalobce ve své konkrétní věci neprokázal, že jím deklarovaná přijatá zdanitelná plnění, z nichž uplatnil nárok na odpočet daně, mu byla fakticky poskytnuta.

38. Položení žalobcem zmíněné předběžné otázky SDEU nelze dle žalovaného s ohledem na konkrétní předmět projednávané věci považovat za přílehlavé. Ze znění položené předběžné otázky je totiž zřejmé, že její hypotetický dopad je striktně omezen na situace, v nichž sice bylo prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění, a to v podobě a rozsahu daňovým subjektem deklarované, avšak současně nebylo prokázáno, že k přijetí zdanitelného plnění došlo od konkrétního plátce DPH, resp. aniž by bylo zřejmé, kdo daňovému subjektu dané plnění poskytl. Otázku totožnosti konkrétního dodavatele deklarovaného zdanitelného plnění je možno zkoumat (a činit o ní závěry) logicky až poté, co je postaveno najisto, že k přijetí deklarovaného zdanitelného plnění fakticky došlo, a že jeho podoba a množství odpovídá předloženým daňovým dokladům. Jak ale vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, k odepření žalobcem vzneseného nároku na odpočet DPH nedošlo z důvodu neprokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od osoby povinné k dani, nýbrž z důvodu neprokázání, že deklarovaná zdanitelná plnění byla žalobci fakticky poskytnuta. Žalobcem připomínaná předběžná otázka tak na předmět nyní projednávané věci vůbec nedopadá a závěr o odmítnutí žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH nelze shledávat jakkoliv předčasným.

39. Žalovaný má za to, že provedení žalobcem navrhovaného dokazování výsledky jím označených svědků není namístě a je zcela nadbytečné. Svědci M. P., V. S. a V. M. byli v průběhu daňového řízení správcem daně vyslechnuti, a to za účasti zástupce žalobce. Výsledky svědků V. S., M. P. a V. M. byly provedeny dne 10. 7. 2019 a svědecká výpověď O. T. proběhla dne 27. 11. 2019. Žalobce nespécifikoval, jaké konkrétní okolnosti, nad rámec v daňovém řízení již uvedených informací, by měly být opakovaným výsledkem těchto osob osvětleny, či k jakým novým, dosud neprojednaným okolnostem by se měli svědci vyjádřit. Totéž lze konstatovat v případě svědkyně J. K., která byla v průběhu daňového řízení rovněž vyslechnuta, byť se tak stalo toliko maďarskou daňovou správou. K navrhovaným svědkům B. N. a S. S. žalovaný s odkazem na bod 46 napadeného rozhodnutí uvedl, že B. N. se ani na základě opakovaného předvolání ke svědecké výpovědi nedostavil a jeho předvedení nebylo možné realizovat, neboť dle sdělení Policie České republiky není známo současné místo jeho pobytu. Stejně tak S. S. se ke svědecké výpovědi na základě předvolání nedostavil a ani PČR jej nedokázala předvést.

40. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:

41. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH ve znění relevantním pro rozhodná zdaňovací období je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

42. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.
43. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
44. Podle § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.
45. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
46. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
47. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
48. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 4. 2020 správce daně prokazuje
- oznámení vlastních písemností,
 - skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
 - skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,
 - skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
49. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
50. K argumentaci, kterou žalobce uplatnil v žalobě v rámci „Stručné rekapitulace“ a v níž vytkl správci daně jednak to, že nezhodnotil obsah jeho písemného vyjádření k výzvam k odstranění pochybností, a dále že provedení daňové kontroly avizoval pouze za období listopad 2017, soud uvádí, že správce daně žalobcovo vyjádření nepominul a reagoval na něj v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 10. 2018. V něm mj. výslovně konstatoval,

že „(d)añový subjekt na základě výzev k prokázání skutečností předložil vyjádření a další podklady (smlouvy a doklady), kterými formálně prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, ale správce daně bude dále prověřovat faktickou oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně (.....), neboť nadále má pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně.“ Současně správce daně konstatoval, že rozsah přetrvávajících pochybností ohledně podaných daňových tvrzení je natolik rozsáhlý, že považuje za nutné zahájit daňovou kontrolu, neboť postup k odstranění pochybností není určen k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování; pro takový účel je vhodným nástrojem právě daňová kontrola. S ohledem na další průběh daňového řízení a provádění rozsáhlého dokazování zahrnujícího mj. výslech svědka v cizině tomuto postupu správce nelze než přisvědčit. Jak plyne z ustálené judikatury NSS, smyslem postupu k odstranění pochybností je neprodlené a bezprostřední zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem; k rozsáhlejšímu a administrativně náročnějšímu dokazování slouží případná navazující daňová kontrola (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61 a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Soud k tomu dodává, že žalobce nspecifikoval, k jakým konkrétním skutečnostem či tvrzením obsaženým v jeho písemném vyjádření k výzvám k odstranění pochybností se správce daně opomenul vyjádřit. Správce daně se ke všem rozhodným skutečnostem (včetně žalobcem uplatněných tvrzení a jím předložených důkazů) dle náhledu soudu dostatečně vyjádřil jak ve výsledku kontrolního zjištění, tak i v následně vydané zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl žalobce řádně seznámen.

51. Nebylo povinností správce daně, aby žalobci předem avizoval zahájení daňové kontroly za všechna rozhodná zdaňovací období. Jak deklaroval Ústavní soud ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá *možnost zahájení na základě podnětu* či *ex officio*, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. *Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti.* Daňová kontrola za všechna rozhodná zdaňovací období byla u žalobce řádně zahájena dne 1. 10. 2018 sepsáním protokolu o jejím zahájení č. j. 1575057/18/2809-60563-609624 za účasti právního zástupce žalobce.
52. V prvním žalobním bodu žalobce předně upozornil na to, že správce daně nepostupoval v souladu s § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ačkoliv žalobce výslovně uvádí, že nedodržení lhůty pro vydání výzvy k odstranění pochybností nečiní samostatným žalobním důvodem, v rozporu s tím tuto argumentaci vznesl v žalobě v části B, v níž formuloval jednotlivé žalobní body, a proto soud považuje za potřebné se k ní vyjádřit. Výše zmíněná lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností zakotvená v § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 pro případ, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, je lhůtou toliko pořádkovou, a její nedodržení proto nemůže mít za následek nezákonnost rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Pro nyní projednávanou věc je navíc podstatné, že k neuznání nároku žalobce na odpočet daně

nedošlo na základě postupu k odstranění pochybností, ale jednalo se o vyústění daňové kontroly, již se výše zmíněná lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností netýká.

53. Podmínkou zahájení daňové kontroly není předchozí zahájení postupu k odstranění pochybností upraveného v § 89 - § 90 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností (a vydal výzvy k odstranění pochybností) pouze ohledně daňových tvrzení žalobce za období prosinec 2017 až březen 2018, tudíž nemá vliv na zákonnost daňové kontroly, kterou správce daně dne 1. 10. 2018 zahájil i ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím, ohledně kterých nebyl postup k odstranění pochybností realizován (listopad 2017, duben až červen 2018).
54. Jak již bylo soudem konstatováno shora, k neuznání nároku žalobce na odpočet daně v projednávané věci nedošlo na základě postupu k odstranění pochybností, ale na základě výsledků daňové kontroly. Z tohoto důvodu nemůže obstát námitka, že správce daně ignoroval podstatu institutu výzvy k odstranění pochybností. I ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, ohledně nichž byl správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností, nicméně k dialogu mezi správcem daně a žalobcem došlo. Tento dialog spočíval ve vydání výzev k odstranění pochybností správcem daně, vyjádření žalobce k těmto výzvám a vyhodnocení žalobcovy vyjádření a dalších zjištěných skutečností správcem daně, jenž poté dospěl k závěru o nutnosti zahájit u žalobce daňovou kontrolu. Jak je zřejmé z obsahu správního spisu, v jejím průběhu prokazatelně docházelo k další interakci správce daně se žalobcem, o čemž svědčí nejen četné výzvy ke splnění povinností vydané správcem daně a žalobcovy reakce na tyto výzvy, ale též protokoly o výsledcích svědků provedených za účasti zástupce žalobce, zaslání výsledku kontrolního zjištění žalobci k vyjádření či projednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem. Ze strany správce daně se tedy v žádném případě nejednalo o „monolog“, při němž by správce daně pouze mechanicky poukazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu nebo Ústavního soudu. V této souvislosti je nutno jako nepřijatelné odmítnout i žalobcův odkaz na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020 č. j. 9 Afs 108/2019 – 27. Tvrzení žalobce, že v bodu 13 tohoto rozsudku NSS za procesní vadu označil skutečnost, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole nezhodnotil jednotlivě všechny (stěžovatelkou) předložené důkazní prostředky, se nezakládá na pravdě, protože v bodu 13 rozsudku NSS toliko *označil za projednatelnou* námitku stěžovatelky, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole nezhodnotil jednotlivě všechny důkazní prostředky předložené stěžovatelkou (poté, co NSS v bodech 11 a 12 rozsudku jiné kasační námitky shledal nepřijatelnými). Jak žalovaný přiléhavě konstatoval ve vyjádření k žalobě, v bodě 15 zmíněného rozsudku NSS dovedl, že daňový řád po správci daně nepožaduje, aby při ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu k daňové kontrole jednotlivě hodnotil všechny důkazní prostředky předložené daňovým subjektem během tohoto postupu. Je tak zřejmé, že onu projednatelnou kasační námitkou NSS posoudil jako nedůvodnou (a proto také kasační stížnost zamítl).
55. Tím, že správce daně a rovněž žalovaný akceptovali jako procesně použitelný důkaz svědeckou výpověď J. K., bývalé jednatelky společnosti Games, která byla na základě žádosti o mezinárodní spolupráci vyslechnuta maďarskou finanční správou v nepřítomnosti žalobce, nedošlo ke zkrácení žalobcovy práva na spravedlivý proces garantovaného článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobci a stejně tak i žalovanému nezbyvá ne

respektovat, že maďarská finanční správa postupovala při výslechu J. K. nikoliv podle české, ale podle maďarské legislativy, která účast žalobce na svědecké výpovědi realizované v Maďarsku neumožňuje, přičemž Česká republika nemá žádnou možnost, jak by mohla tento fakt ovlivnit. O procesní použitelnosti takto pořízeného důkazu svědčí i závěry, jež ve vztahu k této problematice zaujal NSS v žalovaných zmiňovaných rozsudcích ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167, ze dne 14. 11. 2019 č. j. 10 Afs 163/2018 – 64 a ze dne 7. 5. 2020 č. j. 9 Afs 295/2018 - 40. Z nich plyne, že správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly a nikoliv normami českého práva. Po zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení, tedy aby například vždy prováděla výslech svědka za účasti českého daňového subjektu. Český správce daně by měl v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu *za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje*. Pokud dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výslechu svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítne, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také předestřen, neboť daňový subjekt musí mít možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy. Závěr NSS vyjádřený v posledně zmíněném rozsudku, podle něhož ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu, které upravuje právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka, nelze použít v řízení u německé daňové správy, v němž platí německé procesní předpisy, má nepochybně širší dopad - ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu není pochopitelně aplikovatelné ani v řízení u maďarské (či jakékoliv jiné cizozemské) daňové správy, jež se řídí procesními předpisy toho kterého státu.

56. Soud považuje za nedůvodnou také námitku, v níž žalobce spatřuje porušení práva na spravedlivý proces v tom, že v daňovém řízení nebylo vyhověno jeho návrhu na provedení „pokračujícího výslechu“ jeho manažerů (M. P., V. S. a V. M.). Správce daně a potažmo též žalovaný nikterak nepochybili, jestliže tomuto návrhu žalobce nevyhověli s poukazem na skutečnost, že jmenované osoby již byly v daňovém řízení jako svědci vyslechnuty a k jejich opakovanému výslechu nebyl důvod. Žalobce vychází z představy, že svědci mají být v daňovém řízení opakovaně vyslycháni tak dlouho, dokud nebudou odstraněny rozpory v jejich výpovědích; tato představa (kterou žalobce označuje za obecnou právní praxi v procesu dokazování), je však naprosto mylná. Konstatování a hodnocení zjištěných rozporů mezi výpovědí určitého svědka a jinými důkazy či tvrzeními daňového subjektu, popř. rozporů mezi svědeckými výpověďmi více osob spadá do fáze volného hodnocení důkazů, které provádí správní orgán, přičemž provedené důkazy posuzuje jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Konstatování vzájemného rozporu mezi jednotlivými důkazy neznamená, že je nutno některý z nich opakovat za účelem odstranění zjištěného rozporu.
57. Je zcela irelevantní, která úřední osoba se za správce daně výslechu M. P., V. S. a V. M. zúčastnila; z hlediska zachování procesních práv žalobce je podstatné pouze to, že jmenovaní byli jako svědci vyslechnuti za účasti žalobce, který tak měl možnost klást jim otázky směřující k objasnění veškerých relevantních skutečností. Pokud tak neučinil, jde tato

nečinnost plně k jeho tíži; se snahou svalit vinu na správce daně s poukazem na jeho údajnou odpovědnost za řádné provedení výsledku svědka nemůže žalobce uspět.

58. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v rámci vypořádání obsahově shodné odvolací námítky správně poznamenal, že NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 304/2018 - 42 ze dne 24. 9. 2020 konstatoval, že opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud jeho výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci. Z uvedeného rozsudku je tedy *a contrario* zřejmé, že odstraňování rozporů mezi výpovědí svědka a jinými v řízení provedenými důkazy důvodem pro opakování výsledku svědka není. Stejně tak má žalovaný pravdu v tom, že žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 na nyní projednávanou věc nedopadá, neboť v něm byla řešena odlišná otázka, a sice otázka procesní použitelnosti listin zachycujících obsah výpovědí svědků *podaných v jiných řízeních než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz*.
59. Z výše popsáných důvodů soud neshledal důvodnou námítku žalobce, že použití listiny zachycující svědeckou výpověď J. K. před orgánem maďarské finanční správy správcem daně a neprovedení opakování výsledku svědka tří manažerů žalobce představuje vady daňového řízení, jež mohly mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
60. Ani námítkám vtěleným do druhého žalobního bodu soud nepřisvědčil. Ve vztahu k nim předně uvádí, že na projednávanou věc nedopadají, a pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí jsou proto irelevantní ustanovení § 92 odst. 5 písm. d), e) a f) daňového řádu, jejichž porušení žalobce rovněž namítl. Správce daně ani žalovaný totiž netvrdili, a tudíž ani nebyli povinni prokázat, že skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti významné z hlediska stanovení daňové povinnosti se liší od toho, jenž byl v daňovém řízení žalobcem předestřen. Neuznání žalobcem nárokováného odpočtu daně nebylo následkem spojeným s porušením povinnosti při správě daní ze strany žalobce, a stejně tak nebylo správcem daně či žalovaným tvrzeno (a logicky ani prokazováno), že převažujícím účelem právního jednání žalobce nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní bylo získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Jediným relevantním ustanovením vztahujícím se na danou věc je tedy § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého 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.
61. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení existuje četná a dlouhodobě ustálená judikatura správních soudů, jakož i Ústavního soudu. Žalovaný tuto judikaturu zmínil v napadeném rozhodnutí v bodě III. označeném jako „Právní základ případu, na který soud na tomto místě pro stručnost odkazuje. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 č.j. 4 Afs 146/2020-67, *„(u)stálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout 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 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 popsaným 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. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“

62. Pouhý nesouhlas žalobce s právním názorem žalovaného, že nebylo povinností správce daně prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se tyto transakce uskutečnily, nezákonnost tohoto právního názoru nedokládá. Tento právní názor má pevnou oporu v judikatuře NSS, konkrétně v jeho rozsudcích ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012 – 61, nebo ze dne 12. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013 – 30. V posledně zmíněném rozsudku NSS výslovně uvedl, že 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 tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.
63. K tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno, které jej tíží ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí prokázat, že o souladu stavu deklarovaného daňovým subjektem v daňových dokladech a dalších důkazech se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 a výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). V projednávané věci správce daně této povinnosti dostal. Své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů vyjádřil mj. na základě následujících skutkových zjištění:
- Žalobcem předložené daňové doklady vystavené společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games obsahují ve většině případů krajně obecné vymezení předmětu a rozsahu plnění (služby dle smlouvy o dílo, subdodávky – výroba zboží, provedení díla dle smlouvy/subdodávka, realizace sjednaného díla atd.), takže z nich není zřejmé, jaké konkrétní služby, měly být žalobci poskytnuty, kdy a kde mělo k jejich poskytnutí dojít, jaký byl jejich rozsah, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb. Naproti tomu doklady, jimiž žalobce fakturoval poskytnutí služeb svým odběratelům, byly podloženy konkrétními podklady (např. písemnou objednávkou, přehledem zaměstnanců, předávacím protokolem).
 - Žalobce ve vztahu ke svým dodavatelům nevedl žádnou evidenci zakázek, z níž by bylo zřejmé, jaké konkrétní služby mu měly být ze strany jeho dodavatelů poskytnuty, kde, v jakém časovém období a rozsahu.

- Zcela nekonkrétní byly i smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobce a jeho dodavateli. Ani z nich nelze dovodit bližší identifikaci deklarovaných plnění. Naproti tomu ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli byly předmět plnění a místo plnění přesně vymezeny.
- Dle zjištění správce daně měly společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games deklarovaná plnění přijímat od svých dodavatelů. Není však zřejmé, jak tito další subdodavatelé mohli vědět, jaké práce a kdy a kde měli provádět, když to nebylo nijak smluvně upraveno ani jinak blíže specifikováno.
- Některé povinnosti vyplývající pro žalobce ze smluv uzavřených s jeho odběrateli nebyly upraveny ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games, které se na poskytování zdanitelných plnění měly subdodavately podílet.
- Ve smlouvě o dílo uzavřené mezi žalobcem a jeho odběratelem, obchodní společností ATALIAN CZ s.r.o., se žalobce zavázal zajišťovat dílo svými zaměstnanci s tím, že bez předchozího písemného souhlasu objednatele není oprávněn užít pro provádění díla nebo jeho části subdodavatele. Dle zjištění správce daně žalobce po společnosti ATALIAN CZ s.r.o., nevyžadoval udělení písemného souhlasu k užití služeb subdodavatelů a žádný takový souhlas mu ani nebyl ze strany této obchodní společnosti udělen.
- Největším odběratelem žalobce byla obchodní společnost HAKY TRADE s.r.o., se kterou byl žalobce ve společnosti dle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku, a to na základě smlouvy ze dne 1. 9. 2016. Dle zjištění prvostupňového správce však společnost HAKY TRADE s.r.o., v rozhodných zdaňovacích obdobích rovněž sama využívala jako dodavatele společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games.
- Žalobce měl v rozhodných zdaňovacích obdobích cca deset vlastních zaměstnanců, kteří se mohli na poskytování zdanitelných plnění jeho odběratelům podílet, přičemž žalobcem nebylo nijak doloženo, že by tento počet zaměstnanců nebyl pro zajištění zakázek pro jeho odběratele dostatečný a že by bylo třeba využívat služeb jeho dodavatelů.
- Tři manažeři žalobce (M. P., V. S. a V. M.) k obchodní spolupráci žalobce s dodavateli jako svědci vypověděli, že jednali s osobami, o kterých jim bylo sděleno, že jsou kontaktní osoby za dodavatele, přičemž buď přímo vyloučili, že se jedná o jednatele dodavatelů, nebo toto nevěděli. Kontaktní osoby většinou znali pouze křestním jménem nebo přezdívkou (např. Ivan, Dumitro, Tibi, Zoly); celým jménem znali pouze kontaktní osoby u obchodních společností S.Z.D. (O. T.) a INTERINVEST (N. S.). Kromě těchto dvou jmen svědci nevedli žádné konkrétní a ověřitelné skutečnosti k činnostem dodavatelů žalobce. Tvrzení svědků, že kontaktní osobou za společnost S.Z.D. byl O. T. prostřednictvím telefonního čísla 777 429 575, nelze považovat za věrohodné, protože toto telefonní číslo bylo dle operátora aktivováno až dne 14. 3. 2019. Podle údajů Pražské správy sociálního zabezpečení N. S. nebyla nikdy zaměstnána u společnosti INTERINVEST; z obchodního rejstříku prvostupňový správce daně zjistil, že je jednatelkou a jediným společníkem obchodní společnosti Shulim Trans company s.r.o., která nemá žádnou vazbu na společnost INTERINVEST.

- Podle tvrzení svědků M. P., V. S. a V. M. byly ve většině případů práce objednávané přes písemné objednávky, což je v rozporu s tvrzením žalobce, že objednávky byly sjednávány ústně při osobním setkání nebo telefonicky. Z tvrzení svědků dále vyplynuly rozporuplné informace o tom, kdo měl provádět proškolení údajných zaměstnanců společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games, ale zejména také skutečnost, že o proškolení těchto zaměstnanců neexistují žádné záznamy. Rovněž ve věci splňování podmínek vyžadovaných odběrateli žalobce svědci vypovídali rozporuplně.
- Společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games neměly dle § 96 ZDPH nahlášeny žádné bankovní účty ke zveřejnění, přesto v uzavřených smlouvách o dílo byly uvedeny obě možné formy úhrad přijatých zdanitelných plnění (hotovostní i bezhotovostní).
- Provedením bezhotovostní úhrady na bankovní účet společnosti Games, který nebyl zveřejněn, došlo k porušení bodu 35. smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a touto společností, v němž je uvedeno, že úhrada bude bezhotovostně provedena pouze na účet, který zhotovitel oznámí objednateli s tím, že tento bude registrován u správce daně.
- Platby za většinu deklarovovaných plnění, která měl žalobce přijmout od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games, byly provedeny v hotovosti, v krátkých časových odstupech a některé i po částech tak, aby nedošlo k překročení zákonného limitu pro platby v hotovosti upraveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Na žalobcem předložených výdajových pokladních dokladech chybí identifikace a podpis vystavitele dokladu, resp. výdejce finančních prostředků. Pokladní výdajové doklady byly v případě společnosti Games vystavovány na osobu J. K. i po datu ukončení jejího výkonu funkce jednatele, tj. i po 10. 01. 2018.
- Jednatel společnosti Games (A. C.) byl současně zaměstnancem společnosti HAKY TRADE s.r.o., tedy subjektu, který byl se žalobcem ve společnosti a měl být jeho největším odběratelem.
- Společnost INTERINVEST vznikla dne 22. 12. 2008, přičemž od svého vzniku do zahájení a průběhu spolupráce se žalobcem měla celkem 17 jednatelů, kteří byli občany Ukrajiny bez trvalého pobytu na území České republiky. V živnostenském rejstříku nemá evidovanou žádnou provozovnu a na internetu nelze dohledat její webové stránky ani informace o její činnosti. Tato obchodní společnost není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, ani nepodala vyúčtování k těmto daním. Nebyla ani v evidenci zaměstnavatelů vedené Českou správou sociálního zabezpečení.
- Společnosti S.Z.D. v živnostenském rejstříku nemá evidovanou žádnou provozovnu a jejím jediným jednatelem je od jejího vzniku občan Ukrajiny. Na internetu nelze dohledat její webové stránky ani informace o její činnosti. Ode dne 28. 4. 2019 je označena jako nespolehlivý plátc. Není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, ani nepodala vyúčtování k těmto daním. Rovněž nebyla v evidenci zaměstnavatelů vedené Českou správou sociálního zabezpečení.

- Společnost Games vznikla dne 15. 9. 2017, tj. krátce před tím, než začala žalobci vystavovat daňové doklady za deklarovaná zdanitelná plnění. Své sídlo má zapsáno na adrese Příkop 838/6, Brno, kde má sídlo zapsáno 992 ekonomických subjektů, z čehož je zřejmé, že se jedná o tzv. virtuální sídlo. V živnostenském rejstříku nemá zapsanou žádnou provozovnu. Ode dne 26. 10. 2017 do dne 10. 1. 2018 byla jako její jediný jednatel zapsána J. K., která je občankou Maďarska bez trvalého pobytu na území České republiky. Ode dne 10. 1. 2018 je jako jediný její jediný jednatel zapsán A. C. , který je občanem Rumunska bez trvalého pobytu na území České republiky. Na internetu nelze dohledat její webové stránky ani informace o její činnosti. Ode dne 20. 3. 2019 byla označena jako nespolehlivý plátec. Tato společnost není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, ani nepodala vyúčtování k těmto daním a rovněž nebyla v evidenci zaměstnavatelů vedené Českou správou sociálního zabezpečení.
- Na výzvy, v nichž správce daně požadoval předložení veškerých jimi vystavených daňových dokladů a dalších relevantních listinných i nelistinných důkazních prostředků svědčících o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech, společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games nijak nereagovaly a nepředložily žádné důkazní prostředky.
- Poté, co správce daně zmapoval fakturační řetězce plnění deklarovaných společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games na sporných daňových dokladech, zjistil, že tato plnění jsou vždy v téměř stejné výši přefakturována přes několik subdodavatelů a na začátku řetězců je jejich poskytnutí deklarováno jednou až třemi obchodními společnostmi (liší se v jednotlivých zdaňovacích obdobích), které však neodvedly daň do státního rozpočtu. K tomuto krácení daně docházelo většinou podáním daňového přiznání k DPH, kdy na výstupu byla vykázána uskutečněná zdanitelná plnění ve výši několika milionů Kč, ale na vstupu byla přijatá zdanitelná plnění vykázána pouze v marginální výši (stovky tisíc Kč). Vlastní daň vykázaná ve vysoké výši (miliony Kč) však nebyla uhrazena. Další formou krácení daně bylo nepodání daňových přiznání k DPH a tím ani nepřiznání daně, nebo vykázání vysoké výše přijatých zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení, což vzhledem k tomu, že by plátec musel přijmout minimálně několik stovek zjednodušených daňových dokladů, ačkoliv vystavil pouze několik daňových dokladů v souvislosti s uskutečněnými zdanitelnými plněními, postrádá jakékoliv ekonomické a logické odůvodnění a svědčí to tomu, že daň je na vstupu krácena fiktivním plněním. U obchodních společností fakturujících plnění na začátku řetězců nebylo zjištěno, že by měly nějaké zaměstnance a odváděly by za ně nějaké platby České správě sociálního zabezpečení nebo správci daně. Zároveň všechny obchodní společnosti v řetězcích vykazují typické znaky rizikových subjektů (např. virtuální sídla, žádné webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek, žádné provozovny v živnostenském rejstříku) a řada z nich byla stanovena nespolehlivým plátcem.
- Jednatel společnosti INTERINVEST (B. N.) se na základě opakovaného předvolání ke svědecké výpovědi nedostavil; jeho předvedení policií se nepodařilo realizovat. Jednatel společnosti S.Z.D. (S. S.) se též na základě předvolání nedostavil ke svědecké výpovědi ke správci daně a ani policie jej nedokázala předvést. Z odpovědi maďarské finanční správy na žádost o mezinárodní výměnu informací vyplývá, že J. K. si není vědoma, že by byla jednatelkou společnosti Games, nepodepsala žádný dokument ani plnou moc a ani se

nezúčastnila žádného jednání za tuto obchodní společnost. Podle odpovědi rumunské finanční správy na žádost o mezinárodní výměnu informací nebyl A. C. identifikován, na deklarované adrese nebyl nalezen a je nekontaktní. Faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech se tak správci daně nepodařilo ověřit ani výsledkem jednání společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games.

64. V posuzované věci nedošlo ze strany správce daně k pouhému vznesení pochybností o faktickém přijetí deklarovaných zdanitelných plnění žalobcem. Správce daně své pochybnosti ve Výzvě formuloval na základě konkrétních skutkových zjištění plynoucích z jednotlivých podkladů, které ve spojitosti s tou kterou pochybností označil.
65. To, že smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a jeho deklarovanými dodavateli byly co do specifikace předmětu díla (zdanitelného plnění) zcela nekonkrétní, takže ani jejich prostřednictvím nebylo možné prokázat, jaká zdanitelná plnění měla být podle nich žalobci poskytnuta, je holým faktem, který žalobce ničím nezpochybnil. K tomu přistupuje i žalovaným zjištěná okolnost, že obsah těchto smluv, resp. závazky smluvních stran nekorespondovaly obsahu smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli. Soud považuje za zcela logický závěr žalovaného, že pokud se žalobce ve vztahu ke svým odběratelům zavázal k plnění některých smluvních povinností, měl by jejich plnění vyžadovat též od svých dodavatelů (a vtělit takový závazek do smluv s nimi uzavíraných).
66. Tvrdí-li žalobce, že přijal zdanitelné plnění od dodavatele za účelem poskytnutí tohoto plnění (služby) svému odběrateli v rámci své ekonomické činnosti, pak zjištění správce daně, že podle smlouvy uzavřené se svým odběratelem (společností ATALIAN CZ s.r.o.) nebyl žalobce bez předchozího písemného souhlasu objednatele oprávněn užít pro provádění díla nebo jeho části subdodavatele, vyvolává důvodné a věrohodné pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně zdanitelné plnění od svého dodavatele přijal, neboť tímto postupem by prokazatelně jednal v rozporu se smlouvou, kterou sám uzavřel.
67. Zjištění správce daně, že v případě žalobcových dodavatelů se jednalo o společnosti sídlící na virtuální adrese, bez vlastní provozovny zapsané v živnostenském rejstříku, bez webových stránek, které zároveň nebyly registrovány k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, nepodaly vyúčtování k těmto daním a nebyly v evidenci zaměstnavatelů vedené Českou správou sociálního zabezpečení, vzbuzuje opodstatněné pochybnosti o tom, zda ze strany těchto dodavatelských společností mohlo vůbec dojít k poskytnutí deklarovaných zdanitelných plnění žalobci. Na základě uvedených zjištění lze totiž důvodně pochybovat o tom, že tyto společnosti měly dostatečné materiální a personální předpoklady k reálnému poskytování jakýchkoliv zdanitelných plnění.
68. Věrohodnost žalobcem předložených daňových dokladů, jimiž dokládal přijetí zdanitelného plnění ze strany dodavatelských společností, důvodně zpochybňuje též zjištění správce daně, že největší odběratel žalobce, jímž byla společnost HAKY TRADE s.r.o., v rozhodných zdaňovacích obdobích sama využívala jako své (přímé) dodavatele společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games. Žalobcovo zdůvodnění, a že společnost HAKY TRADE s.r.o., požadovala, aby určité služby (zejména logistické operace), byť poskytnuté subdodavateli, koordinoval (a nesl za ně odpovědnost) žalobce, a že pro společnost HAKY

TRADE s.r.o., bylo komfortnější jednat přímo se žalobcem, považuje soud za nekonkrétní, a především za ničím neprokázané. Není zřejmé, jaké logistické operace má žalobce na mysli, ani to, a v jakém rozsahu se na nich měli podílet jeho dodavatelé, tj. společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games. V této souvislosti soud nemohl přehlédnout, že v rámci dalších žalobních tvrzení argumentoval žalobce tím, že náplň jím přijatých plnění (tj. plnění poskytnutých mu jeho dodavateli) představovala nekvalifikovaná, pomocná, fyzicky namáhavá práce. Žádné zapojení jeho dodavatelů do náročnějších logistických operací žalobce ani slovem nezmínil, a to ani v daňovém řízení, natož aby něco takového předloženými důkazy prokázal.

69. Zjištění správce daně a potažmo též žalovaného ohledně hotovostních úhrad, kterými mělo dojít k zaplacení deklarovaných zdanitelných plnění, taktéž vyvolávají důvodné a věrohodné pochybnosti, zda tyto platby fakticky proběhly, a především zda jimi byla hrazena zdanitelná plnění uskutečněná dle sporných daňových dokladů. Nutno připomenout, že se zde nejedná pouze o to, že úhrady v hotovosti nezanechávají na rozdíl od bezhotovostních plateb realizovaných prostřednictvím bankovních účtů potřebnou auditní stopu umožňující jejich identifikaci, ale rovněž o zjištění správce o účelovém dělení hotovostních úhrad tak, aby nedošlo k překročení zákonem stanoveného limitu pro platby v hotovosti, jakož i to, že v případě společnosti Games byly pokladní výdajové doklady vystavovány na osobu J. K. i po datu ukončení jejího výkonu funkce jednatele. K tomu přistupuje zjištění správce daně o zcela nedostatečné specifikaci zdanitelných plnění, která měla být žalobci jeho dodavateli poskytnuta, což ve výsledku vede k nemožnosti spojit hotovostní úhrady dokládané výdajovými pokladními doklady s konkrétními zdanitelnými plněními. Předmětné výdajové pokladní doklady proto nejsou způsobilé prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli žalobce.
70. Zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže nijak zvrátit ani žalobcova polemika, v níž poukazuje na charakter prací, které mu jeho dodavatelé poskytli, z čehož žalobce zároveň dovozuje, že na něj nelze z hlediska administrativy podniku klást totožné požadavky jako u firem s jiným předmětem podnikatelské činnosti. Ať již mu mělo být poskytováno ze strany jeho dodavatelů jakékoliv zdanitelné plnění (na tomto místě je nutno znovu připomenout, že jeho konkrétní předmět a rozsah žalobce v daňovém řízení neprokázal), bylo na žalobci, pakliže hodlal uplatnit nárok na odpočet daně, aby si zajistil potřebné důkazy, kterými by byl schopen uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s primárními daňovými doklady prokázat. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, je zcela na daňovém subjektu, aby *způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje*, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. K tomu je nutno podotknout, že volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je výlučně na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). To, že žalobce se svými dodavateli uzavírá smlouvu o dílo bez určení ceny s tím, že výsledná cena je určena až na základě převzetí provedeného díla (služeb), je jeho rozhodnutím, které ale nemůže nic změnit na výše uvedené povinnosti obstarat si potřebné důkazy k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně a tyto předložit správci daně za účelem rozptýlení jeho pochybností popsanych ve Výzvě. Pouhé žalobcovo konstatování, že se jedná o ustálenou obchodní praxi, jež nabyla formy obchodní

zvyklosti, za takový důkaz samozřejmě považovat nelze, nehledě k tomu, že takovou obchodní zvyklost žalobce v daňovém řízení konkrétním způsobem netvrdil a ani ničím neprokázal.

71. Pravdivost žalobcova tvrzení, že jeho subdodavatelé (míněno zřejmě dodavatelé) pracují s minimální administrativou bez nákladů na kancelářský provoz a nenabízejí své služby na síti, protože nepotřebují webové stránky, nelze nijak ověřit za situace, kdy se jedná o společnosti nereagující na výzvy správce daně k součinnosti, jejichž jednatel buď nereaguje na předvolání a nelze jej předvést policii, nebo popírá, že kdy jednatelem byl (J. K.).
72. Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že s pomocí výše popsanych zjištění správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost primárních daňových dokladů, na základě kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za rozhodná zdaňovací období. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, na kterém bylo, aby vzniklé pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games rozptýlil a jinými důkazními prostředky prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně. K tomu však nedošlo, protože žalobce žádným relevantním důkazem neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů uvedených na primárních daňových dokladech (či od jiného plátce daně), a to v deklarovaném předmětu a rozsahu.
73. Opodstatněné nejsou ani námitky uplatněné žalobcem ve třetím žalobním bodu. Žalobce účelově přehlíží, že důvodem neuznání jím uplatněného nároku na odpočet daně nebylo samotné zjištění správce daně, že obchodními společnostmi fakturujícími plnění na začátku řetězců nebyla řádně odvedena daň, ani to, že žalobce dostatečně neprověřoval věrohodnost svých obchodních partnerů, ale skutečnost, že žalobce přes výzvu správce daně neunesl důkazní břemeno a v daňovém řízení neprokázal, že zdanitelná plnění deklarována na sporných daňových dokladech fakticky přijal od dodavatelů INTERINVEST, S.Z.D. a Games tak, jak je na těchto daňových dokladech uvedeno, tedy v uvedeném rozsahu a předmětu plnění.
74. Požadavek na zachování dostatečné míry obezřetnosti ze strany daňových subjektů, které hodlají uplatňovat nárok na odpočet daně, jež žalovaný zmínil v napadeném rozhodnutí, má plnou oporu v judikatuře NSS. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, „(j)e třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH (poznámka soudu: jedná se o ustanovení upravující nárok na odpočet daně v předchozí zákonné úpravě, tj. v zákoně č. 588/1992 Sb.; v úpravě rozhodné pro nyní projednávanou věc jde o § 72 odst. 1 ZDPH). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“ V rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 – 37 NSS dovedl, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i

břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Právě citované závěry lze shrnout tak, že bylo věcí žalobce, aby při výkonu podnikatelské činnosti jednal obezřetně a předvídavě a zajistil si jakékoliv věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatelských společností. Žádný takový důkazní prostředek nicméně v průběhu celého daňového řízení ze strany žalobce předložen nebyl.

75. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve spojitosti s požadavkem na zachování dostatečné míry obezřetnosti ze strany daňových subjektů právem poukázal na to, že žalobce si mohl společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games prověřit ve veřejně dostupných zdrojích. Pokud by tak učinil, zjistil by, že žádná z těchto společností nemá v živnostenském rejstříku zapsanu provozovnu a sídlo obchodní společnosti Games se nachází na tzv. virtuální adrese, což svědčí o tom, že tyto společnosti nemají dostatečné materiální zázemí k poskytování služeb žalobci. Dále by zjistil, že tyto společnosti nemají žádné webové stránky, na kterých by prezentovaly svoji činnost, a že jejich jednatelem jsou cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území České republiky. Z obchodního rejstříku mohl žalobce zjistit i to, že výdajové pokladní doklady byly v případě společnosti Games vystavovány na osobu J. K. i po datu ukončení jejího výkonu funkce jednatele, tj. i po dni 10. 01. 2018. Žalobce by rovněž zjistil, že společnosti INTERINVEST, S.Z.D. a Games neměly dle § 96 ZDPH nahlášené žádné bankovní účty ke zveřejnění. Se žalovaným je nutno souhlasit také v tom, že sporné daňové doklady vystavené společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games jsou krajně obecné a není z nich zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobci poskytnuty, kde a v jakém časovém období mělo k jejich poskytnutí dojít a jaký byl jejich rozsah; z daňových dokladů není patrná ani jakákoli bližší specifikace poskytnutých služeb. Zároveň k nim nebyly předloženy žádné přílohy, ze kterých by výše uvedené skutečnosti byly zřejmé. Tato skutečnost měla v žalobci vzbudit podezření o faktickém poskytnutí deklarovaných plnění, zvláště když daňové doklady, které on sám vystavoval odběratelům, byly podloženy konkrétními podklady o provedení prací. Rovněž tak smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a dodavatelskými společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games jsou oproti smlouvám uzavíraným mezi žalobcem a jeho odběrateli značně obecné a není z nich zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobci poskytnuty, kde a v jakém časovém období měly být poskytnuty, jaký měl být jejich rozsah, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb. K tomu přistupuje skutečnost, že žalobce ve vztahu ke svým dodavatelům nevedl evidenci zakázek a nevyhotovoval písemné objednávky služeb, ze kterých by mohlo být zřejmé, jaké konkrétní služby mu měly být poskytnuty, kde, kdy a v jakém rozsahu. Vzhledem k tomu, že k úhradě sporných daňových dokladů mělo docházet převážně v hotovosti, neexistuje ani auditní stopa, kterou by žalobce mohl prokázat reálné uskutečnění těchto plateb. Také skutečnost, že po žalobci byla požadována úhrada převážně v hotovosti a tato byla navíc účelově rozdělována tak, aby nedošlo k porušení limitu pro platby v hotovosti, přičemž část úplat ve prospěch společnosti Games byla v rozporu se smlouvou o dílo prováděna na nezveřejněný bankovní účet, měla žalobce vést k tomu, aby byl při spolupráci se společnostmi INTERINVEST, S.Z.D. a Games obezřetný a zajistil si dostatek důkazních prostředků k prokázání faktického uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.

76. Žalobcův odkaz na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60 je skutečně nepřipadný, neboť v něm byla řešena naprosto odlišná otázka týkající se neuznání nároku na odpočet daně z důvodu

účasti daňového subjektu na podvodném jednání ve vztahu k DPH. V nyní projednávané věci nebylo žalobci správcem daně a žalovaným vytýkáno (a důvodem neuznání jím uplatněného nároku na odpočet daně nebylo), že žalobce mohl a měl vědět o neplnění daňových povinností ze strany společností fakturujících plnění na začátku řetězců, ale neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně přijetí zdanitelných plnění od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games (popř. od jiného konkrétního subjektu v postavení plátce daně) v deklarovaném rozsahu. Argumentace žalobce, že k neuznání nároku na odpočet daně došlo, protože na počátku fakturačního řetězce nebyla odvedena DPH, se tedy nezakládá na pravdě. Zjištění správce daně, že na počátku fakturačních řetězců nebyla odvedena daň, ve spojitosti s mnoha dalšími zjištěními „toliko“ založilo důvodné a věrohodné pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, v jejichž důsledku došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, na kterém pak bylo, aby tyto pochybnosti předložením dalších důkazů rozptýlil, což se ale nestalo.

77. Soud nevěšel ani na námitku uplatněnou ve čtvrtém žalobním bodu, kterou bylo žalovanému vytčeno, že se nezabýval otázkou daňové neutrality z hlediska odvedení DPH subjekty, od nichž žalobce zdanitelné plnění přijal.
78. Princip daňové neutrality, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně přiznán, jsou-li splněny podmínky hmotněprávní, i když nejsou splněny určité podmínky formální [viz např. rozsudky SDEU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-95/07 a C-96/07, Ecotrade SpA (bod 62), ze dne 30. 9. 2010, ve věci C-392/09; Uszodaépítő kft (bod 39), ze dne 21. 10. 2010, ve věci C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV (body 42 a 43), ze dne 11. 12. 2014, ve věci C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl (bod 38), nebo ze dne 9. 7. 2015, ve věci C-183/14, Salomie a Oltean (body 58 a 59)]. Zmíněné hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet vymezil SDEU například v rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-518/14 - Senatex GmbH vs. Finanzamt Hannover-Nord (bod 28), a to odkazem na čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES. *„Odkazovaný čl. 168 pod písm. a) pak výslovně stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“* (rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45). Výkladem citovaného ustanovení se SDEU ve své rozhodovací činnosti zabíral již vícekrát, a to vždy se stejným výsledkem. Ve výše zmíněném rozsudku ve věci C-518/14 vyslovil, že *„[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“*. Obdobně se SDEU vyslovil například i v rozsudcích ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, Tóth (bod 26), nebo ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, Bonik (bod 29). Podle ustálené judikatury SDEU proto platí, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být prokazatelně dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

79. Princip neutrality DPH tedy v českém právním řádu vyplývá z ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, které však zároveň jako věcné podmínky přiznání nároku na odpočet daně stanoví přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť pouze v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že sporná zdanitelná plnění od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games skutečně přijal, nemůže takové (neprokázané) plnění zakládat reálnou hodnotu pro výpočet DPH na výstupu a odpočet DPH na vstupu. Nepřiznání nároku na odpočet daně z důvodu neunesení důkazního břemene tak nemůže být v rozporu s principem neutrality, jak žalobce v obecné rovině tvrdí.
80. Soud rovněž považuje za nutné zdůraznit, že nárok na odpočet daně a povinnost odvést daň jsou dva rozdílné instituty. Dodavatelům žalobce totiž vznikla podle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 povinnost daň odvést ve chvíli, kdy daň uvedli na daňovém dokladu, a to bez ohledu na to, zda k faktickému uskutečnění plnění došlo (a bez ohledu na neuznání žalobcem nárokovaného odpočtu daně). Zákonnost takového postupu potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014 č. j. 8 Afs 21/2014 – 30, v němž konstatoval, že „(p)odle ustálené judikatury Soudního dvora je na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky *Stroy trans EOOD*, odst. 29, *Stadeco* odst. 26, *Schmeink & Cofreth*, odst. 53, nebo rozsudky ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, *Genius*, odst. 19, a ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky *Stadeco*, odst. 28, *Schmeink & Cofreth*, odst. 57 a 61, *Stroy trans EOOD*, odst. 32). Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naučtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek *Genius*, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek *Schmeink & Cofreth*, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek *Stadeco*, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek *Stadeco*, odst. 51). S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 34). Dále Soudní dvůr doplnil, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, daňová správa není povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 35). V rozsudcích *Stroy trans EOOD*

a LVK – 56 EOOD pak Soudní dvůr uzavřel, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 35 a výrok 1., LVK – 56 EOOD, odst. 42 a výrok 1.)“

81. Z výše uvedeného plyne, že přiznání (a odvedení) daně na výstupu za dodání předmětných zdanitelných plnění žalobci bylo zákonnou povinností společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games související s vystavením sporných daňových dokladů; tato skutečnost však automaticky nezakládá oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně.
82. K pátému žalobnímu bodu, v němž žalobce upozornil na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54 o předložení předběžné otázky SDEU v právní věci Kemwater ProChemie s.r.o., soud uvádí, že podle recentní judikatury NSS (rozsudky ze dne 13. 5. 2022 sp. zn. 10 Afs 254/2018, ze dne 29. 7. 2022 sp. zn. 10 Afs 146/2022 a ze dne 25. 5. 2022 sp. zn. 10 Afs 374/2020) „(n)ová judikatura ve věci Kemwater nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístež zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ V nyní projednávané věci se však žádá taková indicie ve spisu nenachází. Žalobce ji v průběhu daňového řízení a ani v řízení před soudem ani náznakem nezmínil; vždy trval na tom, že sporná zdanitelná plnění přijal výhradně od deklarovaných dodavatelů, tj. od společností INTERINVEST, S.Z.D. a Games. Zároveň v daňovém řízení zůstalo sporné (nebylo žalobcem prokázáno), zda vůbec, a pokud ano, tak v jakém rozsahu předmětná zdanitelná plnění přijal. Tím se žalobcův případ liší od jiných věcí, v nich byla daňovými subjekty prokázána existence i rozsah přijatého zdanitelného plnění, a sporným zůstalo pouze to, zda zdanitelná plnění byla přijata od subjektu, který je plátcem daně.
83. V mezidobí vydané rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ve věci Kemwater ProChemie s.r.o., dopadá výlučně na situace, v nichž bylo sice daňovým subjektem prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění s deklarovaným předmětem a v deklarovaném rozsahu, avšak nebylo prokázáno, že k jeho přijetí došlo od konkrétního plátce DPH či od jiného subjektu v postavení plátce daně. Žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že otázku totožnosti konkrétního dodavatele zdanitelného plnění je možno zkoumat až poté, co bylo postaveno najisto, že k přijetí deklarovaného zdanitelného plnění fakticky došlo a že jeho předmět a rozsah odpovídá předloženým daňovým dokladům. K neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně nicméně nedošlo z důvodu neprokázání toho, že zdanitelná plnění přijal od osoby povinné k dani, nýbrž z důvodu neprokázání, že deklarovaná zdanitelná plnění byla žalobci fakticky poskytnuta. Závěry rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ve věci Kemwater ProChemie s.r.o., tudíž na žalobcův případ nedopadají a nemohou nijak ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.
84. K žalobcem navrženému dokazování, tj. k výsledkům jím označených svědků soud nepřikročil, neboť jej vyhodnotil jako nadbytečné pro posouzení důvodnosti žaloby. Soud vzal předně v potaz skutečnost, že většina žalobcem označených svědků byla vyslechnuta již v průběhu daňového řízení (M. P., V. S., V. M., J. K., O. T.) a není důvodu jejich výslech opakovat v řízení před soudem. Zbývající dva svědky (B. N. a S. S.) se pokusil vyslechnout již správce daně v daňovém řízení, avšak marně, protože jmenovaní se k podání svědecké

výpovědi na předvolání nedostavili a ani snaha o jejich předvedení policií nebyla úspěšná. Nelze očekávat, že by tomu v řízení před soudem bylo jinak. Soud má zároveň za to, že pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí postačují skutková zjištění, která v průběhu daňového řízení shromáždily finanční orgány obou stupňů a která jsou součástí spisového materiálu.

85. Vzhledem k tomu, že soud nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, prvním výrokem rozsudku žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Při splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání (žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci). Důkazy navržené žalobcem soud z výše rozvedených důvodů neprovedl; návrh na jejich provedení nelze považovat za souhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48).
86. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 30. května 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu