



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **HUDYNY, s.r.o.**, IČ: 02081652
sídlem Na Veselí 1206/14, 140 00 Praha 4
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2020 č. j. 36143/20/5300-21442-712906,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil devět dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“), a to ze dne 18. 6. 2019 č. j. 5545152/19/2004-52524-110442, ze dne 18. 6. 2019 č. j. 5546102/19/2004-52524-110442, ze dne 18. 6. 2019 č. j. 5546203/19/2004-52524-110442, ze dne 24. 6. 2019 č. j. 5671396/19/2004-52524-110442, ze dne 24. 6. 2019 č. j. 5671463/19/2004-52524-110442, ze dne 24. 6. 2019 č. j. 5671511/19/2004-52524-110442, ze dne 24. 6. 2019 č. j. 5671570/19/2004-52524-110442, ze dne 24. 6. 2019 č. j. 5671610/19/2004-52524-110442, a ze dne 26. 6. 2019 č. j. 5671641/19/2004-52524-110442 (dále též souhrnně „*dodatečné platební*“

výměry“). Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září-listopad 2016 a leden-červen 2017 v celkové výši 4 643 747 Kč a stanovil penále v celkové výši 928 746 Kč.

2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož žalovaný nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobkyni, která důkazní břemeno unesla. Oproti tomu finanční orgány neunesly důkazní břemeno, neprokázaly konkrétní skutečnosti zakládající důvodnou pochybnost o věrohodnosti účetnictví žalobkyně. Subjektivní domněnky v napadeném rozhodnutí se totiž v podstatě nevztahují k účetnictví žalobkyně ani k přezkoumávaným plněním. Obecně formulované daňové doklady či nedoložení dalších důkazních prostředků žalobkyní nemohou způsobit neunesení důkazního břemene žalobkyní.
4. Žalobkyně poukazuje na to, že finanční orgány k pochybnostem o přijetí zdanitelného plnění od společnosti *Svaka s.r.o. v likvidaci*, IČ: 24301329 (dále též „*Svaka*“), zaniklé dne 2. 8. 2018, uvedly, že jmenovaná společnost v kontrolovaném období sídlila na virtuálním sídle, neměla evidováno místo podnikání, nespolupracovala se správcem daně, byla nekontaktní, nezveřejňovala v obchodním rejstříku účetní závěrky a neprezentovala svoji obchodní činnost na internetu, a jednatel je pro správce daně nekontaktní. Podle žalobkyně uvedené může být relevantní toliko při posuzování existence případného podvodu na dani. Hotovostní platba za poskytnutá plnění je naopak dokladem, že žalobkyně se společností *Svaka* byla v obchodním styku, a jednala s panem L. J., který jako svědek potvrdil, že na základě dohody s paní Š. jednal za společnost *Svaka* v obchodních vztazích, i s žalobkyní. Dále potvrdil, že společnost *Svaka* dodávala žalobkyni stavební materiály, stavební práce a nájem a služby s tím spojené, a že pomáhal s dopravou dodávaného zboží. Byl potvrzený i pronájem skladovacích prostor pro žalobkyni a poskytování souvisejících služeb společností *Svaka*. Jmenovaný svědek též zajišťoval dopravu materiálu, dovážel ho na domluvená místa, za společnost *Svaka* od žalobkyně přebíral hotovost za poskytnutá plnění s tím, že při hotovostní platbě žalobkyně získala od společnosti *Svaka* slevu. Kritika finančních orgánů ohledně výpovědi tohoto svědka nemůže jej označit za nevěrohodného. Obecnost jeho tvrzení a dílčí nesrovnalosti v jeho výpovědi nevyvrací tvrzení žalobkyně, které se interní problémy společnosti *Svaka* netýkají. Nelze proto uzavřít, že by o uskutečnění plnění dodavatelskou společností *Svaka* existovaly důvodné pochybnosti.
5. Žalobkyně ohledně pochybností o přijetí zdanitelných plnění od společnosti *AL - MARE TĚŠNOV s.r.o. v likvidaci*, IČ: 03079503 (dále též „*AL - MARE*“), dále uvádí, že z tvrzení, že uvedená společnost v kontrolovaném období nespolupracovala se správcem daně, byla pro něho nekontaktní, a její předmět plnění neodpovídá formálně nahlášeným živnostenským oprávněním, nelze dovozovat, že existují důvodné pochybnosti ohledně plnění vůči žalobkyni. Platby za poskytnutá plnění v hotovosti naopak dokládají, že žalobkyně s touto společností byla v obchodním styku. Rovněž označení společnosti *AL - MARE* za nespolehlivého plátce daně není způsobilé zpochybnit věrohodnost účetnictví žalobkyně. Obdobné výhrady žalobkyně uplatňuje vůči tvrzením finančních orgánů ve vztahu k dalším dodavatelům, a to společnosti *Clonetic s.r.o. v likvidaci*, IČ: 06090354 (dále též „*Clonetic*“) a společnosti *ALEX - OBCHOD s.r.o.*, IČ: 03698955 (dále též „*ALEX*“). Skutečnost, že společnost *Clonetic* byla nově založena, nemůže sama o sobě prokazovat, že o tvrzeních žalobkyně existují důvodné pochybnosti. Platba na účet, který nebyl řádně zveřejněn,

naopak dokládá, že žalobkyně byla se společností Clonetic v obchodním styku. Svědek L. J. vypověděl, že na základě dohody se svou manželkou, jednatelkou společnosti Clonetic, za uvedenou společnost jednal, i s žalobkyní. Výpověď obou svědků J. jsou souladné. Svědek J. též potvrdil, že společnost Clonetic dodávala žalobkyni stavební materiál (tmely, výdřevy, skla atd.), byl potvrzen i pronájem skladovacích prostor žalobkyni společností Clonetic. Svědek též uvedl, že za společnost Clonetic vystavoval daňové doklady, které manželka podepsala, a poté je e-mailem odeslal žalobkyni. Též byly potvrzeny platby převodem i v hotovosti, společnost Clonetic poskytnutá plnění uvedla ve svém kontrolním hlášení. Svědkyně J. též potvrdila obchodní spolupráci s žalobkyní s tím, že ji vyřizoval její manžel. Podle žalobkyně se jedná o zcela standardní nastavení obchodních vztahů, žalobkyně proto neměla důvod k pochybnostem. Z interního nastavení obchodního vedení společnosti Clonetic nelze dovozovat žádných negativ k žalobkyni, ani že by existovaly důvodné pochybnosti, jak nesprávně dovozují finanční orgány. Pochybnosti, které finanční orgány deklarují, jsou zástupné, a netýkají se žalobkyně, která s nimi ani nebyla seznámena. Neodůvodněně odlišně byly hodnoceny skutečnosti z kontrolních hlášení jednotlivých společností. Správce daně na jedné straně má pochybnosti o uskutečnění plnění přijatých od společnosti Clonetic ohledně toho, jakého dodavatele tato společnost vykazala v kontrolním hlášení, byť se jedná o skutečnost, která o transakcích realizovaných žalobkyní nic nevyovídá, na straně druhé správce daně pomíjí, že dodání zboží žalobkyni společnost Clonetic vykazala v kontrolním hlášení. Dílčí odlišnosti ve výpovědích jednotlivých svědků, na které žalovaný poukazuje, nevyvrací tvrzení žalobkyně, ani je nezpochybňují. Jedná se přitom o interní problémy společnosti Clonetic, které se žalobkyně netýkají. Výpověď svědka J. ohledně plnění poskytnutých společností AL – MARE však není pravdivá. Žalobkyně totiž jednala se svědkem J. i o plněních, které přijala od společnosti AL – MARE, a to ve stejném rozsahu a podle stejných parametrů, jako tomu bylo v případě dodavatele společnosti Clonetic.

6. Žalobkyně má za to, že přijetí plnění od společnosti ALEX bylo jednoznačně prokázáno výsledky svědků Š. a B., s kontrolními hlášeními této společnosti. Svědek Š. potvrdil spolupráci s žalobkyní v rozsahu deklarovaných plnění (stěhování, manipulační práce, stavební materiál apod.), mezi společnostmi byla uzavřena i rámcová smlouva o obchodní spolupráci. Svědek B. potvrdil spolupráci se společností ALEX. Pochybnosti uváděné finančními orgány nevyvrací tvrzení žalobkyně. Není tudíž možné dovodit, že by o uskutečnění plnění dodavatelskou společností ALEX byly důvodné pochybnosti.
7. Důvody uvedené v napadeném rozhodnutí proto nezpochybňují tvrzení žalobkyně, neboť k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je zapotřebí, aby finanční orgány aktivně prokázaly skutečnosti, jimiž tvrzení daňového subjektu kvalifikovaně zpochybní, což se v daném případě nestalo a na základě nesprávného hodnocení důkazů finanční orgány učinily nesprávná zjištění. Provedené důkazy hodnotily tendenčně, upřednostnily části výpovědí svědků, které jsou v rozporu s tvrzeními žalobkyně, aniž by hodnotily pravdivost jejich výpovědí, obecnou i konkrétní věrohodnost svědků. Důkazy ve prospěch žalobkyně finanční orgány naopak označují za nevěrohodné či je ignorují. Takové hodnocení není zákonné, je bez opory ve zjištěných skutečnostech.
8. Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020 č. j. 7 Afs 420/2018-37 a konstatuje, že finanční orgány jí kladou k tíži, že dodavatel společnost Svaka využíval služeb virtuálního sídla a že tehdejší statutární orgán dodavatele si nevybavoval spolupráci s žalobkyní, která však jednala s paní Š. a panem J., ti se prezentovali

jako oprávnění za jednotlivé dodavatele, což bylo v řízení prokázáno. Nelze proto dospět k závěru, že by o uskutečnění plnění společnostmi Svaka, AL – MARE, Clonetic a ALEX existovaly důvodné pochybnosti. Žalobkyně dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar* (dále též „*rozsudek Staviteľství Melichar*“), z něj vyplývá, že nemožnost ověřit, zda dodavatel, který vystavil daňový doklad zakládající právo daňového subjektu na odpočet, je skutečným dodavatelem, nemůže samo o sobě bez dalšího vést k závěru, že hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet nebyly splněny. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*, s tím, že skutkový stav zjištěný předkládajícím soudem v tamní věci je podobný skutkovému stavu v projednávané věci. Žalobkyně též odkázala na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped Kft*. Pokud finanční orgány dospěly k závěru, že žalobkyně nemá právo na odpočet daně, protože neprokázala poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem a neunesla své důkazní břemeno, založily rozhodnutí na právním názoru rozporným s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 4. 6. 2020 ve věci ve věci C-430/19 ve věci *C. F. SRL*. Podle žalobkyně s ohledem na zjištěný stav, nelze ve věci aplikovat závěry soudních rozhodnutí, jejichž právní argumentace vychází ze skutkových zjištění o fiktivnosti zdanitelných plnění, z nichž byl nárok uplatněn. Finanční orgány při prokazování oprávněnosti daňových odpočtů kladly na žalobkyni nepřiměřené nároky. Žalobkyně k tomuto poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019 č. j. 2 Afs 121/2017-54 a ze dne 21. 8. 2019 č. j. 2 Afs 56/2018-30. Deklarované skutečnosti s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti vyplývají z čestného prohlášení paní Š., svědeckých výpovědí svědků J., Š. a B., ve spojení s provedenými důkazy v rámci daňového řízení.

9. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že finanční orgány závažným způsobem porušily své povinnosti v rámci kontrolní a preventivní činnosti v oblasti kontrolních hlášení. V daňovém řízení bylo na základě návrhu žalobkyně doplněno dokazování o informace z kontrolního hlášení jednotlivých dodavatelů za kontrolované období. Společnost Svaka kontrolní hlášení nepodala, vyjma období říjen 2017, v něm neuvedla žalobkyni za odběratele; společnost AL – MARE kontrolní hlášení vůbec nepodala; společnosti Clonetic a ALEX kontrolní hlášení podaly, uvedly v nich žalobkyni za odběratele, což podle žalovaného bylo pouze formální a nelze z toho dovozovat, že plnění dodavatelé uskutečnili. Takové závěry finančních orgánů jsou nelogické a nepřezkoumatelné. Pokud některý z dodavatelů kontrolní hlášení řádně nepodal, příp. se neshodovala s kontrolními hlášeními žalobkyně, měl správce daně vůči deklarovanému dodavateli a vůči žalobkyni zasáhnout včas, aby byly objasněny nesrovnalosti. Jestliže správce daně žádné kroky neučinil, pak ignoroval své zákonné povinnosti. Byla-li kontrolní hlášení dodavateli podána s uvedením žalobkyně jako odběratele, jedná se o jednoznačný důkaz pro argumentaci žalobkyně. Institut kontrolního hlášení je mechanismem, který by měl být použit ve prospěch daňových subjektů, a to jak v případě porušování povinností na straně dodavatele v podobě včasné reakce finanční správy, tak v případě řádného plnění těchto povinností na straně dodavatele. Účelem jeho zavedení bylo vyloučit situace, kdy příjemce plnění uplatní nárok na odpočet a deklarovaný poskytovatel plnění na výstupu jej nepřizná. Odpovědnost za pozdější nesrovnalosti nelze přenášet na žalobkyni, která své daňové povinnosti, řádné podávání kontrolního hlášení, plnila a na rozdíl od dodavatelů je vůči finanční správě kontaktní. S ohledem na deklarované principy fungování systému kontrolních hlášení měla žalobkyně legitimní očekávání, že kontrolní hlášení podaná jejími obchodními partnery jsou

správná, jelikož správcem daně nebyla kontaktována k případným nesrovnalostem v nich. Jestliže existovaly rozpory mezi kontrolními hlášeními deklarovaných dodavatelů a žalobkyně, pak v důsledku případného porušení povinností ze strany orgánů finanční správy jsou dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí nezákonné. V případě, kdy žalobkyně i její dodavatelé své povinnosti v oblasti kontrolního hlášení řádně plní, je nutné tyto skutečnosti pozitivně hodnotit ve prospěch žalobkyně.

10. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. *K prvnímu žalobnímu bodu* předně odkázal na napadené rozhodnutí a doplnil, že správce daně pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil ve výzvách, popř. ve výsledku kontrolního zjištění, tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, odkazuje k tomuto na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky např. ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37, či ze dne 21. 5. 2015 č. j. 9 Afs 181/2014-34), podle které zjištění nesrovnalostí u dodavatele daňového subjektu plně opravňuje správce daně k požadavku, aby daňový subjekt prokázal faktickou stránku zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky než daňovým dokladem. Žalovaný odkazuje na bod [32] napadeného rozhodnutí, v němž shrnul, že správce daně ve výzvě uvedl, že společnost Svaka sídlí na virtuální adrese a je vůči správci daně nekontaktní, nevlastní žádné nemovitosti či jiná vlastnická práva evidovaná v katastru nemovitostí, veškeré plnění, tj. milionové částky byly hrazeny v hotovosti, výše výběrů z bankovního účtu žalobkyně nekoresponduje s částkami, které měly být dodavatelé uhrazeny a nebyly předloženy další důkazní prostředky, kromě daňových dokladů. Byly tedy zjištěny takové skutečnosti, v důsledku kterých vznikly správci daně důvodné pochybnosti stran tvrzení žalobkyně, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni ohledně prokázání oprávněnosti jí uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zhodnotil svědeckou výpověď svědka J. a poukázal na celou řadu rozporů, které činí tuto svědeckou výpověď nevěrohodnou.
11. Žalovaný k námitkám žalobkyně ohledně společností AL – MARE, Clonetic a ALEX též odkázal na napadené rozhodnutí. Dne 19. 12. 2017 správce daně vydal výzvu, v níž vymezil pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období leden až červen 2017 od společností AL – MARE, Clonetic a ALEX. Tyto pochybnosti správce daně založil na zjištění, že na předložených daňových dokladech byl uveden pouze obecný předmět plnění, ze kterého nebylo možné určit rozsah plnění. Dále žalobkyně správci daně neposkytla informace k předmětu plnění, k získání kontaktu na dodavatele, ani neposkytla informace k okolnostem realizace a průběhu přijetí plnění. Žalobkyně správci daně předložila pouze smlouvu o nájmu prostor sloužících k podnikání, smlouvy o skladování a čestné prohlášení o pravdivosti údajů. Stran těchto plnění vznikly správci zcela důvodné pochybnosti, které konkrétně žalobkyni sdělil ve výzvě. Bylo tedy na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila. Žalobkyni se nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti, že skutečně přijala služby od deklarovaného dodavatele jako od plátce daně.
12. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020 č. j. 7 Afs 420/2018-41, není přílehlavý, v něm byla řešena otázka podvodu na DPH. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyně nedostala požadavku podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2019 č. j. 2 Afs 56/2018-30. Její tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu. Svědecké výpovědi byly vzájemně rozporné, s ohledem na absenci dalších důkazních prostředků nebyly schopné tvrzení žalobkyně prokázat. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně i žalovaný přihlédl ke všem specifickým

případu a hodnotil veškeré důkazy samostatně i ve vzájemných souvislostech, bez ohledu zda svědčily ve prospěch či v neprospěch žalobkyně.

13. V rozsudku *Staviteľství Melichar* se Nejvyšší správní soud odchýlil od ustáleného výkladu. V případě prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně existuje dlouhodobá ustálená praxe založená judikaturou Nejvyššího správního soudu, která deklaruje, že žalobkyně byla povinna prokázat existenci zdanitelného plnění a že je pro ni uskutečnila osoba uvedená na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. Poté, pokud by žalobkyně tyto skutečnosti prokázala, je povinností správce daně pro neuznání uplatněného odpočtu daně doložit, že zkoumané plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a že o této skutečnosti žalobkyně alespoň vědět mohla a měla, to však není tento případ. V daném případě proto žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018 č. j. 1 Afs 47/2018-58, či na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020 č. j. 1 Afs 334/2017-54. K námitce žalobkyně stran aplikace závěrů uvedených v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen*, žalovaný uvádí, že tento rozsudek se týká problematiky podvodu na DPH, na daný případ není aplikovatelný. K závěrům vyplývajícím z usnesení Soudního dvora ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped Kft.* žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018 č. j. 30 Af 64/2016-113. V rozsudku ze dne 4. 6. 2020 ve věci C-430/19 *C. F. SRL* byla řešena otázka daňových úniků, a nikoliv otázka splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, ani tento rozsudek není přílehlavý na zde řešený případ.
14. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že na žalobkyni nebyly kladeny nepřiměřené nároky. Žalobkyně nebyla schopna popsat bez rozporů navázání kontaktu s dodavatelem společností Svaka, průběh jejich spolupráce, přičemž žalobkyni nebyla ani předložena jakákoli komunikace mezi ní a společností Svaka. Žalobkyně se rovněž nevyjádřila k osobě paní L. Š., jejíž podpisy figurovaly na předložených písemnostech, správce daně proto nebyl schopen zjistit bližší informace k její identitě a jejímu vztahu ke společnosti Svaka. Rozsah nároků kladených na žalobkyni nebyl nepřiměřený stran prokázání plnění od dodavatelských společností Svaka, AL – MARE, Clonetic, či ALEX.
15. *Ke druhému žalobnímu bodu* žalovaný konstatoval, že i kdyby bylo v kontrolních hlášeních vykázáno uskutečněné plnění pro žalobkyni, což v tomto případě nebylo, nezměnilo by to nic na skutečnosti, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly uskutečnění zdanitelných plnění společností Svaka. Žalobkyně nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky k obchodní spolupráci s dodavatelem, v jejích tvrzeních byly rozpory se zjištěnými skutečnostmi a jí navržené svědci přímo vyvraceli jí uvedená tvrzení či vypovídali nevěrohodně. Proto z pouhého vykázání uskutečněného plnění dodavatelem v kontrolních hlášeních nelze dojít k závěru, že byla deklarována plnění tímto dodavatelem poskytnuta. Obdobně lze odkázat na bod [93] napadeného rozhodnutí, ze kterého je zřejmé, že ani dodavatel společnost AL – MARE kontrolní hlášení nepodávala. Společnost Clonetic sice vykázala uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobkyni, avšak daň společností nebyla odvedena. V tomto případě ani nelze odhlížet od skutečnosti, že jednatel společnosti pan R. uvedl, že společnost neuskutečňovala žádnou obchodní činnost ve zdaňovacím období květen 2017 a kontrolní hlášení bylo dodatečně a formálně podáno až novou jednatelkou, která v tomto období za společnost nejednala, proto nelze z něj dovozovat žádné závěry o tom, že tento dodavatel plnění uskutečnil. Obdobná situace nastala i u dodavatele společnosti ALEX. S ohledem na výpověď jednatele, který uvedl, že pouze fakturoval plnění, je zřejmé, že údaje v kontrolních hlášeních jsou pouze formálně vykázány a že společnost ALEX žádné

služby ani zboží žalobkyni neposkytovala. Kontrolní hlášení slouží především k identifikaci účelově vytvořených řetězců s cílem zabránit neoprávněnému odčerpávání finančních prostředků skrze institut ručení. Žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že neunesla své důkazní břemeno, což nelze přenášet na správce daně a dovolávat se jeho preventivní a kontrolní činnosti. Nelze přisvědčit námitce žalobkyně, že závěry správních orgánů stran kontrolních hlášení dodavatelů žalobkyně jsou nelogické, a že uvedené pochybení dosahuje takové intenzity, že činí závěry správce daně a žalovaného nepřezkoumatelnými. Takové tvrzení žalobkyně nemá oporu ani v napadeném rozhodnutí, ani v souvisejícím spisovém materiálu. Žalovaný řádně zdůvodnil, proč okolnosti stran podávání kontrolních hlášení dodavatelů žalobkyně nemohou prokázat tvrzení žalobkyně.

16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Dne 26. 9. 2023 se v předmětné věci konalo jednání.
18. Žalobkyně při jednání odkázala na svou předchozí argumentaci a nově nad rámec žaloby poukázala za prvé na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023 č. j. 7 Afs 274/2022-44 s tím, že tímto rozsudkem byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2022 č. j. 15 Af 8/2020-44 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud v Praze tímto rozsudkem zamítl žalobu shodných účastníků jako v předmětné věci. Jejím meritem byl dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2016 ohledně dodavatele AL – MARE. Žalobkyně má za to, že napadené rozhodnutí mělo být také zrušeno a věc vrácena žalovanému, neboť soud by měl rozhodovat stejně jako v tamní, téměř shodné věci toliko k jinému zdanitelnému období. K tomu poukázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie*. Za druhé žalobkyně poukázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2022 č. j. 36555/22/5300-22442-712600 ohledně odběratele žalobkyně společnosti Grande Furioso s.r.o., podle kterého nárok na odpočet na vstupu byl v tamní věci uznán. Byť toto rozhodnutí soudu žalobkyně nepředložila, navrhla, aby jej soud provedl za důkaz.
19. Žalovaný při jednání také setrval na svých závěrech a v reakci na přednes žaloby uvedl, že judikatura soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* je mu známa z jeho úřední činnosti, ale na předmětnou věc nedopadá tak, jako v předchozí věci žalobkyně vedené Městským soudem v Praze pod č. j. 15 Af 8/2020-44, neboť okolnosti tamní věci nejsou shodné s okolnostmi předmětné věci. V poukazované věci byly rozporovány jiné skutečnosti než v předmětné věci, a to rozsah a předmět plnění dodání zboží, což v dané věci nebylo a v daném řízení od počátku žalobkyně tvrdila toliko jediného deklarovaného dodavatele a nikdy v něm nevyvstala otázka, že by jejím dodavatelem mohl být někdo jiný, jako v předchozí věci. Jelikož v předmětné věci v důkazních prostředcích byly velké rozpory, to byl důvod, proč se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarovaného dodavatele a skutečnost, že byl plátcem DPH. Uvedená judikatura proto na věc nedopadá. K poukazu na rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2022 č. j. 36555/22/5300-22442-712600 žalovaný uvedl, že v daném případě se jedná o nároky žalobkyně od dodavatele, nejedná se o stejnou transakci ohledně odběratele Grande Furioso s.r.o., ani v daném případě není s tamní věcí shodná provázanost transakcí ohledně žalobkyně.

20. K posouzení uvedených otázek soud odkazuje níže, zejména na bod zejména 101. tohoto rozsudku.
21. Ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.
22. *Ke zdaňovacímu období září 2016:*
23. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 4. 2017 č. j. 584408/17/2713-60562-609529 (dále též „*Protokol o zahájení kontroly 1*“) dne 4. 4. 2017 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „*FÚ KHK*“) zahájil daňovou kontrolu žalobkyně, tehdy daňového subjektu k DPH za zdaňovací období září 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na vstupu uvedených daňovým subjektem na řádku č. 40 příznání k DPH.
24. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 28. 4. 2017 č. j. 977820/17/2713-60562-608127 (dále též „*Výzva 1*“), vyzval FÚ KHK daňový subjekt k prokázání oprávněnosti k odpočtu daně na vstupu podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*ZDPH*“), který byl uplatněn v příznání k DPH za zdaňovací období září 2016 v celkové výši 630 633,20 Kč na základě dokladů, na nichž je deklarován dodavatel zboží a služeb společnost Svaka. FÚ KHK vyzval daňový subjekt k předložení takových důkazních prostředků, které by dokládaly a prokazovaly, že veškerá vykázaná zdanitelná plnění od společnosti Svaka za zdaňovací období září 2016 se uskutečnila tak, jak je uvedeno na jednotlivých daňových dokladech, především že byla fyzicky realizována, uskutečněna osobami uvedenými na dokladu, v deklarovaném čase a rozsahu. Výzva byla doručena daňovému subjektu dne 8. 5. 2017.
25. Dne 12. 6. 2017 bylo daňového subjektu doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 12. 6. 2017 č. j. 1316829/17/2713-60562-608127.
26. Dne 10. 7. 2017 se daňový subjekt vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění.
27. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 10. 2017 č. j. 1720293/17/2713-60562-608127 (dále též „*Výzva 2*“) FÚ KHK opětovně vyzval daňový subjekt k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Svaka ve zdaňovacím období září 2016. Výzva byla doručena daňovému subjektu dne 9. 10. 2017.
28. Na Výzvu 2 reagoval daňový subjekt podáním ze dne 2. 11. 2017.
29. Dne 25. 10. 2018 bylo daňovému subjektu doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 23. 10. 2018 č. j. 1826450/18/2713-60562-605584.
30. Dne 13. 12. 2018 se daňový subjekt vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění.
31. Dne 19. 3. 2019 byl slyšen jako svědek pan J. L. ke skutečnostem vztahujícím se obchodním aktivitám daňového subjektu v období září-listopad 2016 (viz protokol o výslechu svědka ze dne 19. 3. 2019 č. j. 461396/19/2713-60562-609391).
32. Dne 9. 4. 2019 byl slyšen jako svědek pan L. J. ke skutečnostem vztahujícím se k obchodním aktivitám daňového subjektu v období září-listopad 2016 (viz protokol o výslechu svědka ze dne 9. 4. 2019 č. j. 745081/19/2713-605584).
33. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 6. 2019 č. j. 1354048/19/2713-60562-605584 (dále též „*Zpráva o DK 1*“) daňový subjekt neprokázal, že jeho dodavatelem zboží a služeb podle předmětných dokladů byla společnost Svaka a nedostal své důkazní povinnosti podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový*

řád“) tím, že neprokázal u předmětných plnění v celkové výši 3 003 015 Kč splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet v celkové výši 630 633 Kč.

34. Dne 18. 6. 2019 správce daně dodatečným platebním výměrem č. j. 5545152/19/2004-52524-110442 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 630 633 Kč a stanovil penále ve výši 126 126 Kč.
35. *Ke zdaňovacímu období říjen-listopad 2016:*
36. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 10. 2017 č. j. 1683070/17/2713-60561-608379 (dále též „*Protokol o zahájení kontroly 2*“), zahájil FÚ KHK dne 11. 10. 2017 daňovou kontrolu daňového subjektu na DPH za zdaňovací období říjen-listopad 2016 a leden-červen 2017 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na vstupu uvedených na ř. 40 přiznání k DPH.
37. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 1. 2018 č. j. 13447/18/2713-60562-605584 (dále též „*Výzva 3*“) FÚ KHK vyzval daňový subjekt, aby předložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně k prokázání oprávněnosti k odpočtu daně na vstupu podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 ZDPH, který byl uplatněn v přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2016 v celkové výši 548 414 Kč a v přiznání k DPH a zdaňovací období listopad 2016 v celkové výši 792 848 Kč na základě dokladů, na kterých je deklarován dodavatel zboží a služeb společnost Svaka. Výzva byla doručena daňovému subjektu dne 8. 1. 2018.
38. Dne 29. 1. 2018 bylo FÚ KHK doručeno vyjádření daňového subjektu k Výzvě 3.
39. Dne 29. 8. 2018 měl být vyslechnut jako svědek daňovým subjektem navržený pan Z. T., který se nedostavil a nepodařilo se jej předvést Policií ČR (ke skutečnostem vztahujícím se k obchodním vztahům mezi daňovým subjektem a společností Svaka v období září-listopad 2016, viz protokol ze dne 29. 8. 2018 č. j. 1656242/18/2713-60562-605584).
40. Dne 25. 10. 2018 bylo do datové schránky zástupce daňového subjektu doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 23. 10. 2018, č. j. 1826708/18/2713-60562-605584.
41. Dne 13. 12. 2018 se daňový subjekt vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění.
42. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 6. 2019 č. j. 1355400/19/2713-60562-605584 (dále též „*Zpráva o DK 2*“) daňový subjekt neprokázal, že jeho obchodním partnerem při nákupu zboží a služeb podle předmětných dokladů byla společnost Svaka, a nedostal své důkazní povinnosti podle § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že neprokázal v zdaňovacím období říjen 2016 u předmětných plnění v celkové výši 2 611 492 Kč splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně v celkové výši 548 413 Kč a ve zdaňovacím období listopad 2016 u předmětných plnění v celkové výši 3 775 465 Kč splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně v celkové výši 792 848 Kč.
43. Dne 18. 6. 2019 vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, a to č. j. 5546102/19/2004-52524-110442, jímž doměřil daňovému subjektu DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 548 413 Kč a stanovil penále ve výši 109 682 Kč, a č. j. 5546203/19/2004-52524-110442, kterým doměřil daňovému subjektu DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 792 848 a stanovil penále ve výši 158 569 Kč.
44. *Ke zdaňovacímu období leden-červen 2017:*

45. Podle Protokolu o zahájení kontroly 2 (viz bod 33. tohoto rozsudku) byla dne 11. 10. 2017 zahájena daňová kontrola daňového subjektu, jejím předmětem byla DPH za zdaňovací období říjen-listopad 2016 a leden-červen 2017 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na vstupu uvedených na ř. 40 přiznání k DPH.
46. Dne 6. 11. 2017 se daňový subjekt vyjádřil k Protokolu o zahájení kontroly 2.
47. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2017 č. j. 1970910/17/2713-60561-608379 (dále též „Výzva 4“) FÚ KHK vyzval daňový subjekt, aby prokázal, že přijetí deklarovaných plnění od dodavatelských společností AL – MARE, Clonetic a ALEX, použil v rámci svých ekonomických činností, a že uplatnil nárok na odpočet daně podle předložených daňových dokladů od jmenovaných dodavatelů v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
48. Dne 29. 1. 2018 daňový subjekt na Výzvu 4 reagoval písemným vyjádřením, ke kterému připojil m. j. kopii smlouvy o skladování ze dne 23. 5. 2017, podle níž společnost Clonetic jako skladovatel skladuje věci daňového subjektu, ukladatele.
49. Dne 14. 3. 2018 byl slyšen jako svědek pan K. R. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 14. 3. 2018 č. j. 399656/18/2713-60561-608379).
50. Dne 4. 4. 2018 byla slyšena jako svědkyně paní E. J. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 4. 4. 2018 č. j. 628465/18/2713-60561-608379).
51. Dne 24. 4. 2018 byl slyšen jako svědek pan A. Š. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 24. 4. 2018 č. j. 874542/18/2713-60561-608379).
52. Dne 8. 8. 2018 byl slyšen jako svědek pan J. B. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 8. 8. 2018 č. j. 1581808/18/2713-60561-608379).
53. Dne 24. 1. 2019 bylo zástupci daňového subjektu doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 82630/19/2713-60561-608379.
54. Dne 5. 3. 2019 se daňový subjekt vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění.
55. Dne 19. 3. 2019 byl slyšen jako svědek pan J. L. výpověď ke skutečnostem vztahujícím se k obchodní činnosti daňového subjektu v období leden-červen 2017 (viz protokol o výsledku svědka ze dne 19. 3. 2019 č. j. 468342/19/2713-60561-608379).
56. Dne 9. 4. 2019 byl slyšen jako svědek pan L. J. ke skutečnostem vztahujícím se k obchodní činnosti daňového subjektu v období leden-červen 2017 (viz protokol o výsledku svědka ze dne 9. 4. 2019 č. j. 751979/19/2713-60561-608379).
57. Dne 10. 4. 2019 byl slyšen jako svědek pan M. B. ke skutečnostem vztahujícím se k obchodní činnosti daňového subjektu v období červen 2017 (viz protokol o výsledku svědka ze dne 10. 4. 2019 č. j. 751983/19/2713-60561-608379).
58. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 6. 2019 č. j. 1394936/19/2713-60561-608379 (dále též „Zpráva o DK 3“), FÚ KHK uzavřel, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost odpočtu daně na vstupu u všech přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů AL - MARE, Clonetic a ALEX ve zdaňovacím období leden-červen 2017 a porušil § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 ZDPH.
59. Dne 24. 6. 2019 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 5671396/19/2004-52524-110442, kterým doměřil daňovému subjektu DPH za zdaňovací období leden 2017 ve výši 297 255 Kč a stanovil penále ve výši 59 451 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5671463/19/2004-52524-110442, jímž doměřil daňovému subjektu DPH za zdaňovací

období únor 2017 ve výši 291 065 Kč a stanovil penále ve výši 58 213 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5671511/19/2004-52524-110442, kterým doměřil DPH za zdaňovací období březen 2017 ve výši 246 033 Kč a stanovil penále ve výši 49 206 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5671570/19/2004-52524-110442, kterým doměřil DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 332 454 Kč a stanovil penále ve výši 66 490 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 5671610/19/2004-52524-110442, jímž doměřil DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 577 161 Kč stanovil penále ve výši 115 432 Kč; dne 26. 6. 2019 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 5671641/19/2004-52524-110442, jímž doměřil DPH za zdaňovací období červen 2017 ve výši 927 885 Kč a stanovil penále ve výši 185 577 Kč.

60. Proti dodatečným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
61. Napadeným rozhodnutím žalovaný podané odvolání zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry. Konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal skutečnosti vyvracející průkaznost a úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem ohledně deklarovaného přijetí zdanitelných plnění. Správce daně prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti daňových tvrzení a evidence pro účely DPH, resp. listin a dalších důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokazoval, a tudíž přešlo důkazní břemeno na daňový subjekt, který byl povinen prokázat, že u něj byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Naopak daňový subjekt v daňovém řízení své důkazní břemeno neunesl, nepodařilo se mu vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, že skutečně přijal plnění od deklarovaných dodavatelů jako od plátců daně. Daňový subjekt proto uplatnil nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH.
62. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
63. 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.*
64. 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 poríženo z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
 - c) *v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
65. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*

66. 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.*
67. 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.*
68. 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.*
69. Soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu příležitostně uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nálezn ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013- 50, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování odvolacího správního orgánu.
70. *K prvnímu žalobnímu bodu soud uvádí, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a 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 budou prokazovat 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 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

71. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99 a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (viz rozsudek ze dne 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010-71). Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (viz výše uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71).
72. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správci daně, v daném případě FÚ KHK, vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, konkrétně o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, vyzval proto shora uvedenými výzvami žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení.
73. Ve Výzvě 1 (viz bod 24. tohoto rozsudku) FÚ KHK vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti odpočtu daně, který byl uplatněn v přiznání za zdaňovací období září 2016 na základě dokladů, na nichž je deklarován jako dodavatel společnost Svaka. Formuloval v ní své pochybnosti ohledně uskutečnění předmětných plnění od deklarovaného dodavatele žalobkyně – společnosti Svaka tak, že uvedl: „1) *Obchodní korporace Svaka s.r.o. dle katastru nemovitostí nevlastní žádné nemovitosti, v katastru nejsou evidována na obchodní korporaci Svaka s.r.o. vlastnická ani jiná věcná práva.* 2) *Na dokladech od obchodní korporace Svaka s.r.o. s vyšším pořadovým číslem je dřívější datum uskutečnění zdanitelného plnění, např. č. faktury 0000000023 – DUZP 16.09.2016, č. fa 0000000020 – DUZP 23.09.2016.* 3) *Veškeré doklady jsou hrazeny v hotovosti, při částce faktury vyšší než 270.000 Kč je částka úhrad rozdělena do více dnů (...)* Daňový subjekt v období od 13.09.2016 do 30.09.2016 dle zápisů na účtu pokladny vydal hotovost dodavateli obchodní korporaci Svaka, s.r.o. v celkové výši 3.633.650,69 Kč. Daňový subjekt dne 09.09.2016 vybral na pobočce 180.000 Kč, s touto hotovostí měl zaplatit faktury č. 0000000021, 0000000022 a fa 0000000023 v celkové částce 658.664,69 Kč, neboť další výběr hotovosti na pobočce byl až dne 21.09.2016. Je evidentní, že daňový subjekt neměl dostatek hotovosti na zaplacení všech výše uvedených faktur. 4) (...) Z předložených účetních stavů

pokladny a bankovního účtu vyplývá, že v měsíci září 2016 bylo z bankovního účtu vybráno maximálně 110.104 Kč, neboť tato hodnota je zaúčtována jako příjem do pokladny (snížení stavu bankovního účtu o 180.901,50 Kč, zvýšení stavu pokladny 110.104 Kč). K deklarovaným platbám pro dodavatele obchodní korporaci Svaka s.r.o. tedy nemohlo dojít. Fyzicky není možné provést platbu v hotovosti v záporném stavu pokladny. Z výpisu bankovního účtu č. X, což je zveřejněný účet daňového subjektu, bylo zjištěno, že skutečný stav bankovního účtu k 01.09.2016 byl 193.007,35 Kč a k 30.09.2016 byl skutečný stav bankovního účtu 803.242,76 Kč. Stav bankovního účtu neodpovídá zaúčtovaným hodnotám účtu 221. 5) Při zahájení kontroly daňový subjekt uvedl, že přeprava je zajišťována různě, dodavatelem, osobně či odběratelem. Při zahájení daňové kontroly bylo dohodnuto, že daňový subjekt doloží, jak probíhala přeprava v měsíci září 2016. Při zaslání dokumentů ze dne 17.04.2016 nebylo přeprava doložena. Vlastní vyhledávací činností v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu v evidenci motorových vozidel správce daně zjistil, že daňový subjekt vlastní pouze osobní automobil Jeep Grand Cherokee. Jednatel daňového subjektu pan J. H. vlastní jako fyzická osoba nákladní automobil Citroen Jumper. Toto vozidlo nemohlo přepravovat náklad fakturovaný dokladem č. 000000020 – 60 tun síranu amonného a 55 tun MPK. V měsíci září 2016 nebyl v evidenci pro daňové účely nárokován odpočet daně z přepravy od žádné přepravní společnosti za provedenou přepravu v měsíci září 2016. 6) Dodavatel obchodní korporace Svaka s.r.o. sídlí na adrese, kde jsou nabízeny služby spojené s poskytnutím sídla tzv. virtuální sídlo. 7) Obchodní korporace Svaka s.r.o. neposkytuje správci daně potřebnou součinnost, písemnosti doručované do datové schránky jsou doručovány uplynutím úložní lhůty.“

74. Žalobkyně na Výzvu 1 nereagovala. Následně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění (ze dne 12. 6. 2017 č. j. 1316829/17/2713-60562-608127). V seznámení FÚ KHK zopakoval pochybnosti uvedené ve Výzvě 1. Na seznámení žalobkyně reagovala svým vyjádřením ze dne 10. 7. 2017, k němu připojila listinné důkazní prostředky a navrhla svědecké výpovědi. Následně byla žalobkyně opakovaně vyzvána (viz shora zmiňovaná Výzva 2) k prokázání přijetí zboží a služeb v deklarované výši a rozsahu od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech – společnosti Svaka ke zdaňovacímu období září 2016. FÚ KHK ve Výzvě 2 podrobně popsal jednotlivé pochybnosti, které mu v průběhu daňového řízení ohledně předmětných plnění vznikly (Výzva 2 čítá celkem 13 stran, jednotlivé pochybnosti jsou vyjádřeny na stranách 3-11). Pochybnosti FÚ KHK spočívaly ve skutečnosti, že předložené důkazní prostředky, návrhy svědků a tvrzení žalobkyně k předmětným zdanitelným plněním nejsou schopny prokázat, zda společnost Svaka skutečně poskytla plnění na předložených daňových dokladech tím, že žalobkyně nepředložila listinné důkazní prostředky ohledně vlastní obchodní spolupráce se společností Svaka. FÚ KHK strukturoval Výzvu 2 do jednotlivých částí, nejprve formuloval pochybnosti ohledně nároku na odpočet daně u služeb - nájem, ostraha, úklid (např. předmět plnění byl na dokladech vymezen obecně, doklady byly vystaveny dříve než došlo k plnění, prostory v obci X č. p. X jsou značně menší výměry, než je uvedeno v předložené smlouvě o skladování), následně ohledně nároku na odpočet daně u plnění dle dokladu č. 000000020 - síran amonný tuna, MPK tuna (např. dopravce deklarovaný na mezinárodních nákladních listech společnost ALMERA FINANCE s.r.o. nemá od 1. 4. 2016 jednatele, neměla v září 2016 žádného zaměstnance a od 10. 5. 2016 je nespolehlivým plátcem, či přeprava měla být provedena ve dnech, které se neshodují s datem dodání zboží na dokladu a dodacím listu), poté se podrobně vyjádřil k nároku na odpočet daně u plnění dle dokladu č. 000000021 - náhradní díly na ŠT 180 (např. předmět plnění na dokladu vymezen zcela obecně, rozsah plnění nelze určit z přepravního listu, dopravce neměl v době plnění jednatele ani

zaměstnanec), nároku na odpočet daně u plnění podle dokladu č. 000000022 - pneu nákladní zadní záběrová a č. 000000023 - pneu nákladní zadní (např. předmět plnění na dokladech není konkrétní, údaje na objednávkách jsou v rozporu s tvrzeními jednatele žalobkyně), nároku na odpočet daně u plnění dle dokladu č. 000000001 - práce na: bývalý kravín – statek v obci Strádonice (např. nebyly doloženy listinné důkazní prostředky o prováděných pracích, např. stavební deník), též FÚ KHK popsal podrobnosti ohledně pochybností spočívajících v hotovostních úhradách za deklarovaná plnění od společnosti Svaka, či její virtuální sídlo. FÚ KHK se při formulaci jednotlivých pochybností vypořádal s tvrzeními žalobkyně, doloženými podklady i dalšími zjištěními, která podrobně ve Výzvě 2 popsal. Soud pro stručnost na podrobný obsah Výzvy 2 odkazuje.

75. Správci daně, resp. FÚ KHK, vznikly též pochybnosti ohledně přijatých plnění od společnosti Svaka ve zdaňovacím období říjen-listopad 2016. Výzvou 3 proto vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti k odpočtu daně, který byl uplatněn v přiznání k DPH za zdaňovací období říjen-listopad 2016 z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Svaka. Konkretizoval v ní pochybnosti, které mu vznikly v souvislosti s předmětnými plněními. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že žalobkyně nepředložila příslušnou smluvní dokumentaci k jednotlivým přijatým plněním od dodavatele a evidence pro účely DPH za tuto zdaňovací období; na předložených daňových dokladech týkajících se služeb nebyl uveden konkrétní předmět ani rozsah plnění; údaje o odměně za provedené skladování uvedené v předložené smlouvě o skladování neodpovídaly částce výsledně vyfakturované; na předložených fakturách byl jako předmět plnění uveden nájem, ostraha a úklid, nikoliv skladování; prostory v obci X č. p. X jsou značně menší výměry, než je uvedeno ve smlouvě o skladování; nedostatečně specifikovaný předmět plnění byl vymezen taktéž na dokladech k nákupu pneumatik, výdřev na okna a hnojiv, přičemž v případě hnojiv bylo hnojivo označeno jinak, než je v obchodní praxi běžné; tvrzená přijatá zdanitelná plnění byla hrazena platbami v hotovosti, přičemž měla být dodavatelem poskytnuta sleva ve výši 5 %, která z předložených příjmových pokladních dokladů není patrná; nebyly předloženy listinné důkazní prostředky týkající se vlastní obchodní spolupráce (jejího vzniku a průběhu); společnost Svaka od roku 2014 nezveřejňuje ve Sbírce listin účetní závěrku; společnost Svaka neprezentuje svou ekonomickou činnost na webových stránkách; od 16. 12. 2016 nemá společnost Svaka aktivní živnost a dne 21. 11. 2016 jí byla zrušena registrace k DPH.
76. Soud konstatuje, že ze shora uvedeného vyplývá, že FÚ KHK ve shora specifikovaných třech výzvách uvedl konkrétní okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Uvedené postačí ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně, resp. FÚ KHK, ve výzvách identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil žalobkyní předložené důkazní prostředky jako nedostatečné k prokázání jejích tvrzení. Správce daně přitom 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 unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo následně na žalobkyni, aby k výzvám správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění.
77. Žalobkyně přitom v žalobě vůbec neobjasňuje shora zrekapitulované podezřelé okolnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku

žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Svaka ve zdaňovacím období září-listopad 2016. Žalobkyně v podané žalobě uvedla pouze ke skutečnostem ohledně dodavatele společnosti Svaka (virtuální sídlo, neevidování skutečného místa podnikání, nekontaktnost, nezveřejňování účetní závěrky v obchodním rejstříku, neprezentování obchodní činnosti na internetu), že tyto neprokazují důvodné pochybnosti a že mohou mít relevanci pouze při posuzování existence případného podvodu na dani, aniž by tyto skutečnosti jakkoli vyvracela či objasňovala. Soud k tomuto uvádí, že okolnosti ohledně dodavatele daňového subjektu mohou být podkladem pochybností správce daně a mohou vést k vydání výzvy k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37). Tyto žalobkyní zmiňované skutečnosti ohledně společnosti Svaka však nebyly jedinými okolnostmi, které vedly správce daně k pochybnostem ohledně deklarovaných plnění. Správce daně, resp. FÚ KHK, ve shora rekapitulovaných výzvách (viz shora Výzva 1, Výzva 2 a Výzva 3) identifikoval další okolnosti, které byly základem jeho pochybností. Tyto skutečnosti ve své vzájemné souvislosti představují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Rovněž správcem daně nastíněná okolnost ohledně plateb částek v řádech statisíců korun v hotovosti za předmětná plnění vzbuzuje pochybnosti ohledně jejich uskutečnění, zejména s ohledem zjištění správce daně uvedená ve Výzvě 1, že „[d]aňový subjekt v období od 13.09.2016 do 30.09.2016 dle zápisů na účtu pokladny vydal hotovost dodavateli obchodní korporaci Svaka, s.r.o. v celkové výši 3.633.650,69 Kč. Daňový subjekt dne 09.09.2016 vybral na pobočce 180.000 Kč, s touto hotovostí měl zaplatit faktury č. 0000000021, 0000000022 a fa 000000023 v celkové částce 658.554,69 Kč, neboť další výběr hotovosti na pobočce byl až dne 21.09.2016. Je evidentní, že daňový subjekt neměl dostatek hotovosti na zaplacení všech výše uvedených faktur“ a dále že „[z] předložených účetních stavů pokladny a bankovního účtu vyplývá, že v měsíci září 2016 bylo z bankovního účtu vybráno maximálně 110.104 Kč, neboť tato hodnota je zúčtována jako příjem do pokladny (snížení stavu bankovního účtu o 180.901,50 Kč, zvýšení stavu pokladny 110.104 Kč). K deklarovaným platbám pro dodavatele obchodní korporaci Svaka s.r.o. tedy nemohlo dojít. Fyzicky není možné provést platbu v hotovosti v záporném stavu pokladny. Z výpisu bankovního účtu č. X, což je zveřejněný účet daňového subjektu, bylo zjištěno, že skutečný stav bankovního účtu k 01.09.2016 byl 193.007,35 Kč a k 30.09.2016 byl skutečný stav bankovního účtu 803.242,76 Kč. Stav bankovního účtu neodpovídají zúčtovaným hodnotám účtu 221.“ Žalobkyně tyto okolnosti opět nijak neobjasňuje, pouze namítá, že platba v hotovosti je dokladem, že byla se společností Svaka v obchodním styku. Platby v hotovosti, u nichž není zřejmé, zda vůbec fakticky proběhly, nemohou být dokladem o realizaci deklarovaných plnění společností Svaka.

78. 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 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 zúčtovaného 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 Soudního dvora Evropské unie 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 podotkl, 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.

79. V návaznosti na citovanou judikaturu bylo povinností žalobkyně prokázat svá tvrzení, že přijala předmětná plnění od společnosti Svaka. Žalobkyně však neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně, resp. nepředložila správci daně takové důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat, že přijatá zdanitelná plnění za předmětná zdaňovací období září až listopad 2016 byla fakticky poskytnuta deklarovaným dodavatelem společností Svaka. Žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele na stranách 7 až 20 napadeného rozhodnutí, na něž soud pro úplnost odkazuje. Žalobkyně přitom v podané žalobě výslovně nebrojí proti jednotlivým skutečnostem uvedeným žalovaným na odkazovaných stranách, nesouhlasí toliko s hodnocením výpovědi svědka J. a uvádí, že tento svědek potvrdil, že společnost Svaka dodávala žalobkyni stavební materiály, stavební práce a rovněž nájem a služby s tímto spojené.
80. Soud ověřil z protokolu o výslechu svědka J. (ze dne 9. 4. 2019 č. j. 745081/19/2713-60562-605584), že na otázku, jaký měl vztah k obchodní korporaci Svaka uvedl: „Já jsem tam prostě paní Š., ona mi prostě zadala, nějaký stavební práce a ona potřebovala nějaký řemeslníky, já jsem tam sehnal nějaký řemeslníky. Já jsem je vyplácel a za nějakou provizi jsem to pro paní Š. dělal, pak myslím chtěly nějaký materiál, nějaký cihly nebo krovy, já jsem zajistil dopravu, nějaký stavební materiál prostě to byl...“ Svědek nebyl schopen popsat detaily uvedené spolupráce, kde a jak probíhala. Na otázku, kdy a kde navázal kontakt se společností Svaka, svědek uvedl: „Tak to mohlo být, já nevím, s odstupem času, prostě ten čas se..., já vám neřeknu přesně.“ Svědek vypověděl, že se společností Svaka neměl uzavřenou žádnou písemnou smlouvu. K dotazu na osobu jednatele společnosti Svaka odpověděl: „To asi byla paní Š.“ K prostorám společnosti Svaka svědek vypověděl, že tato společnost měla sklady u pana L. v X, jednalo se o prostor za rodinným domkem pro venkovní uskladnění a o velký plechový sklad, k nimž uvedl, že

ve skladech byl, ukládal tam nebo vyzvedával materiál, a to konkrétně chemické kotvy, tmely, skla, pásy a další. Materiál měl vozit svojí dodávkou, konkrétně vozidlem VW Crafter, RZ – X, odkud materiál vozil, nebyl svědek schopen říci. Dále svědek uvedl, že někdy za společnost Svaka přebíral hotovost, konkrétně od pana H. proti příjmovým dokladům, které svědek nevystavoval. Průběh převzetí hotovosti popsal takto: *„Dostal jsem příjmový doklad od paní Š., předal jsem ho panu H. a ten mi dal hotovost.“* K výši hotovosti svědek uvedl: *„Kolem 100 tisíc někdy víc, někdy 40... Tam se odvíjela cena, jakoby se tam řešila sleva, když to bylo v hotovosti.“* K dotazu, co ví o žalobkyni, svědek odpověděl: *„Obecně – pana H. znám osobně, vím, že vyrábí nábytek, kuchyně, má o obchod v Rakovníku.“* Následně byl svědek správcem daně tázán, jakým způsobem komunikoval s žalobkyní, načež svědek uvedl: *„Tam to asi komunikovali mezi sebou, nevím teď kon, já si myslím že Svaka s Hudyny, tam se asi komunikovalo a pak mě paní Š. zavolala co je potřeba. Myslím, že to bylo v rámci nějakých objednávek.“* K navazující otázce, zda má nějakou korespondenci s žalobkyní, svědek odpověděl, že nikoliv. Naproti tomu však svědek později na otázky zmocněnce žalobkyně odpověděl, že využíval svou e-mailovou schránku v komunikaci s panem H., přičemž na dotaz, zda se jednalo o komunikaci o obchodních záležitostech, odpověděl: *„Ano. Známe se už dlouho v minulosti, nevím již, jestli se tato komunikace týkala činnosti Svaka s.r.o.“* Svědek byl správcem daně dotazován též ke Strádonicím. K tomuto uvedl, že se tam rekonstruoval velký statek, který prošel celkovou rekonstrukcí. Na dotaz, co na místě zajišťoval, svědek odpověděl, že *„pracovníky, co tam dělali, přímo tam jsem dovezl krovy a ty stavební věci. Vlastně – dokonce kamion jsem zajišťoval, dopravu. Bude někde určitě camrák nebo něco. Myslím, že někdo ten camrák chtěl vystavit. Po řidiči. Nevzpomenou si kdo to po něm chtěl.“* K dotazu, zda na akci ve Strádonicích dostával instrukce od paní Š., sdělil: *„Ano. Ona tam nějak spolupracovala s panem H.,... v těch Strádonicích.“* Svědek nevěděl, zda má společnost Svaka kancelářské prostory, kdo jí vedl účetnictví a kde má uloženy doklady. Na otázku správce daně, kdy a kde navázal kontakt s paní Š., svědek odpověděl: *„Přes kamaráda ve Slaném, nějak asi v roce 2016.“*

81. Podle soudu svědecká výpověď svědka J. neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem, tato výpověď byla ve vztahu k předmětným plněním velmi obecná. Svědek J. nedokázal popsat detaily spolupráce se společností Svaka, resp. paní Š., se kterou svědek podle svých slov komunikoval, a kterou označil za jednatelku společnosti Svaka. Vedle obecnosti vykazovala výpověď svědka J. značné rozpory. Také z tohoto důvodu nemohla osvědčit, že k realizaci předmětných plnění společností Svaka skutečně došlo. Na rozpory upozornil již žalovaný na str. 15 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„[s]vědek nejdříve vypověděl, že si nepamatuje, kde a kdy navázal spolupráci se společností Svaka, později ale vypověděl, že paní Š., kterou označil za jednatelku společnosti, potkal přes kamaráda ve Slaném asi v roce 2016. Taktéž svědek uvedl, že s odvolatelem komunikovala paní Š. a on od ní pak telefonicky dostával instrukce a žádné záznamy o komunikaci s odvolatelem nemá. V rozporu s tímto odpověděl na otázku zástupce odvolatele, zda s odvolatelem komunikoval skrz e-mail ano. Svědek vypověděl, že materiál vozil svojí dodávkou VW Crafter, RZ X. Správce daně vyhledávací činností zjistil, že L. J. nikdy nebyl držitelem vozidla. Svědek J. rovněž uvedl, že společnost Svaka měla sklady v X u pana L., do kterých ukládal a rovněž vyzvedával materiál. Toto tvrzení je v rozporu s výpovědí pana L., který uvedl, že společnost Svaka nezná a nepronajímá ji žádné prostory na adrese X č. p. X ani jinde.“* Uvedené rozpory přitom žalobkyně nikterak neobjasnila a nečiní tak ani nyní v podané žalobě, kde pouze obecně namítá, že *„[o]becnost tvrzení a dílčí nesrovnalosti v tvrzených, na které správce daně a žalovaný poukazují, nejsou takové povahy, aby vyvracely tvrzení žalobce či je jakkoli zpochybňovaly.“*

82. Soud uvádí, že pochybnosti ohledně přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele společnosti Svaka správce daně zcela dostatečně specifikoval v jednotlivých výzvách shora specifikovaných. Bylo proto na žalobkyni, aby předložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly její tvrzení, tedy že přijala zdanitelná plnění od společnosti Svaka. Svědecká výpověď svědka J., kterou správce daně provedl na návrh žalobkyně, takovým důkazním prostředkem není. Je tomu tak proto, že výpověď svědka J. není vzhledem ke své obecnosti a jednotlivým výše specifikovaným rozporům schopna sama o sobě prokázat, že k uskutečnění předmětných plnění společností Svaka skutečně došlo. Nárok na odpočet přitom nebyl prokázán ani jinými důkazními prostředky, jak žalovaný podrobně popsal v napadeném rozhodnutí. Proti tomu však žalobkyně v podané žalobě nebrojí, její argumentace ohledně plnění od společnosti Svaka stojí pouze na svědecké výpovědi svědka J. Žalobkyně tvrdí, že tato výpověď prokazuje uskutečnění plnění, resp. že výpověď nemůže zpochybnit její tvrzení. Jak soud konstatoval výše, pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění deklarovaných plnění byly zcela dostatečně popsány ve Výzvě 1, Výzvě 2 a Výzvě 3, a bylo posléze na žalobkyni (na kterou tím přešlo zpět důkazní břemeno), aby prokázala, že plnění od společnosti Svaka skutečně přijala. Výpověď svědka J. byla zejména obecná a rozporuplná, proto tvrzení žalobkyně nijak nepodporuje. Nelze přistoupit na tvrzení žalobkyně, že se jedná toliko o interní problémy společnosti Svaka, které se žalobkyně nijak nedotýkají. Uplatňovala-li žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Svaka, bylo její povinností také oprávněnost k odpočtu daně prokázat. Toto své důkazní břemeno však žalobkyně neunesla. Soud na tomto místě připomíná, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). Žádný listinný důkazní prostředek však žalobkyně v dané věci nepředložila, soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně nepředložila v rámci daňové kontroly takové důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat, že předmětná plnění byla skutečně dodána deklarovanou společností Svaka. Byla to proto žalobkyně, která neunesla důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.
83. Správci daně vznikly též pochybnosti ohledně plnění od společností AL – MARE, Clonetic a ALEX ve zdaňovacím období leden 2017 až červen 2017, které správce daně, resp. FÚ KHK specifikoval ve Výzvě 4. V ní požadoval po žalobkyni, aby prokázala, že skutečně přijala deklarovaná plnění od jí deklarovaných dodavatelských společností AL – MARE, Clonetic a ALEX, a právě ty použila v rámci svých ekonomických činností. Jinými slovy, že uplatnila nárok na odpočet daně podle předložených daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
84. FÚ KHK ve Výzvě 4 předně specifikoval pochybnosti ohledně deklarovaných plnění od společnosti AL – MARE, takto: „*V případě služeb (nájem, ostraha, úklid) není uveden konkrétní předmět ani rozsah plnění. Není zřejmé, o jaké prostory pronájmu se konkrétně jedná, doba pronájmu, k jakým účelům, kdo a kdy konkrétně prováděl ostrahu a úklid, přebíral apod. Při zahájení daňové kontroly daňový subjekt uvedl, že existuje smluvní dokumentace, která obsahuje i místo pronájmu, a že se domnívá, že se jedná o podnájem s účelem skladování zboží. Žádné smlouvy ani jiné důkazní prostředky však nedoložil. Předloženy byly pouze pokladní doklady o platbě v hotovosti. Z katastru nemovitostí správce daně zjistil, že deklarovaný dodavatel těchto*

služeb AL – MARE TĚŠNOV s.r.o. není vlastníkem žádné nemovitosti, kterou by mohl pronajímat. V případě materiálu a zboží je předmět plnění vymezen pouze obecně, bez bližší specifikace. Nejsou zde uvedeny údaje identifikující materiál či zboží, které by zaručovaly jeho nezaměnitelnost. Předloženy byly pouze dodací listy ve stejném znění jako daňové doklady, které předmět plnění neupřesňují, a pokladní doklady o platbě v hotovosti. Není zřejmé převzetí, doprava, použití apod. Při zahájení daňové kontroly daňový subjekt uvedl, že zboží bylo nakupováno vždy pro konkrétního odběratele, smluvní dokumentaci, označení osob spolu s přepravou zboží že doloží. Žádné důkazní prostředky však daňový subjekt nedoložil (...) dodavateli deklarovanému na výše uvedených daňových dokladech AL – MARE TĚŠNOV s.r.o. byl udělen status nespolehlivého plátce (datum zveřejnění 26. 11. 2016). Daňový subjekt tvrdí za zdaňovací období leden až duben 2017 přijetí plnění od tohoto dodavatele v řádech milionů Kč, přičemž tato plnění nehradil transparentně ze svého zveřejněného bankovního účtu.“ Správce daně, resp. FÚ KHK, tedy ve Výzvě 4 uvedl výčet konkrétních skutkových důvodů zakládající pochybnosti o správnosti daňových dokladů. Tyto skutečnosti podle soudu postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně v uvedené výzvě identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil žalobkyni předložené důkazní prostředky za nedostatečné k prokázání jejich tvrzení. Správce daně však 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). Této povinnosti správce daně v daném případě dostál. Námitka žalobkyně, že skutečnosti uváděné správcem daně nemohou založit důvodné pochybnosti, je nedůvodná. Skutečnosti popsané správcem daně ve Výzvě 4 ve své vzájemné souvislosti představují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Žalobkyně ani jednotlivé skutečnosti nevyvrací či neobjasňuje, nadto argumentuje některými skutečnostmi, které správce daně ve vztahu ke společnosti AL – MARE ve Výzvě 4 ani neuvedl (společnost AL – MARE v kontrolovaném období se správcem daně nespolupracovala, byla pro správce nekontaktní, že předmět plnění neodpovídá formálně nahlášeným živnostenským oprávněním). Tvrzení, že žalobkyně hradila částky za předmětná plnění v řádech statisíců Kč v hotovosti, nesvědčí o žádném obchodním styku žalobkyně s deklarovanými dodavateli. Takové tvrzení v kontextu zjištěných skutečností budí pochybnosti, zda k obchodnímu styku došlo, jak žalobkyně tvrdí.

85. Soud uzavírá, že správce daně ve vztahu k pochybnostem ohledně deklarovaného plnění od deklarované společnosti AL – MARE unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo následně na žalobkyni, aby k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění. Žalobkyně však toto své břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně neunesla, neprokázala, že přijala od jmenované společnosti předmětná plnění podle předložených daňových dokladů, jimiž deklarovala svůj obchodní vztah se jmenovanou společností; v podrobnostech soud odkazuje na str. 20 až 23 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přitom proti závěrům žalovaného ohledně neprokázání faktického uskutečnění plnění od dodavatele společnosti AL – MARE vyjádřeným na odkazovaných stranách napadeného rozhodnutí v podané žalobě výslovně nebrojí. Neuvádí konkrétní skutečnosti, jimiž by závěry žalovaného vyvrátila. Žalobkyně omezila svou žalobní argumentaci ohledně plnění od deklarované společnosti AL – MARE pouze na námitky neprokázání existence

důvodných pochybností správcem daně. Uvedené námitky soud shledal nedůvodnými. Jedinou námitkou žalobkyně k neprokázání uskutečnění předmětných plnění (neunesení důkazního břemene žalobkyní) je tvrzení, že ve vztahu k plnění od společnosti AL – MARE není pravdivá výpověď svědka J., neboť „[ž]alobce jednal se svědkem J. i o plněních, které žalobce přijal od této společnosti, a to ve stejného rozsahu, a dle stejných parametrů, jako tomu bylo v případě dodavatele Clonetic.“ K tomuto tvrzení soud z protokolu o výslechu svědka J. ze dne 9. 4. 2019 č. j. 751979/19/2713-60561-608379 ověřil, že dne 9. 4. 2019 vypovídal svědek J. ke skutečnostem vztahujícím se k obchodní činnosti žalobkyně v období leden-červen 2017. Svědek ve výpovědi popřel, že by se podílel na činnosti společnosti AL – MARE. Výpověď svědka J. tedy nic nevypovídá o obchodním styku mezi žalobkyní a společností AL – MARE. Tvrdí-li žalobkyně, že výpověď svědka J. je toliko v této části nepravdivá, upozorňuje soud ve shodě s žalovaným, že jinou část výpovědi svědka J. (týkající se plnění od společnosti Clonetic, kde svědek potvrzuje, že konal činnost za společnost Clonetic) již považuje žalobkyně za pravdivou. Žalobkyně hodnotí jednotlivé části výpovědi svědka zcela odlišně, aniž by uvedla, jaké konkrétní důvody ji k takovému rozdílnému hodnocení vedou. Žalobkyně přitom na podporu svých tvrzení o nepravdivosti pouze části výpovědi svědka J. neuvádí žádné konkrétní skutečnosti. Naopak finanční orgány hodnotily výpověď svědka J. konzistentně a neshledaly tento důkazní prostředek, že by prokázal uskutečnění deklarovaných plnění vzhledem k obecnosti výpovědi a vnitřním rozporům.

86. Ve Výzvě 4 vyjádřil FÚ KHK též pochybnosti ohledně plnění od společnosti Clonetic. Uvedl: „V případě služeb (nájem, ostraha, úklid) není uveden konkrétní předmět ani rozsah plnění. Není zřejmé, o jaké prostory pronájmu se konkrétně jedná, k jakým účelům, kdo a kdy konkrétně provedl ostrahu, úklid, přebíral apod. Při zahájení daňové kontroly daňový subjekt uvedl, že existuje smluvní dokumentace, která obsahuje i místo pronájmu, a že se domnívá, že se jedná o podnájem s účelem skladování zboží. Žádné smlouvy ani jiné důkazní prostředky však daňový subjekt nedoložil. Předloženy byly pouze dodací listy ve stejném znění jako daňové doklady, které předmět plnění neupřesňují a dále bankovní výpisy z účtu č. X, ze kterých je zřejmá úhrada plnění pouze v částečné výši. Z katastru nemovitostí správce daně zjistil, že deklarovaný dodavatel těchto služeb Clonetic s.r.o. není vlastníkem žádné nemovitosti, kterou by mohl pronajímat. V případě materiálu a zboží je předmět plnění vymezen pouze obecně, bez bližší specifikace. Nejsou zde uvedeny údaje identifikující materiál či zboží, které by zaručovaly jeho nezaměnitelnost. Předloženy byly taktéž pouze dodací listy ve stejném znění jako daňové doklady, které předmět plnění neupřesňují a dále bankovní výpisy z účtu č. X, ze kterých je zřejmá úhrada plnění pouze v částečné výši. Není zřejmé převzetí, doprava, použití, apod. Při zahájení daňové kontroly daňový subjekt uvedl, že zboží bylo nakupováno vždy pro konkrétního odběratele, smluvní dokumentaci, označení osob spolu s přepravou zboží že doloží. Žádné jiné důkazní prostředky daňový subjekt nedoložil (...) obchodní korporace Clonetic s.r.o. byla nově založena, zapsána do veřejného rejstříku dne 10. 5. 2017, k dani z přidané hodnoty je registrována s účinností od 24. 5. 2017, a že ke dni 20. 6. 2017 došlo ke změně jediného jednatele a společníka (...) deklarovaná plnění za zdaňovací období květen a červen 2017 od tohoto dodavatele byla hrazena bezhotovostním převodem pouze v částečné výši, a to na účet č. 28052681/0300, který není zveřejněným účtem dle § 96 odst. 2 zákona o DPH, přestože obchodní korporace Clonetic s.r.o. disponuje zveřejněným bankovním účtem.“ Jak je zřejmé ze shora citovaného znění Výzvy 4, správce daně, resp. FÚ KHK, identifikoval i ve vztahu k deklarovanému plnění od společnosti Clonetic takové skutečnosti, které ve své vzájemné souvislosti vytváří důvodné pochybnosti o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Lze toliko přisvědčit žalobkyni, že skutečnost, že společnost Clonetic byla nově založena, sama o sobě nemůže být skutečností

prokazující existenci důvodných pochybností. K této správce daně nastíněné skutečnosti však přibyly další skutečnosti (popsané ve shora zmiňované Výzvě 4), které společně představují základ důvodných pochybností správce daně. Žalobkyně přitom ani nyní ve vztahu ke společnosti Clonetic zjištění správce daně ničím hodnověrným nevysvětluje. Pouze uvádí, že platba na účet, který nebyl řádně zveřejněn, je dokladem o tom, že žalobkyně a společnost Clonetic byly v obchodním styku. S tímto odůvodněním se však nelze ztotožnit. Skutečnost, že některé platby za deklarovaná plnění byly hrazeny bezhotovostně na nezveřejněný účet, nesvědčí o tom, že k deklarovanému plnění skutečně došlo. Naopak z kontextu dalších zjištěných skutečností odůvodňuje pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností.

87. Správce daně unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, i ve vztahu k pochybnostem ohledně deklarovaného plnění proto i od společnosti Clonetic. Bylo následně na žalobkyni, aby k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění. Žalobkyně však toto své břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně neunesla. V podané žalobě žalobkyně poukazuje na výpověď svědků manželů J., které podle ní prokazují, že k přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele – společnosti Clonetic fakticky došlo.
88. Z protokolu o výsledku svědka J. ze dne 9. 4. 2019 č. j. 751979/19/2713-60561-608379 vyplývá, že svědek k dotazu, jakým způsobem se podílel na činnosti společnosti Clonetic v období květen a červen 2017, uvedl, že „[m]anželka vlastně koupila tu společnost od pana R. a já jsem zajišťoval veškerý servis kolem společnosti Clonetic, vystavení objednávek, příjmových dokladů, EET a faktur.“ Na otázku, co bylo předmětem plnění, která byla poskytnuta žalobkyni, odpověděl: „Podnájmali jsme sklady v Roztokách u Křivoklátu a prodávali stavební materiál, jako byly tmely, výdřevy, skla, ten stavební materiál a tak dále.“ Identifikace místa, kde se měly nacházet sklady společnosti Clonetic pronajímané žalobkyni, je přitom v rozporu s písemným vyjádřením žalobkyně ze dne 29. 1. 2018, jímž reagovala na Výzvu 4. V tomto vyjádření žalobkyně naopak uvedla, že pronajímala společnosti Clonetic skladové prostory na adrese X č.p. X. Totožně je místo skladovacích prostor (X č.p. X) označeno i ve smlouvě o skladování ze dne 23. 5. 2017 uzavřené mezi žalobkyní a společností Clonetic, kterou žalobkyně doložila k uvedenému vyjádření. Svědek J. na dotaz zástupce žalobkyně k rozporu smlouvy o skladování a jeho výpovědi ohledně místa pronajímaných skladovacích prostor uvedl: „Nevím.“ Zástupce žalobkyně následně (podle protokolu) konstatoval, že je možné, že se jedná o chybu ve smlouvě, načež svědek J. zareagoval: „Silně pochybuji o tom, že měl Clonetic sklady ve X. Já mám vzory smluv.“ Žalobkyně přitom uvedený rozpor ohledně určení místa skladovacích prostor nijak neobjasňuje, v žalobě jej opomíjí a servává na tvrzení, že výpověď svědka J. byl potvrzen pronájem skladovacích prostor společností Clonetic. S tímto tvrzením žalobkyně se s ohledem na uvedený rozpor nelze ztotožnit. Svědecká výpověď svědka J. obsahuje i další rozpory, na které upozornil žalovaný na str. 22 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „Dále svědek uvedl, že prostory v Roztokách u Křivoklátu měla společnost pronajaty od společnosti Freshstuff s. r. o. K tomuto správce daně zjistil, že společnost Freshstuff s. r. o. nemá ve vlastnictví prostory v Roztokách u Křivoklátu. Svědek nebyl schopen říct, jaké služby byly součástí pronájmu prostor. Svědek se dále vyjádřil k platbám za poskytnutá plnění, kdy platby měly z části probíhat přes účet a z části hotově. Odvolatelem nebyly předloženy žádné doklady, které by osvědčily, že docházelo k platbám v hotovosti. Správce daně byly zjištěny pouze bezhotovostní platby ve výši základu daně. Svědek k dodání materiálu uvedl, že bylo odvolateli dodáváno na základě objednávek a materiál byl dopravován svědkem do Rakovníka odvolateli. Rovněž toto tvrzení se rozchází s tvrzením odvolatele, který uvedl, že byl

materiál dopravován přímo jeho odběratelům. Dle výpovědi svědka byl materiál nakupován od již zmíněné společnosti Freshstuff s. r. o., což je v rozporu s údaji vykázanými v kontrolním hlášení Clonetic, kde byla vykázána přijatá zdanitelná plnění pouze od AL – MARE, k čemuž je nutno poukázat na tvrzení svědka, že společnost AL – MARE nezná.“ Žalobkyně ani tyto rozpory nevysvětluje, pouze uvádí, že výpověď svědka J. svědčí o uskutečnění předmětných plnění, a potvrzuje ji výpověď svědkyně J.

89. Soud ověřil, že dne 4. 4. 2018 byla do protokolu o výsledku svědka č. j. 628465/18/2713-60561-608379 jako svědkyně slyšena E. J., která na dotaz správce daně s jakým podnikatelským záměrem kupovala společnost Clonetic uvedla, že „[m]y jsme vlastně koupili Clonetic s.r.o. od p. R., který je z Přerova. Jednalo se o spolupráci, kdy mělo jít o objednávky od p. H., který chtěl nějaký materiál na stavbu a sepsali jsme smlouvy o spolupráci, tím, že platby budou probíhat přes účet nebo hotově, objednávky jsme řešili telefonicky nebo e-mailem. Firemní účet jsme založili ve Slaném, to jsme hlásili na FÚ v Přerově. Většinou bylo zboží ve skladu, Roztoky u Křivokláta.“ Svědkyně nebyla schopna popsat detaily obchodní spolupráce s žalobkyní, toliko uvedla, že vše mezi sebou sjednávali její manžel a žalobkyně. Nevěděla, jaké zboží a za jakým účelem bylo skladováno, jakým způsobem probíhaly platby v hotovosti, nebyla schopná říct, v čem konkrétně spočívala spolupráce mezi společnostmi. K dalším dotazům uvedla, že vše řešil manžel, že ona dokumenty pouze podepisovala. Vedle jisté obecnosti vykazovala výpověď svědkyně J. také značné rozpory, které identifikoval žalovaný na str. 25 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Tvrzení svědkyně ohledně toho, že zná a podepsala smlouvu o skladování mezi společnostmi Clonetic a odvolatelem je v rozporu se skutečností, že smlouva je datována k 23. 5. 2017, tj. předtím než se paní J. stala jednatelkou společnosti Clonetic, přičemž pan R., který byl k datu uvedenému na zmíněné smlouvě jednatelem společnosti Clonetic, uvedl, že nikomu nedal oprávnění k jednání za společnost Clonetic v době, kdy byl jednatelem této společnosti. V rozporu s nedostatkem oprávnění svědkyně jednat za společnost Clonetic v květnu 2017 svědkyně vypověděla, že vystavila a podepsala daňové doklady a dodací listy v tomto období. Taktéž bylo dne 28. 6. 2017 novou jednatelkou podáno dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období květen 2017, ačkoliv pan R. uvedl, že společnost Clonetic nevykonávala v květnu 2017 žádnou činnost. V rozporu s tvrzením odvolatele svědkyně vypověděla, že předmětem plnění byl pronájem prostor v Roztocích u Křivokláta, zatímco odvolatel uvedl, že mu byl dodavatelem pronajímán prostor na adrese X č. p. X. Svědkyně doložila dodací listy (k materiálu a zboží) opatřené navíc razítkem daňového subjektu, z nichž má být patrné, že si zboží převzal odvolatel přímo v prodejně Rakovník a kdo přebíral materiál nebo zboží, si nepamatuje. Avšak toto je v rozporu s tvrzením odvolatele, že materiál byl dopravován přímo odběratelům. Taktéž byly zjištěny rozpory mezi touto písemností a dodacím listem předloženým odvolatelem, kdy se na těchto listinách lišilo datum dodávky, číslo faktury a předmět plnění. Odvolací orgán konstatuje, že výpověď paní E. J. nebyla s ohledem na výše uvedené rozpory ve svědecké výpovědi schopna prokázat, že společnost Clonetic uskutečnila předmětná plnění, na základě nichž si odvolatel nárokuje odpočet na dani.“ Se závěrem žalovaného, že výpověď svědkyně J. nesvědčí o tom, že fakticky došlo k plnění od společnosti Clonetic žalobkyni, se soud ztotožňuje. Žalobkyně specifikované rozpory ve výpovědi svědkyně J. ani nijak neobjasňuje, pouze uvádí, že detaily obchodní spolupráce zajišťoval svědek J. a interní nastavení obchodního vedení společnosti Clonetic nelze klást k tíži žalobkyni. Soud k tomuto uvádí, že žalobkyni není nijak přičítáno nastavení vnitřního fungování společnosti Clonetic, žalovaný pouze upozornil, že svědkyně nebyla schopna popsat detaily spolupráce s žalobkyní, když odpovídala na dotazy správce daně s odkazem na to, že vše řešil její manžel. Výpověď svědka*

J. a svědky J. však jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti neprokazují, že skutečně došlo k plnění od společnosti Clonetic tak, jak je deklarováno daňovými doklady.

90. S námitkou žalobkyně, že správce daně zcela pomíjí, že společnost Clonetic vykázala v kontrolním hlášení dodání zboží žalobkyni, se vypořádal žalovaný na str. 33 a 34 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že společnost Clonetic sice vykázala uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobkyni, ale daň neodvedla. Dále poukázal na skutečnost, že jednatel společnosti pan R. uvedl, že společnost neuskutečňovala žádnou obchodní činnost ve zdaňovacím období květen 2017 a kontrolní hlášení bylo dodatečně podáno až novou jednatelkou, která v tomto období za společnost jednala. Žalovaný proto uzavřel, že kontrolní hlášení bylo podáno pouze formálně, nelze z něj dovozovat žádné závěry o tom, že společnost Clonetic tvrzené plnění uskutečnila, neboť existuje velké množství skutečností, které toto zpochybňují. Soud se tímto závěrem žalovaného ztotožňuje. Nelze se proto ztotožnit se žalobkyní, že by bylo opomenuto, že společnost Clonetic vykázala v kontrolním hlášení plnění poskytnuté žalobkyni, když žalovaný se s touto argumentací v napadeném rozhodnutí vypořádává. K tvrzení, že správce daně dovozuje pochybnosti o uskutečnění plnění přijatých žalobkyní od společnosti Clonetic na základě toho, jakého dodavatele společnost Clonetic vykázala v kontrolním hlášení, soud doplňuje, že na označení dodavatele společnosti Clonetic v jejím kontrolním hlášení upozornil žalovaný ve vztahu k výpovědi svědka J., který uvedl, že materiál byl nakupován od společnosti Freshstuff s.r.o. Žalovaný tím demonstroval jednu z mnoha nesrovnalostí ve výpovědi svědka J., který označil za dodavatele společnosti Clonetic společnost Freshstuff s.r.o., ačkoli podle kontrolního hlášení měla být plnění vykázána od společnosti AL – MARE, k níž svědek J. uvedl, že tuto společnost nezná.
91. Soud ve vztahu k deklarovaným plněním od společnosti Clonetic uzavírá, že správce daně identifikoval své pochybnosti ohledně správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání ve Výzvě 4. Bylo poté na žalobkyni, aby prokázala, že k uskutečnění dotčených plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, skutečně došlo. Takové důkazní břemeno však žalobkyně neunesla. Uskutečnění zdanitelných plnění společností Clonetic neprokazuje výslech svědka J. ani svědkyně J., vzhledem ke značným rozporům v těchto výpovědích, které žalobkyně ani nijak nevyvrátila. Tato skupina námitek není důvodná.
92. Soud neshledal důvodnými ani námitky týkající se plnění od společnosti ALEX. Žalobkyně namítá, že o uskutečnění plnění neexistovaly důvodné pochybnosti, aniž by však toto své tvrzení jakkoliv konkretizovala, resp. vyvracela zjištěné skutečnosti správcem daně. Soud z Výzvy 4 ověřil, že správce daně, resp. FÚ KHK, zde identifikoval skutečnosti, které ve své vzájemné souvislosti vytváří pochybnosti o tom, že k plnění společností ALEX pro žalobkyni skutečně došlo. Správce daně své pochybnosti vyjádřil tak, že na předložených daňových dokladech nebyl dostatečně vymezen předmět a rozsah plnění, nejsou zřejmé okolnosti převzetí, dopravy, úhrad, použití, apod., dále že společnost ALEX sídlí na adrese, na níž je zapsáno dalších 1070 společností, společnost nemá zveřejněný bankovní účet v souladu s § 96 odst. 2 ZDPH, některé platby byly žalobkyní provedeny na nezveřejněný bankovní účet. Podle soudu tyto skutečnosti zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti žalobkynina tvrzení o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně tedy usnesl své důkazní břemeno ohledně existence důvodných pochybností, břemeno tak přešlo na žalobkyni, která měla prokázat, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak deklarovala.

93. V podané žalobě žalobkyně namítá, že přijetí plnění od společnosti ALEX dokládá výpověď svědků A. Š. a M. B. a kontrolní hlášení této společnosti. Lze přisvědčit žalobkyni, že svědek Š. ve své výpovědi (zaznamenané v protokolu o výslechu svědka ze dne 24. 4. 2018 č. j. 874542/18/2713-60561-608379) potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale již nebyl schopen popsat, jak konkrétně tato spolupráce probíhala. Například na otázku, čeho konkrétně se spolupráce s žalobkyní v červnu roku 2017 týkala, odpověděl: „*To si nevzpomínám. Ale zhruba od června jsme něco dělali.*“ Dále byl dotazován, zda byla mezi společnostmi ALEX a žalobkyní uzavřena smlouva o obchodní spolupráci, načež svědek uvedl: „*To si nevzpomínám, ale rámcovou smlouvu jsme uzavírali.*“ Následně byl svědek tázán k předloženým daňovým dokladům vystaveným společností ALEX, kdy se jej správce daně ptal na podrobnosti k jednotlivým plněním. Svědek uvedl, že sklady se nachází v X, zaměstnanci byli nájímáni společností AUTORADYS, přičemž samotný sklad je pronajímán od této společnosti. Svědek takto najaté pracovníky neřídil, neví, co konkrétně dělali, v jakém časovém rozsahu vykonávali předmětné práce, jakým počtem lidí byly práce vykonávány, ani neví, zda existují nějaké záznamy o provedených pracích. Sám je jen zprostředkovatel, fakturoval na základě faktur od společnosti AUTORADYS, do skladu nejezdil, neví, kdo je vlastníkem skladu. Ke stěhovacím, stavebním, manipulačním a bouracím pracím, nebyl schopen uvést žádné podrobnosti. Práci se neúčastnil, nejezdil do míst jejich výkonu, nevzpomíná si, kde byly stavební práce provedeny. K materiálu svědek uvedl, že byl nakupován od společnosti AUTORADYS a byl předán žalobkyni, přičemž neví, kým byl materiál přebírán, kam byl dodáván, doprava byla zajišťována společností AUTORADYS nebo žalobkyní. Uvedené je však v rozporu s písemným vyjádřením žalobkyně ze dne 29. 1. 2018, v němž uvedla, že materiál byl společností ALEX dopravován přímo odběratelům. Svědek Š. dále uvedl, že přes něj šla pouze fakturace a on nic nevykonával, vše zajišťovala společnost AUTORADYS. Je zřejmé, že taková obecná výpověď svědka Š. nic nevypovídá o tom, zda a jakým konkrétním způsobem došlo k plnění společností ALEX pro žalobkyni.
94. Důkazem o faktické uskutečněné deklarovaných plnění nemůže být ani výpověď svědka M. B., který podle protokolu o výslechu svědka ze dne 10. 4. 2019 č. j. 751983/19/2713-60561-608379 uvedl, že „*[s]polečnost HUDYNY s.r.o. neznám, nikdy jsem s ní neobchodoval, nic mi to neříká. Obchodů s ALEX – OBCHOD bylo mnoho a nyní o tom nemohu nic říci, nebudu to specifikovat.*“ Na otázku, proč to nemůže specifikovat, odpověděl, že „*[t]ed' nejsem schopen to říci přesně, to specifikovat.*“ Stejně tak nebyl svědek schopen s jistotou uvést, zda mezi společnostmi AUTORADYS a ALEX byly uzavřeny nějaké smlouvy. Výpověď svědka B. tak nepotvrdila spolupráci mezi společnostmi AUTORADYS a ALEX, ani spolupráci žalobkyně se společností ALEX.
95. O uskutečnění deklarovaných plnění společností ALEX nese svědčí ani podaná kontrolní hlášení touto společností. Závěr, že z podaných kontrolních hlášení společností ALEX nelze dovozovat žádné závěry, že tato společnost uskutečnila předmětná plnění, podrobně odůvodnil žalovaný na str. 27 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Společnost ALEX – OBCHOD za předmětná zdaňovací období podala daňová přiznání i kontrolní hlášení, ze kterých bylo zjištěno, že společnost ALEX – OBCHOD vykázala přijatá zdanitelná plnění od AUTORADYS a přefakturaci téhož plnění (včetně určité marže) odvolateli. Společnost přestala být pro správce daně v průběhu daňové kontroly kontaktní. S ohledem na výpověď jednatele (svědka Š., pozn. soudu), který uvedl, že pouze fakturoval plnění, je zřejmé, že údaje v kontrolních hlášeních jsou pouze formálně vykázány a společnost ALEX – OBCHOD žádné služby ani zboží odvolateli neposkytovala, tj. kontrolní hlášení byla podána pouze formálně a nelze z něj dovozovat žádné závěry o tom, že tento dodavatel plnění uskutečnil.*“ Soud se s těmito

závěry ztotožňuje, ani žalobkyně proti nim v podané žalobě přímo nebrojí, toliko obecně namítá, že přijetí plnění od společnosti ALEX prokazují také kontrolní hlášení této společnosti. Proto ani ve vztahu k plnění od společnosti ALEX žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že se zdanitelná plnění od této společnosti uskutečnila podle deklarovaných dokladů, jak podrobně popsal žalovaný na str. 26 až 28 napadeného rozhodnutí.

96. Soud uzavírá, že správce daně, resp. FÚ KHK, ve shora specifikovaných výzvách (Výzva 1, Výzva 2, Výzva 3 a Výzva 4) uvedl konkrétní okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Tyto okolnosti postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaných dodavatelů, jak soud konstatoval shora. Povinnosti prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby správce daně dostal a unesl tak své břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo následně na žalobkyni, aby k výzvám správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila důkazní prostředky osvědčující předmětná plnění. Žalobkyně však toto své důkazní břemeno neunesla. Ani v podané žalobě namítané výslechy svědků, jimiž se soud zabýval výše, neprokazují, že k uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli fakticky došlo. Námitky žalobkyně ohledně rozložení, resp. unesení důkazního břemene nejsou důvodné.
97. K námitce, že žalovaný a správce daně učinili nesprávná skutková zjištění na základě nesprávného hodnocení důkazů, soud uvádí, že vzhledem k zásadě dispozitivnosti soudního řízení správního není možné, aby žalobkyně předmět soudního přezkumu vymezila nekonkrétními námitkami bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobkyně v podané žalobě nikterak nespécifikovala, jaké konkrétní důkazy byly správcem daně a žalovaným nesprávně hodnoceny, jaká konkrétní skutková zjištění byla na základě jakých konkrétních důkazů nesprávně učiněna. Žalobkyně svou argumentaci ohledně tendenčního hodnocení důkazů finančními orgány specifikovala pouze tím, že finanční orgány upřednostňují ty části výpovědi svědků, které jsou v rozporu s tvrzeními žalobkyně, aniž by však přesně označila, u kterých konkrétních výpovědí tak podle ní finanční orgány činí, případně u jakých konkrétních tvrzení svědků tak činí. Námitkami žalobkyně týkajícími se výpovědí jednotlivých svědků, které žalobkyně vznesla ve vztahu k plněním od jednotlivých dodavatelů, se soud podrobně zabýval výše, pro úplnost na toto vypořádání nyní odkazuje. Žalobkyně v této obecné skupině námitek též obecně, namítá, že žalovaný bez dostatečného odůvodnění upřednostnil důkazní prostředky, které jsou v její neprospěch, před důkazními prostředky v její prospěch. Žalobkyně však neuvedla, které konkrétní důkazy žalovaný opomenul, ke kterým nepřihlédl, stejně tak nekonkretizovala důkazy, které by podle ní měly prokazovat její tvrzení. Není přitom úlohou soudu tyto skutečnosti na podporu obecných námitek žalobkyně dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech, neboť by se tak soud stavil do pozice obhájce a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.) Soud připomíná, že v žalobě musí být odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu či listinách zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobkyně za základ jí tvrzené námitky (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005-58). Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve

spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval popsanou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.).

98. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020 č. j. 7 Afs 420/2018-41, není k projednávané věci přílehlavý, v tamním případě byl důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH daňový podvod.
99. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar*, soud uvádí, že závěry vyjádřené v tomto rozsudku byly popřeny již výše zmíněným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na odpověď Soudního dvora na předběžné otázky, které mu rozšířený senát položil, 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. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.“ Věc předkládající první senát upozornil, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH. Oproti tomu v rozsudku *Staviteľství Melichar* čtvrtý senát vyslovil, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Rozsudek *Staviteľství Melichar* se odchýlil od dosavadní judikaturní praxe Nejvyššího správního soudu i od předchozí judikatury Soudního dvora Evropské unie. Odklon přitom nebyl odůvodněn ani rozsudkem Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014 *Maks Pen*, C-18/13, na který žalobkyně v žalobě taktéž odkazuje, a který je použitelný v případě řetězových obchodů. Závěry rozsudku *Staviteľství Melichar* byly nicméně překonány shora zmíněným rozsudkem *Kemwater ProChemie*, jakož i navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.
100. I po rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně 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 se ztotožňuje s Nejvyšším správním soudem, že tato judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci: „Vrátit 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 např. 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, či ze dne 29. 6. 2022 č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 Nejvyšší správní soud dovedl, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátc 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.

101. V nyní posuzované věci žalobkyně ničím hodnověrným neprokázala, že přijala předmětná plnění od deklarovaných společností Svaka, AL – MARE, Clonetic a ALEX, tak, jak doložila daňovými doklady, přitom je za své dodavatele označila. V řízení neoznačila jmenovitě ani jinak žádný jiný subjekt (jiného dodavatele), který by jí plnění namísto jmenovaných čtyřech společností dodal. Existence takového, jmenovitě určeného subjektu, přitom nevyplývá z obsahu finančního spisu, k takové úvaze není ve spisu žalovaného žádná indicie. Žalobkyně v průběhu řízení před finančními orgány, jakož i v podané žalobě, naopak tvrdí, že předmětná plnění skutečně přijala toliko a pouze od výše uvedených čtyřech společností. Nic ani nyní nespovídá o tom, že by fakticky jiní dodavatelé byli v postavení plátců DPH, žádná konkrétní tvrzení v tomto směru žalobkyně ani neuvedla. Uvedené nadnesla žalobkyně až při ústním jednání, a to toliko s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023 č. j. 7 Afs 274/2022-44 ve věci shodných účastníků jako v dané věci, kdy uvedla, že by soud z důvodu návaznosti a shodného rozhodování měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie*. Soud se s takto formulovanou námitkou neztotožnil. Lze konstatovat, že v právě projednávané věci nebylo až do ústního jednání dne 26. 9. 2023 mezi účastníky sporu ohledně rozsahu a obsahu plnění, ani sporu ohledně osoby tvrzeného dodavatele společnosti AL – MARE (dodavatelů). Takovou námitku žalobkyně během předmětného řízení nevznesla. V daném případě, byť je obdobný, nelze rozhodnout stejně jako ve věci sp. zn. 15 Af 8/2020, kde došlo ke sporu ohledně tvrzení žalobkyně, zda dodavatelem byla společnost AL – MARE i ohledně rozsahu a obsahu plnění (viz bod [22] kasačního rozsudku). Na podporu uvedeného soud současně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2023 č. j. 4 Afs 411/2021-42, bod [32], ze kterého vyplývá, že i když se v obou věcech jedná o tytéž účastníky řízení i obdobnou právní otázku přezkumu, obsahují oba řešené případy pro věc zcela zásadní rozdíly, které je třeba zohlednit. Jelikož v daném případě existuje zásadní rozdíl ve skutečnosti, že nebyla sporná tvrzená osoba dodavatele, ani rozsah či obsah plnění, nelze z tohoto důvodu rozhodnout shodně jako ve věci vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 15 Af 8/2020. Dále soud konstatuje, že provedení důkazu rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 9. 2022 č. j. 36555/22/5300-22442-712600, o němž žalobkyně tvrdí, že se týká odběratele společnosti Grande Furioso s.r.o., soud zamítl pro nadbytečnost s ohledem na znění § 75 s. ř. s., neboť tvrzené rozhodnutí (jehož obsah soud nemohl ověřit) bylo ve věci vydáno až poté, co bylo vydáno ve věci napadené rozhodnutí, a nemohlo se tedy nijak promítnout do obsahu napadeného rozhodnutí a současně jak uvedla žalobkyně, se má týkat jmenované odběratelské společnosti, o níž v právě projednávané věci není sporu (nejedná se o tvrzeného dodavatele žalobkyně ze čtyř shora jmenovaných dodavatelských společností).
102. K odkazu žalobkyně na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 1. 2016 ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped*, soud konstatuje, že se jedná o judikaturu týkající se podvodů na DPH a není pro věc přílehlavá, neboť se týká daňových úniků, nikoliv otázky splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.

103. Závěry žalovaného a správce daně neshledal soud v rozporu ani s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019 č. j. 2 Afs 121/2017-54 či ze dne 21. 8. 2019 č. j. 2 Afs 56/2018-30, na něž žalobkyně odkazuje s argumentací, že žalovaný a správce daně kladli na žalobkyni nepřiměřené požadavky při prokazování oprávněnosti daňových odpočtů. Soud připomíná, že je to daňový subjekt, který je povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. V projednávaném případě žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, jak bylo konstatováno výše. Obsah předloženého správního spisu neskýtá žádný podklad pro závěr, ze kterého by vyplývalo, že správce daně po žalobkyni požadoval prokázat jakékoli nestandardní skutečnosti nad rámec povinností daňového subjektu, které jsou judikovány Nejvyšším správním soudem, nebo že by míra jistoty pro unesení důkazního břemene byla správcem daně stanovena v rozporu s uvedenou judikaturou, případně s právními předpisy. Požadavky vznesené v jednotlivých výzvách soud nepovažuje za nepřiměřené. Výpovědi svědků J., J., Š. a B. neprokazují faktické uskutečnění plnění od deklarovaných dodavatelů, a čestné prohlášení paní Š. žalobkyně v daňovém řízení nedoložila. Nesouhlas žalobkyně se žalovaným ještě neznamená, že žalovaný postupoval vadně. První žalobní bod není důvodný.
104. K *druhému žalobnímu bodu* soud připomíná, že bylo na žalobkyni, aby prokázala, že fakticky přijala plnění od dodavatelských společností Svaka, AL – MARE, Clonetic a ALEX, a aby za tímto účelem doložila správcem daně relevantní důkazní prostředky. Je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů tak musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby uvážila, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost shromažďování potřebných podkladů pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné. Přestože žalobkyně nárok na uplatnění daňového odpočtu neprokázala, snaží se o přenos odpovědnosti na správce daně, že neplnil svou kontrolní a preventivní povinnost ohledně kontrolních hlášení dodavatele žalobkyně. Jak přílehavě upozornil již žalovaný, „*cílem a smyslem (kontrolního hlášení, pozn. soudu), který jako legitimní potvrdil i Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, je umožnit správcem daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů pomocí nadměrných odpočtů*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023 č. j. 2 Afs 395/2020-55). Institut kontrolního hlášení sloužil především k identifikaci účelově vytvořených podvodných řetězců s cílem zabránit neoprávněnému odčerpávání finančních prostředků. V žádném případě však neměl nahrazovat povinnost daňových subjektů prokázat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Bylo na žalobkyni, aby správce daně doložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněného odpočtu na DPH. Této povinnosti nemohlo žalobkyni zprostit tvrzené nevykonávání kontrolní a preventivní činnosti ze strany správce daně. Předmětem řízení nebylo plnění povinností ze strany dodavatelů žalobkyně, nýbrž stanovení daňové povinnosti žalobkyně ve správné výši.
105. K otázce, zda kontrolní hlášení dodavatelů žalobkyně prokázala, že došlo k faktické realizaci předmětných plnění, soud uvádí, že sama žalobkyně v podané žalobě uvádí, že společnost

Svaka kontrolní hlášení za předmětná období nepodala (vyjma období říjen 2017, zde však není uvedena žalobkyni jako odběratel), stejně tak společnost AL – MARE. Ke kontrolním hlášením společnosti Clonetic a ALEX se soud vyjádřil shora s tím, že hlášení neprokazují, že k uskutečnění deklarovaných plnění fakticky došlo. Kontrolními hlášeními společností Clonetic a ALEX se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně na str. 25, 27, 33 a 34, kde zdůvodnil, proč kontrolní hlášení dodavatelů žalobkyně nemohou prokázat faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné. Druhý žalobní bod není důvodný.

106. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

107. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 26. září 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu