



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Ferax služby s.r.o.**, IČO 48393932
sídlem Jaurisova 515/4, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 10147/21/5300-21444-711869

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 24. 2. 2017 do 28. 2. 2017, č. j. 891195/19/2004-52525-105811 ze dne 6. 2. 2019 vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“ či „dodatečný platební výběr“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Dne 30. 5. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V rámci daňové kontroly bylo správcem daně prověřováno přijaté zdanitelné plnění od společnosti SHAFAR GOLD s.r.o. (dále jen „SHAFAR GOLD“), ze kterého si žalobkyně za uvedené zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 120 750 Kč.
3. Na základě provedení dokazování správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti SHAFAR GOLD byl uplatněn neoprávněně, neboť žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném předmětu a rozsahu. Daňová kontrola za uvedené zdaňovací období byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole č. j. 95230/19/2004-60565-111207 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) do datové schránky žalobkyně dne 17. 1. 2019. Následně správce daně vydal prvoinstanční rozhodnutí, proti kterému podala žalobkyně odvolání, v němž uplatnila šest odvolacích námitek.
4. V rámci odvolacího řízení správce daně předvolal k výsledku žalobkyní navrženého svědka, jednatele společnosti SHAFAR GOLD M. Y. (dále jen M. Y.), avšak zásilka s předvoláním se vrátila zpět jako nedoručená s poznámkou „adresát neznámý“. V databázi obyvatel České republiky nebyla uvedena osoba nalezena a z odpovědi Ředitelství služby cizinecké policie správce daně zjistil, že uvedená osoba neměla nikdy povolený pobyt v České republice, pouze v období od 31. 12. 2016 do 1. 1. 2017 byla přihlášená k ubytování v hotelu X v Praze, současné místo pobytu není známo. S ohledem na výše uvedené nebyl výsledek M. Y. proveden.
5. Dále v rámci odvolacího řízení správce daně předvolal k výsledku žalobkyní navrženého svědka P. S. (dále jen P. S.), jednatele společnosti SHAFAR GOLD v předmětném období. Zásilka s předvoláním se vrátila zpět jako nedoručená s poznámkou „uvedená osoba na dané adrese nebydlí“. Z databáze obyvatel České republiky správce daně zjistil, že uvedená osoba měla v České republice povolený pobyt v období od 25. 4. 2010 do 24. 4. 2012 a jedná se o ukončený pobyt cizince. Z odpovědi Ředitelství služby cizinecké policie pak správce daně zjistil, že uvedená osoba nemá povolený pobyt v České republice, měla povolený pobyt dlouhodobý přechodný v období od 1. 10. 2005 do 24. 2. 2012, současné místo pobytu není známo. S ohledem na výše uvedené nebyl výsledek P. S. proveden.
6. Na základě požadavku žalovaného na odstranění procesní vady řízení správce daně opakovaně vyzval žalobkyni k účasti na projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 17. 6. 2020.
7. Žalovaný následně zaslal žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi společně s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dne 22. 2. 2021, které jí bylo doručeno dne 23. 2. 2021, přičemž žalobkyně na uvedenou výzvu nereagovala. V rámci napadeného rozhodnutí se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně a setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění od dodavatele SHAFAR GOLD v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalobkyně tak nesplnila podmínky definované v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) pro uplatnění nároku na odpočet daně.

III. Žaloba

8. Žalobkyně v žalobě shrnula dosavadní průběh řízení a uplatnila tři žalobní námitek.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

9. V prvním žalobním bodě namítla nezákonnost vydání prvoinstančního rozhodnutí. Správce daně se dle jejího názoru dopustil procesního pochybení spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Daňová kontrola může být ukončena až podpisem zprávy o daňové kontrole, k čemuž v daném případě nedošlo. Tuto procesní vadu nelze zhojit postupem podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný této námitce, kterou žalobkyně rovněž uplatnila v odvolání, nevyhověl, čímž porušil § 88 odst. 4, § 143 odst. 3 a § 115 odst. 1 daňového řádu.
10. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně brojila proti porušení zákonných povinností při dokazování správcem daně a žalovaným. Poukázala na § 92 odst. 2, 3 a 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný stejně jako správce daně porušil své povinnosti v rámci dokazování, přestože žalobkyně splnila svou důkazní povinnost tak, jak ji ukládá daňový řád. Namítla, že příloha daňového dokladu od společnosti SHAFAR GOLD i písemnost „Přiřazení faktury přijaté související s vystavenou za únor 2017“ prokázaly, že plnění fakturované společností ŠLÚK, spol. s r.o., (dále jen „ŠLÚK“) koresponduje s přijatým zdanitelným plněním od dodavatele SHAFAR GOLD. Dále poukázala na čestné prohlášení společnosti ŠLÚK. Má za to, že mělo být přistoupeno k provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti ŠLÚK pana L. Š. Skutečnost, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od společnosti SHAFAR GOLD, mohl potvrdit i výslech pana M. Y. Uzavřela, že veškeré výše uvedené důkazy v jejich souhrnu prokazují přijetí zdanitelného plnění žalobkyně od dodavatele SHAFAR GOLD. Žalobkyně prokázala svou obchodní opatrnost, pokud nejen zjistila, že dodavatel není nespolehlivý plátcem, ale opatřila si potvrzení svého odběratele, společnosti ŠLÚK. Nárok na odpočet DPH měl být uznán v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
11. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla pochybení žalovaného spočívající v tom, že nerefletoval konstantní judikaturu v době, kdy žalobkyně nemohla doložit více důkazů. Správce daně mohl při spolupráci s žalobkyní získat mnohem více důkazů; ve vztahu k této námitce se dovolávala rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 2 Afs 60/2011-100, nálezů Ústavního soudu ČR (sp. zn. II. ÚS 664/04, sp. zn. II. ÚS 2096/07, a sp. zn. IV. ÚS 591/08) a rozsudku SDEU ve věci *PPUH Stehcemp*, C-277/14.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh řízení a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Podotkl, že žalobní námitky se většinou shodují s námitkami obsaženými v odvolání, se kterými se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal.
13. K prvnímu žalobnímu bodu odkázal na bod 45 až 48 napadeného rozhodnutí. Vyzdvihl, že s ohledem na konstrukci § 116 daňového řádu je v odvolacím daňovém řízení v zásadě počítáno s odstraňováním veškerých vad a nedostatků prvostupňového řízení, doplněním dokazování atp. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37. Závěr žalobkyně považoval za příliš formalistický, neboť nezohledňuje apelační princip odvolacího daňového řízení. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, sp. zn. 9 Afs 169/2015 a ze dne 14. 6. 2017, sp. zn. 1 Afs 362/2016, které s odstraněním vytýkané procesní vady v odvolacím řízení přímo počítají.
14. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu), jakož i s ostatními základními zásadami při správě daní. Závěry správce daně i žalovaného mají svůj relevantní podklad ve

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

správním spisu. V případě neprovedení či neosvědčení žalobkyní navrhovaného důkazu byl tento postup řádně odůvodněn.

15. Žalovaný nesdílí názor žalobkyně, že předloženými doklady prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z předmětného přijatého plnění od společnosti SHAFAR GOLD. Ve vztahu k předloženému daňovému dokladu od dodavatele SHAFAR GOLD zdůraznil, že v předmětu plnění je uvedeno „*Fakturujeme Vám pomocné práce v únoru 2017*“ bez bližší specifikace plnění, cena je zde uvedena pouze jako celková cena za celé poskytnuté plnění. Z daňového dokladu nejsou zřejmé žádné bližší informace k předmětnému plnění, konkrétní obsah a rozsah, cena za měrnou jednotku apod. Z předloženého daňového dokladu nelze k deklarovанému plnění dovodit žádné bližší informace.
16. K žalobkyní zmiňované příloze daňového dokladu žalovaný konstatoval, že z této přílohy nelze seznat konkrétní místo provedení prací, přičemž druh prací zde není specifikován vůbec. Z číselných údajů uvedených ve sloupci „únor“ nelze seznat, o jaké údaje, např. o jaké měrné jednotky se jedná, pouze součet číselných údajů ve sloupci cena potom dává výslednou částku shodnou s celkovou částkou za plnění bez DPH uvedenou na daňovém dokladu. Příloha sice obsahuje datum shodné s datem vystavení daňového dokladu dne 28. 2. 2017, nicméně již neobsahuje razítko ani podpis dodavatele SHAFAR GOLD. Dodal, že vzhledem k předložení této přílohy v rámci odvolání a nikoliv současně s daňovým dokladem lze v tomto postupu spatřovat její účelové vytvoření.
17. Ani písemnost „Přiřazení faktury přijaté, související s vystavenou za únor 2017“ neprokazuje přijetí předmětného plnění od dodavatele SHAFAR GOLD v deklarovанém předmětu a rozsahu. Tato písemnost obsahuje pouze tabulku, ve které je uveden měsíc únor 2017, název žalobkyně, faktura vydaná a číslo daňového dokladu pro odběratele ŠLÚK, název společnosti SHAFAR GOLD, faktura přijatá a číslo daňového dokladu od společnosti SHAFAR GOLD. Obsahem předmětné písemnosti je pouhé nepodložené tvrzení o vzájemném přiřazení daňových dokladů, kdy z této písemnosti není ani zřejmé, kdo ji vyhotovil.
18. K čestnému prohlášení společnosti ŠLÚK žalovaný upřesnil, že samotné provedení prací pro společnost ŠLÚK v řízení rozporováno nebylo. Z vyjádření společnosti ŠLÚK vyplývá pouze to, že část prací měla provádět i společnost SHAFAR GOLD, z vyjádření nicméně nevyplývá rozsah ani druh prací, které měla společnost SHAFAR GOLD provést. Uvedené tvrzení společnosti ŠLÚK je pouze nepodloženým tvrzením, které samo o sobě rozhodné skutečnosti prokázat nemůže. Žalovaný odmítl tvrzení, že měl přistoupit k provedení svědecké výpovědi pana L. Š., kdy jednak není zřejmé, co konkrétně by mělo být touto svědeckou výpovědí prokázáno, jednak žalobkyně takový důkazní návrh během celého daňového řízení nevznesla. Provedení svědecké výpovědi v rámci soudního řízení pak shledal nadbytečným.
19. K důkaznímu návrhu na provedení svědecké výpovědi pana M. Y. připomenul, že se správce daně pokusil výslech svědka zajistit, nicméně vzhledem k objektivním příčinám se toto nepodařilo zrealizovat. Nadto se pan M. Y. stal jednatelem společnosti SHAFAR GOLD až od 24. 4. 2017, takže jeho výslechem by žalobkyní tvrzené skutečnosti ani nemohly být prokázány.
20. Správce daně relevantním způsobem vyjevil pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém žalobkyní (výzva č. j. 7050632/18/2004-60565-111207). Tím došlo k

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby nárok na odpočet daně prokázala dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

21. Na uvedené nemá vliv ani to, že si žalobkyně zjistila, že její dodavatel není nespolehlivý plátce, ani obstarání si potvrzení svého odběratele ŠLÚK.
22. Ve vztahu ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný odmítl nařčení, že by ignoroval některé pro danou věc relevantní závěry judikatury. Uvedl, že žalobkyní citované pasáže z rozsudků jsou zcela obecné a bez jakékoliv skutkové návaznosti na nyní řešenou věc. Závěry učiněné v rozsudku SDEU ve věci *PPUH Stebcemp*, C-277/14 vycházejí z podvodného či fiktivního jednání subjektů, kdy však v nyní řešené věci žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (podmínky prokázání osoby deklarovaného dodavatele a podmínky předmětu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění).
23. K opatřování důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti žalovaný konstatoval, že se jedná o postup daňovým řádem akceptovaný (srov. § 78 daňového řádu). Skutečnost, že úřední záznam č. j. 1754394/18/2009-52521-111404 byl vyhotoven před zahájením daňové kontroly, je v dané věci nerozhodná. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že informace ve vztahu k dodavateli SHAFAR GOLD správce daně získal v rámci vyhledávací činnosti, která může probíhat i před zahájením řízení. Závěrem vyzdvihl, že postup místně příslušného správce daně společnosti SHAFAR GOLD ve vztahu k tomuto daňovému subjektu není předmětem nyní řešeného daňového řízení.

V. Replika, duplika a další podání

24. Žalobkyně ve své replice k první žalobní námitce zopakovala, že vytčenou procesní vadu nelze zhojit v odvolacím řízení. Dodala, že neměla možnost v rámci projednání zprávy o daňové kontrole svými argumenty přesvědčit správce daně o správnosti svého procesního stanoviska.
25. Ke druhé a třetí žalobní námitce odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21 a rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124 a ze dne 22. 7. 2020, č. j. 31 Af 40/2018-205 s tím, že žalovaný měl skutečnosti hodnotit v souboru, bez fixace na podmínku dodavatele tak, jak učinil správce daně u obdobného případu žalobkyně za zdaňovací období leden-duben 2018. V tomto ohledu vznesla čtvrtou žalobní námitku spočívající v porušení zásady legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu a uzavřela, že žalovaný měl konstatovat splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a to i pokud by nebylo získáno odsouhlasení zdanitelného plnění příslušným dodavatelem.
26. Žalovaný se v duplice předně ohradil proti nově vznesené žalobní námitce spočívající v porušení zásady legitimního očekávání. Dodal, že v žalobkyní uváděném případě se jednalo o posouzení jiných plnění od jiných dodavatelů v rámci jiných zdaňovacích období než v nyní projednávané věci. Žalobkyně navíc svá tvrzení ničím nedoložila. Současně akcentoval, že v nyní projednávaném případě došlo k doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, se kterým byla žalobkyně seznámena a na výzvu nereagovala. Uzavřel, že jednotlivé důkazní návrhy žalobkyně hodnotil, avšak tyto neprokázaly oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z předmětného plnění od společnosti SHAFAR GOLD.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

27. Soud výzvou ze dne 19. 5. 2023 vyrozuměl účastníky řízení o změně relevantní judikatury, k níž došlo rozhodnutími SDEU ze dne 9. 12. 2021 *Kemwater ProChemie* (C-154/20) a následně rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*, a umožnil jim doplnit v návaznosti na tuto změnu jejich procesní stanoviska.
28. Žalobkyně v reakci na výzvu soudu vyjádřila přesvědčení, že nová judikatura podporuje její stanovisko a opětovně odkázala na rozsudky citované v replice. Dodala, že v rámci celého daňového řízení nebyla vyzvána, aby prokázala, že zdanitelné plnění, které přijala, bylo případně uskutečněno jiným dodavatelem.
29. Žalovaný v návaznosti na výzvu soudu vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť správní spis neobsahuje žádnou indicii, že by sporná plnění žalobkyni dodal jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Podotkl, že v případě deklarovaného plnění od uvedeného dodavatele k překročení stanoveného obrátu (1 000 000 Kč) nedošlo. Závěrem vyzdvihl, že v nyní projednávané věci bylo vyjma deklarovaného dodavatele zpochybněno, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a předmětu.

VI. *Jednání před soudem*

30. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 22. 6. 2023, nebyli žalobkyně ani její právní zástupce, který se z účasti u jednání omluvil, přítomni. Soud proto jednal v nepřítomnosti žalobkyně a vycházel z obsahu žaloby, jelikož žalobkyně své procesní stanovisko nezměnila. Žalovaný při jednání navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na svá podání učiněná v průběhu soudního řízení. Zdůraznil, že v odvolacím řízení, které je založeno na principu apelace, lze zhojit vady, jichž se při postupu v prvoinstančním řízení dopustil správce daně. Žalobkyně dále neunesla své břemeno, jelikož neodstranila pochybnosti vyslovené správcem daně. V replice pak uplatnila novou námitku, k níž nelze pro její opožděnost přihlížet. Stran judikaturního vývoje s ohledem na rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný poukázal na skutečnost, že ve věci nevyšla najevo jakákoli indicie, která by mohla ukazovat na jiného deklarovaného dodavatele, přičemž vyzdvihl, že nešlo o jedinou pochybnost, která nárok na odpočet DPH vyloučila.
31. Soud neprovedl důkaz navržený žalobkyní, a to výsledkem jednání společnosti ŠLÚK pana L. Š., neboť jej považoval pro posouzení dané věci za nadbytečný. Rovněž pro nadbytečnost neprovedl důkaz zprávou o daňové kontrole č. j. 1583757/20/2914-60563-701780 ze dne 9. 12. 2021 a důkaz spisovým materiálem za daňové řízení leden–duben 2018, neboť s ohledem na uplynutí koncentrační lhůty se čtvrtou žalobní námitkou již nemohl zabývat, přičemž tyto navržené důkazy se vztahovaly k opožděně uplatněné námitce.

VII. *Posouzení věci soudem*

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

33. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
34. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
35. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
- a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
 - b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
 - c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
36. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
37. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
38. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
39. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu *správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*
40. Podle § 78 odst. 2 daňového řádu *vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.*
41. Podle § 78 odst. 3 daňového řádu *v rámci vyhledávací činnosti správce daně*
- a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,*
 - b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,*
 - c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,*
 - d) opatřuje nezbytná vysvětlení,*
 - e) provádí místní šetření.*
42. Podle § 78 odst. 4 daňového řádu *správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání.*

43. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
44. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
45. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
46. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
47. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhybá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
48. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
49. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
50. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
51. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
52. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán
 - a) napadené rozhodnutí změnit,

b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo

c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

53. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
54. Soud ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám předně podotýká, že se obsahově shodují s odvolacími námitkami, kterými žalobkyně brojila proti prvoinstančnímu rozhodnutí.
55. V prvním žalobním bodě žalobkyně rozporovala procesní postup žalovaného, potažmo správce daně. Mezi stranami je sporné, zda žalovaný mohl v odvolacím řízení napravit chybu správce daně tak, že zpráva o daňové kontrole byla projednána dodatečně (17. 6. 2020), tedy až po vydání prvoinstančního rozhodnutí (6. 2. 2020).
56. Soud předně k této námitce uvádí, že na rozdíl od klasického správního řízení vedeného dle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, nemá odvolací orgán dle § 116 odst. 1 daňového řádu možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“. Dále dovedl, že pokud není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbyvá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím.
57. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením prvostupňového orgánu. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovést, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Rovněž je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci – k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS).
58. Na výše závěry uvedené navázal dále rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že „[o]dvolací orgán je

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“ Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že řádně neprojednal s daňovým subjektem (žalobkyní) zprávu o daňové kontrole před vydáním platebního výměru.

59. K uvedenému je třeba podotknout, že smyslem formalizovaného postupu zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu je zajistit subjektům právo být účasten svému procesu. Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45 a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně, resp. koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42, ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, bod 11).
60. Naopak seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění daňovému subjektu sdělena a na základě jeho vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Z tohoto důvodu nelze přisvědčit argumentaci žalobkyně, že jí byla upřena možnost svými argumenty přesvědčit správce daně o správnosti svého procesního stanoviska. Smysl uvedené právní úpravy je nutno vnímat v materiálním smyslu, a nikoliv ve smyslu formálním, jak to činí žalobkyně.
61. V návaznosti na shora uvedené judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebních výměrů (zde dodatečného platebního výměru) v rámci odvolacího řízení možné je. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39 posuzoval Nejvyšší správní soud obdobnou situaci, kdy správce daně seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění a v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil k vyjádření a návrhu na doplnění kontrolního zjištění přiměřenou lhůtu, které daňový subjekt využil. Následně správce daně měl nesprávně za to, že se daňový subjekt projednání závěrečné zprávy vyhýbá, a proto, aniž by k tomu byly splněny podmínky, daňovému subjektu zaslal zprávu o daňové kontrole v písemné podobě. Procesně tedy správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole chyboval, přesto vydal rozhodnutí o doměření daně. Po podaném odvolání odvolací orgán pochybení seznal a využil procesní

nástroje daňového řádu ve smyslu § 115 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení vrátil řízení do fáze před správcem daně, kterému tak umožnil, aby napravil pochybení při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole. V nyní projednávané věci šlo o téměř totožnou skutkovou situaci vyjma toho, že žalobkyně lhůtu k doplnění kontrolního zjištění nevyužila.

62. Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku takovýto postup odstranění procesní vady před správcem daně aproboval. Soud v dané věci konstatuje, že daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole bez dalšího neznamená konec daňového řízení. Jedná se sice o vadu řízení, ta je nicméně odstranitelná i po podání odvolání. Žalobkyně i při existenci procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole měla prostor pro uplatnění svých procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně měla před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady, z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohla – a to ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání – vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování.
63. Jelikož se žalobkyně proti skutkovému stavu mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznámení žalobkyně se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně zaslal žalobkyni dne 19. 12. 2018 písemnost označenou jako seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, která jí byla doručena dne 20. 12. 2018 a v rámci které byl žalobkyni zaslán výsledek kontrolního zjištění. Současně byla informována o možnosti požádat správce daně o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a byly zde rovněž uvedeny dva možné termíny projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně se ve lhůtě stanovené k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřila, nepodala návrh na doplnění kontrolního zjištění a v navržených termínech se k projednání zprávy o daňové kontrole bez řádné omluvy nedostavila. Správce daně tuto skutečnost nesprávně vyhodnotil tak, že se žalobkyně projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, a proto postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou, která jí byla doručena dne 17. 1. 2019. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal prvoinstanční rozhodnutí. Žalobkyně byla správcem daně dne 20. 12. 2018 objektivně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, tj. znala základní východiska pro vypracování zprávy o daňové kontrole a mohla se proti nim bránit. S kontrolním zjištěním správce daně i východisky posouzení žalobkyně mohla polemizovat. Pochybením správce daně při doručování závěrečné zprávy o daňové kontrole tedy neztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru.
64. Lze tedy shrnout, že v řízení před správcem daně sice došlo k výše popsané procesní vadě, avšak nedošlo k porušení práv žalobkyně, neboť ta mohla svá práva účinně chránit. Procesní vada stran neseznámení žalobkyně se zprávou o daňové kontrole tak mohla být odstraněna v rámci odvolacího řízení, jak se také stalo. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dodatečně dne 17. 6. 2020. Totožný právní názor o přípustnosti projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení vyslovil Nejvyšší správní soud například v rozsudcích ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41 a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36. Pokud tedy byla zpráva o daňové kontrole s žalobkyní projednána až po

vydání dodatečného platebního výměru, nejedná se o vadu, která by způsobovala nezákonnost dodatečného platebního výměru a potažmo napadeného rozhodnutí.

65. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně vytýkala správním orgánům nesprávné posouzení předložených důkazů a brojila proti závěrům, k nimž správní orgány při hodnocení důkazů dospěly. Žalobkyně je přesvědčena, že veškeré uvedené důkazy v souhrnu prokazují přijetí zdanitelného plnění od dodavatele SHAFAR GOLD.
66. Soud k tomuto žalobnímu bodu předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, podle níž má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy prokazují jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit ty konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.
67. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. V daném případě správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, a tedy o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Vyzval proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení.
68. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7050632/18/2004-60565-111207 správce daně formuloval své pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém žalobkyní, jež byly nezbytné k prokázání nároku na odpočet daně. Konkrétně uvedl, že dle sdělení žalobkyně byla fakturovaná částka uhrazena v hotovosti na základě předložených příjmových pokladních dokladů č. 17470003 ze dne 10. 3. 2017, č. 17470004 ze dne 13. 3. 2017, č. 17470005 ze dne 15. 3. 2017. Žalobkyně při zahájení kontroly předložila uvedené příjmové doklady vystavené společností SHAFAR GOLD. Správce daně podotkl, že příjmové pokladní doklady samy o sobě a bez dalších relevantních důkazních prostředků neprokazují, že k realizaci deklarovaného obchodu skutečně došlo tak, jak žalobkyně deklaruje daňovým dokladem. Poznamenal, že pokladní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

doklady lze vyhotovit, aniž by hotovostní platba skutečně proběhla. Žalobkyně nedoložila žádné další důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 17570009 v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

69. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně své prvotní důkazní břemeno týkající se předložení dokladů v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu unesla, jestliže předložila daňový doklad č. 17570009. Správce daně ve shora uvedené výzvě však formuloval důvodné pochybnosti stran neuskutečnění plnění dle dokladu č. 17570009, resp. pochybnosti ohledně přijetí tohoto plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu od deklarovaného dodavatele. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby nárok na odpočet daně prokázala jiným způsobem.
70. Správce daně ve výzvě dostatečně popsal výčet konkrétních skutkových důvodů zakládajících pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání. Tyto skutečnosti dle názoru soudu zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném předmětu a rozsahu. Správce daně své pochybnosti opřel zejména o skutečnost, že deklarovaná platba za daňový doklad č. 17570009 se jeví jako účelově rozdělená na částky 270 000 Kč, 220 000 Kč a 205 750 Kč, přestože fakturováno bylo celkem 695 750 Kč, z důvodu neporušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Správce daně měl za to, že v případě vysoké fakturované částky je běžné, že obchodník v zájmu zajištění auditní stopy k tvrzenému obchodu a pro svou větší právní jistotu volí provádění plateb na zveřejněný účet obchodního partnera. Podotkl, že na předloženém daňovém dokladu od dodavatele SHAFAR GOLD je v předmětu plnění pouze uvedeno „Fakturujeme Vám pomocné práce v únoru 2017“ bez bližší specifikace plnění, kdy cena je uvedena pouze jako celková cena za celé poskytnuté plnění. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že tyto konkrétní skutečnosti ve své vzájemné souvislosti představují dostatečný podklad pro důvodné pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností.
71. Pokud správce daně rovněž uvedl, že vyhledávací činností zjistil, že deklarovaný dodavatel SHAFAR GOLD je dlouhodobě nekontaktní, na výzvy nereaguje a daňová přiznání ani kontrolní hlášení nepodává, jednalo se o zjištění sloužící pouze k dokreslení situace. Z obsahu spisu neplyne, že by tyto skutečnosti správní orgány kladly žalobkyni k tíži. Ostatní pochybnosti popsané ve výzvě jsou natolik závažné, že samy o sobě postačovaly k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
72. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107 „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud v dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 uvedl, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ro uznání nároku na

odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, je proto „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Posléze rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, konstatoval, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH.“ Současně uvedl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt s výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem, a že je také plátcem DPH.

73. Soud k žalobkyní předloženým příjmovým pokladním dokladům uvádí, že doložení úhrady dané částky samo o sobě neprokazuje, že společnost SHAFAR GOLD dodala žalobkyni předmětné plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu. Pro uplatnění odpočtu DPH je rozhodující, zda se fakturované zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s daňovým dokladem.
74. V *daňovém dokladu od dodavatele SHAFAR GOLD* je v předmětu plnění uvedeno pouze „Fakturujeme Vám pomocné práce v únoru 2017“. Absentuje zde bližší specifikace plnění, uvedena je pouze celková cena za celé poskytnuté plnění. Z daňového dokladu nejsou zřejmé žádné bližší informace k předmětnému plnění, konkrétní obsah a rozsah, či cena za měrnou jednotku.
75. Co se týče přílohy k *daňovému dokladu č. 1757009*, kterou žalobkyně předložila až v rámci odvolání, z této přílohy nelze seznat konkrétní místo provedení prací, přičemž druh prací zde není specifikován vůbec. Z číselných údajů uvedených ve sloupci „únor“ nelze seznat, o jaké údaje se jedná, pouze součet číselných údajů ve sloupci „cena“ dává výslednou částku shodnou s celkovou částkou za plnění bez DPH uvedenou na daňovém dokladu. Příloha sice obsahuje datum shodné s datem vystavení daňového dokladu dne 28. 2. 2017, nicméně absentuje zde razítko a podpis dodavatele SHAFAR GOLD.
76. Předložený *daňový doklad vystavený pro odběratele ŠLÚK* a jeho *příloha*, která je shodná s přílohou předloženou k daňovému dokladu od společnosti SHAFAR GOLD (viz výše), se liší pouze v názvu sloupce pracoviště/hotel a v údajích ve sloupcích cen.
77. Stejně jako listiny shora uvedené, ani *Smlouva o subdodávkách úklidových a pomocných prací ze dne 1. 7. 2017* uzavřená se společností ŠLÚK včetně přílohy č. 1 ke smlouvě žádným způsobem neprokazuje, že služby, které žalobkyně poskytla společnosti ŠLÚK, přijala od

společnosti SHAFAR GOLD v rozsahu a předmětu dle přijatého daňového dokladu vystaveného společností SHAFAR GOLD.

78. Žalobkyně v rámci odvolání předložila písemnost *Přirazení faktury přijaté, související s vystavenou za únor 2017* obsahující tabulku, ve které je uveden měsíc únor 2017, obchodní firma žalobkyně, faktura vydaná a číslo daňového dokladu pro odběratele – společnost ŠLÚK, obchodní firma společnosti SHAFAR GOLD, faktura přijatá a číslo daňového dokladu od společnosti SHAFAR GOLD. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že uvedená písemnost neprokazuje přijetí předmětného plnění od dodavatele SHAFAR GOLD v deklarovaném předmětu a rozsahu, jak tvrdí žalobkyně. Obsahem předmětné písemnosti je totiž pouhé nepodložené tvrzení o vzájemném přiřazení daňových dokladů. Z této písemnosti nadto není zřejmé, kdo ji vyhotovil.
79. Předložené *čestné prohlášení společnosti ŠLÚK* obsahuje pouze prohlášení společnosti ŠLÚK, že žalobkyně pro tuto společnost prováděla v únoru roku 2017 na základě smlouvy úklidové a pomocné práce na různých pracovištích a tyto práce byly provedeny a odsouhlaseny. Dále společnost ŠLÚK uvádí, že je jí známo, že provedení prací odvolatel zajišťoval subdodavately rovněž u společnosti SHAFAR GOLD a následně je zde uveden výčet prací. Soud k tomu podotýká, že provedení prací pro společnost ŠLÚK nebylo rozporováno a tato skutečnost nebyla předmětem prověřování a řešeného sporu. Z čestného prohlášení nevyplývá rozsah ani druh prací, které měla společnost SHAFAR GOLD provést. Tvrzení společnosti ŠLÚK samo o sobě rozhodné skutečnosti, tj. přijetí předmětného plnění žalobkyní od dodavatele SHAFAR GOLD v deklarovaném předmětu a rozsahu, prokázat nemůže. V tomto ohledu je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že žalovaný měl přistoupit k provedení svědecké výpovědi pana L. Š. Žalobkyně po celou dobu řízení tento důkazní návrh nevznesla, ani neuvedla, jaká skutečnost by měla být jeho provedením prokázána. Neunesení důkazního břemene před správcem daně nelze zhojit prováděním dalších důkazů, jež nebyly předestřeny správci daně, v přezkumném soudním řízení.
80. Konečně ani písemnost *Údaje o subjektech DPH* žádným způsobem neprokazuje přijetí předmětného plnění žalobkyní od dodavatele SHAFAR GOLD v deklarovaném předmětu a rozsahu.
81. Shora rekapitulované podklady, jež jsou součástí správního spisu, samostatně ani ve své vzájemné souvislosti neprokazují, že došlo k přijetí zdanitelného plnění žalobkyní v deklarovaném předmětu a rozsahu od deklarovaného dodavatele, ani rozsah tohoto plnění. V rámci odvolacího řízení správce daně učinil k návrhu žalobkyně pokus vyslechnout jednatele společnosti SHAFAR GOLD pana M. Y. a pana P. S. Výsledky těchto osob však nebylo možno provést pro jejich nekontaktnost, což vyplývá i z šetření správce daně. Tyto důkazní návrhy, jež nebylo možné z objektivních důvodů provést, nebyly způsobilé přispět k unesení důkazního břemene žalobkyní. Žalovaný se s důkazními návrhy žalobkyně vypořádal odpovídajícím způsobem. Pokud jde o tvrzení, že žalobkyně jednala vždy s osobou ukrajinské národnosti V. H., který měl společnost SHAFAR GOLD zastupovat na základě plné moci, jde o pouhé tvrzení, které žalobkyně ničím nepodložila, a to ani v řízení před soudem, přičemž toto tvrzení samo o sobě žalobkyní tvrzené skutečnosti prokázat nemůže.
82. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož nepředložila relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly, že jí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

byly fakturované služby poskytnuty deklarovaným dodavatelem v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalobkyně v žalobě toliko obecně namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť předložené důkazní prostředky prokazují přijetí zdanitelného plnění, s tímto tvrzením se však soud s ohledem na shora uvedené neztotožňuje.

83. Soud shledal, že důkazní prostředky předložené žalobkyní žalovaný hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěl ke správným závěrům, které řádně odůvodnil. Soud v tomto ohledu nemá, co by žalovanému vytkl, a proto v podrobnostech na napadené rozhodnutí odkazuje.
84. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56). Soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvádí, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie* předcházela, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, „(v)rátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“ (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, nebo ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 Nejvyšší správní soud konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.
85. V nyní projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od deklarovaného dodavatele, zároveň však neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl toto plnění dodat. Existence takového subjektu pak nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány, jakož i v žalobě konstantně tvrdila, že předmětná plnění přijala od deklarovaného dodavatele. Žádná další tvrzení, ze kterých by vyplývaly indicie o jiném dodavateli v postavení plátce DPH, neuvedla, a to ani v řízení před soudem, ač byla v tomto směru na změnu judikaturní praxe ve věci *Kemwater ProChemie* upozorněna.
86. Soud shrnuje, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH a správce daně, resp. žalovaný, tak správně uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Dlužno podotknout, že neprokázání přijetí předmětné plnění od deklarovaného dodavatele nebylo jediným důvodem pro závěr o nenaplnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH. Druhým samostatným důvodem bylo neprokázání rozsahu plnění. I v tomto ohledu totiž žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně, a to ani v rámci odvolacího řízení. Rozsah zdanitelného plnění byl na daňovém dokladu uveden natolik obecným způsobem, že není zřejmé, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto.

87. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce uvedené pod třetím žalobním bodem. Tuto námitku žalobkyně komponovala veskrze obecně, a proto i soud vypořádání této žalobní argumentace nemohl pojmout konkrétněji.
88. K odkazům žalobkyně na judikaturu je nutno předně podotknout, že žalobkyně z ní jednotlivé pasáže citovala bez bližší návaznosti na nyní projednávanou věc. Zcela opomněla uvést, v čem spatřuje rozpor s jí citovanou judikaturou a jak tato judikatura dopadá na nyní projednávanou věc. Citace jednotlivých pasáží ze soudních rozhodnutí samy o sobě neindikují, v jakém smyslu se žalovaný dopustil namítaného opomenutí postupovat v souladu s nimi. Soud je ve světle této obecné námitky nucen konstatovat, že žalovaný naopak postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou.
89. Pokud jde o odkaz žalobkyně na rozsudek SDEU ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, soud předně podotýká, že závěry SDEU v tomto rozsudku vycházejí z podvodného či fiktivního jednání subjektů. Jednalo se o specifickou situaci související s vnitrostátní právní úpravou, kdy daňový subjekt nárokuje odpočet daně z plnění dodaného osobou, která je na základě právní fikce považována za neexistující. Z tohoto důvodu je závěr učiněný ve zmíněném rozsudku těžce zobecnitelný a nedopadá na nyní projednávaný případ. Žalobkyni v nyní projednávané věci není vytýkáno podvodné jednání, ale to, že neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a ani společnost SHAFAR GOLD nebyla považována za právně neexistující.
90. Pokud jde obecně o vyhledávací činnost, z komentářové literatury plyne, že *v rámci vyhledávací činnosti vymezené v § 78 odst. 1 až 3 správce daně využívá dostupných technických, právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Důležité je, aby správce daně měl možnost postupovat i bez vědomí daňového subjektu a opatřit si potřebné důkazy. (...) Taková činnost správce daně může být ve smyslu odst. 2 vykonávána i bez přímé spolupráce s daňovým subjektem, přičemž zjištěné informace a důkazní prostředky lze využít v daňovém řízení, ať již probíhá v době zjištění, nebo bude zahájeno následně. (...) Vyhledávací činnost jak před započítím řízení, tak i po jeho zahájení, je konána zejména za účelem získání prostředků pro splnění důkazního břemene, které zákon v některých případech stanoví správci daně (§ 92 odst. 5), jakož i pro případy, kdy je správce daně nucen konat z moci úřední. (...) Podmínkou pro provádění vyhledávací činnosti není zahájení řízení (jímž je den, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci, nebo den, kdy správce daně oznámil zahájení řízení z moci úřední - srov. § 91 odst. 1. Vyhledávací činnost může zahájení řízení předcházet a výsledky z této činnosti získané mohou být pak důvodem, pro který bude následně řízení zahájeno. Postupy vyhledávací činnosti může správce daně činit i v rámci probíhajícího řízení a mohou být v něm využity (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*). Písemnosti získané v průběhu vyhledávací činnosti se pak zakládají do vyhledávací části spisu, přitom mohou být v této části založeny nejdéle do doby, kdy je provedeno hodnocení důkazů.*
91. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2015, č. j. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu). Není však v jeho možnostech, a tedy ani jeho povinnostech, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní

zjištění, či vyhledával a navrhoval daňovým subjektům důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Okruh okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na jemu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181). Z uvedeného lze dovodit, že je povinností žalobkyně, aby ve svém vlastním zájmu měla dostatečnou sadu důkazů, které by prokazovaly naplnění hmotněprávních podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH. S ohledem na výše uvedené nebyl správce daně povinen žalobkyni informovat o své činnosti ve vztahu k společnosti SHAFAR GOLD a současně s ní spolupracovat v opatrování důkazů svědčících v její prospěch. Soud tedy v tomto směru považuje argumentaci žalobkyně o absenci součinnosti za ryze účelovou, neboť povinností žalobkyně bylo unést důkazní břemeno.

92. Závěrem soud uvádí, že nemohl posuzovat důvodnost čtvrté žalobní námitky týkající se porušení zásady legitimního očekávání, neboť tuto námitku žalobkyně poprvé uplatnila až v replice, a tedy ve smyslu § 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s. opožděně.

VIII. Závěr a náklady řízení

93. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
94. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 22. června 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.