



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **OBLEKY NA MÍRU s.r.o.**, IČ: 29041015  
sídlem Mezibranská 1579/4, 110 00 Praha 1  
zastoupena advokátem JUDr. Michalem Novákem  
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2021 č. j. 23675/21/5300-21442-712226,

**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, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 21. 1. 2020 č. j. 274059/20/2001-52524-110749 (dále též „*dodatečný platební výměr*“). Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za 4. čtvrtletí 2018 ve výši 451 120 Kč s povinností úhrady penále ve výši 90 224 Kč.
2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.

3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zopakoval závěry správce daně k dodavatelské společnosti DISK DATA s.r.o. (dále též „společnost DD“), aniž by vypořádal argumentaci žalobkyně, a přihlédl k jejím tvrzením, že u společnosti DD probíhá kompletní revize účetnictví. Uvedl pouze, že společnost DD zdanitelná plnění za zdaňovací období měsíců říjen, listopad a prosinec 2018 neuvedla ve svých kontrolních hlášeních a neprezentuje se na internetu. Žalovaný ani správce daně však nespécifikovali, co u nich zakládá důvodnou pochybnost ohledně přijatých plnění od jmenované společnosti. Žalobkyni není zřejmé, zda se jedná o ojedinělý případ či zda společnost DD takto postupuje systematicky. Žalobkyně nemůže ovlivnit, co uvedla společnost DD do svých kontrolních hlášení, což nelze klást žalobkyni k tíži, proti tomu žalobkyně nemá obrany. Žalobkyně je vůči orgánům finanční správy aktivní, předložila dokumentaci o transakcích se společností DD, tím prokázala, že plnění přijala, byť společnost DD jej neuvedla do kontrolního hlášení. Není zřejmé, proč žalovaný nepřijal podklady, které doložila, a to, co písemně nedoložila, řádně osvětlila (např. ústní smlouva, způsob dopravy). Dále předložila skladové karty a dodací listy, z nich jsou patrné konkrétní stavy zásob v jednotlivých časových obdobích s tím, že pohyby zaznamenané na skladových kartách jsou celkovým pohybem v roce 2018. Žalovaný, který na toto uvedl, že zde není zřetelný počáteční a koncový stav, by měl odůvodnit, proč neakceptuje tvrzení žalobkyně o tom, že se jedná o kompletní přehled. Stejně tak bezdůvodně sporuje další žalobkyní doložené podklady.
4. Žalovaný přitom nespécifikuje, zda společnost DD je subjektem, na kterého se lze v těchto ohledech spolehnout a není zřejmé, zda skutečnosti, na základě kterých není žalobkyni uznán nárok na odpočet daně, jsou relevantní. Tím se žalovaný dostává do rozporu se svou povinností dbát na to, aby byly rozhodné skutečnosti zjištěny co nejúplněji. Jestliže správce daně zvolí určitý důkazní prostředek, musí dbát, aby byl schopný něco prokázat. Žalobkyně nemá možnost ověřit, co společnost DD uvádí do svých kontrolních hlášení, jakým způsobem plní své daňové povinnosti apod. Žalovaný, který tuto možnost má, staví na těchto skutečnostech svou argumentaci, proto by měl aktivně konat. Jelikož tak žalovaný neučinil, není zřejmé, zda společnost DD je věrohodným subjektem. Nadto sám správce daně ohledně společnosti DD vyjádřil své pochybnosti.
5. Důvodnou pochybnost zmiňovanou žalovaným, že žalobkyně ve svém kontrolním hlášení předmětná plnění uvedla v oddílu B3 namísto oddílu B2, žalobkyně vysvětlila a poskytla veškerou součinnost, aby správci daně poskytla údaje, které se uvádí v oddíle B2. Pouhé konstatování žalovaného o úmyslu žalobkyně nebylo podloženo dostatečným množstvím relevantních důkazů, jedná se proto o spekulaci žalovaného.
6. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že nedošlo ke zpětnému přenesení důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobkyni. Žalovaný příhodně uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat a ohledně přiznané daně nést břemeno důkazní. Žalobkyně této své povinnosti řádně dostála a unesla jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní, jelikož doložila veškeré nutné podklady, které jasně prokazovaly řetězec zdanitelného plnění. Dostála podmínkám specifikovaným v judikatuře, a doložila nutné podklady, vyjma smlouvy uzavřené v ústní formě. Ústní forma smlouvy je zákonem podporovaná forma, její existence nadto nebyla sporována. Jestliže žalovaný uvádí, že je povinnost důkazní zejména povinností dokladovou, je tím myšlena zejména fakturace a další navazující dokumentace. Žalovaný řádně nespóroval pravost a správnost předkládaných dokumentů takovým způsobem, aby mohlo dojít ke zpětnému přenesení

důkazního břemene na žalobkyni. Důvodnost obav o pravost a správnost je třeba řádně odůvodnit.

7. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje veškeré nutné náležitosti, zejména odkazy na protokoly, například protokol o lustraci společnosti DD na internetu, nahlédnutí do kontrolního hlášení společnosti DD a obdobně.
8. Žalobkyně navrhla provedení důkazů listinami ze správního spisu.
9. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu zamítnout. *K prvnímu žalobnímu bodu* uvedl, že napadené rozhodnutí poté, co rekapituluje tvrzení a závěry správce daně, které byly podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru, následně tyto závěry podrobuje vlastnímu přezkumu a vypořádává námitky žalobkyně. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH je skutečnost, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem v tvrzeném rozsahu a obsahu podle předmětných daňových dokladů, a že bylo použito pro ekonomickou činnost žalobkyně. Pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění plnění plynou z výzvy, konkrétně na str. 2 a 3, v ní správce daně konkretizoval, jaké pochybnosti mu vznikly a z jakých konkrétních důvodů, a konstatoval neuvedení zdanitelných plnění v kontrolním hlášení společnosti DD. Nedůvodnost předestřených pochybností mohla žalobkyně rozptýlit předloženými písemnostmi. Takové konkrétní dokumenty však žalobkyně nepředložila. Není rozhodné, proč společnost DD zdanitelná plnění v kontrolním hlášení nevykázala. Žalobkyni obsah kontrolního hlášení společnosti DD nebyl kladen k tíži, avšak v kombinaci s údaji z kontrolního hlášení, bylo plnění zdrojem pochybností. Otázku, zda je společnost DD věrohodným subjektem, si měla zodpovědět žalobkyně předtím, než s ní vstoupila do obchodních vztahů. Žalovaným byly pochybnosti ve vztahu ke společnosti DD uvedeny ohledně domněnky, jakou vykonává společnost DD ekonomickou činnost, zda bylo možné od ní přijmout tvrzená zdanitelná plnění. Byť žalobkyně uvádí, že není zřejmé, proč žalovaný nepřijal předložené podklady, napadené rozhodnutí se touto otázkou zabývá v bodech [24] až [34] a dále [42] až [44]. Žalobkyně s tvrzeními žalovaného, vyjma hodnocení skladových karet, nepolemizuje, správnosti závěrů žalovaného si je vědoma. Argumentace ohledně nejasného počátečního stavu zásob není přiléhavá. Údaj o koncovém stavu zásob je nejasný, s ohledem na údaje z rozvahy v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018, neboť z nich je patrné, že v rozvaze je uvedena nižší částka než na předložených skladových kartách. Závěr žalovaného ohledně nesprávně vyplněného kontrolního hlášení, a sice že se ze strany žalobkyně mohlo jednat o úmyslné jednání, je logickým vyústěním kombinace pochybení žalobkyně a skutečnosti, že společnost DD předmětná zdanitelná plnění ve svém kontrolním hlášení neuvedla vůbec.
10. Žalovaný *ke druhému žalobnímu bodu* uvedl, že se ke všem žalobkyní předloženým dokumentům vyjádřil a řádně zdůvodnil, proč tyto nemohou prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila v souladu s předloženými doklady. Je to naopak žalobkyně, která tuto námitku ponechává v obecné rovině. K důkazní síle ústní smlouvy se žalovaný podrobně vyjádřil v bodu [42] napadeného rozhodnutí. Pakliže by žalobkyní předložené důkazní prostředky obsah ústní smlouvy kopírovaly, nebylo by o jejím obsahu sporu. V opačném případě, který nastal i u žalobkyně, je důkazní síla ústní smlouvy ochromena.
11. Žalovaný *ke třetímu žalobnímu bodu* konstatoval, že obsah zprávy o daňové kontrole v rozhodném období upravoval § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“), ve znění účinném do 31. 12. 2020.

12. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci, v ní zopakovala, že to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno k vážným a důvodným pochybnostem o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Žalovaný pouze rozporoval skutečnosti tvrzené žalobkyní, které blíže neprokazoval ani nespécifikoval, který důkaz je podle něj nevěrohodný, či neprůkazný, nebo neúplný. Žalovaný toliko shrnul, že předložené důkazy jsou ve svém souhrnu nevěrohodné, či neprůkazné. Existenci pochyb žalovaného je nutno prokázat ve vazbě na skutkový stav. Žalovaná přitom nemá možnost ověřit si věrohodnost subjektu z hlediska plnění jeho daňových povinností. V předmětném období společnost DD nebyla vedena za nespolehlivého plátce, takový údaj byl zveřejněn až dnem 5. 11. 2019.
13. Žalovaný v duplice nesouhlasil se žalobkyní, že by nespécifikoval nevěrohodnost předložených důkazů, jelikož k předloženým důkazním prostředkům uvedl konkrétní pochybnosti. Možností prověření obchodních partnerů je celá řada i bez informací od správce daně, povinnost daňových subjektů prověřovat obchodní partnery není vyčerpána náhledem do registru daňových subjektů. Žalobkyně měla prověřovat např. údaje v obchodním rejstříku, sbírce listin obchodního rejstříku, insolvenčním rejstříku, reference na internetu, specificky s ohledem na předmět podnikání. Skutečnosti týkající se nevěrohodnosti dodavatele ve správci daně vzbuzovaly konkrétní pochybnosti stran předmětného plnění, důvodem pro odmítnutí nároku však tyto skutečnosti nebyly.
14. 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.). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, jelikož žalobkyně ani žalovaný se ve lhůtě stanovené soudem k takovému vyřízení věci nevyjádřili, souhlasili s tímto postupem proto konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud neshledal žalobu důvodnou.
15. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti.
16. Dne 19. 6. 2019 zahájil Finanční úřad pro kraj Vysočina, Územní pracoviště v Jihlavě (dále též „FÚ KV“), daňovou kontrolu daňového subjektu, nyní žalobkyně, na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet DPH.
17. Ve výzvě ze dne 8. 7. 2019 č. j. 1326777/19/2901-60563-712732 (dále též „Výzva“) FÚ KV konkretizoval, že v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 daňový subjekt na řádce č. 40 uplatnil odpočet daně: a) z dokladu č. 20180512003, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2018, dodavatel společnost DD, základ daně 1 053 886,00 Kč, DPH 221 387 Kč, předmět: tričko černé vel. S-980 ks, vel. M-980 ks, vel. L-980 ks, vel. XL-980 ks, vel. XXL-980 ks, vel. XXXL-980 ks, triko bílé vel. XS-720 ks, vel. S-720 ks, vel. M-720 ks, vel. L-720 ks, vel. XL-700 ks, vel. XXL-700 ks; b) z dokladu č. 20180511003, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 11. 2018, dodavatel společnost DD, základ daně 620 946 Kč, DPH 130 443,07 Kč, předmět: tričko černé vel. S-600 ks, vel. M-600 ks, vel. L-600 ks, vel. XL-600 ks, vel. XXL-600 ks, vel. XXXL-600 ks, triko bílé vel. XS-400 ks, vel. S-400 ks, vel. M-400 ks, vel. L-400 ks, vel. XL-400 ks, vel. XXL-382 ks; c) z dokladu č. 20180510002, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2018, dodavatel společnost DD, základ daně 472 665 Kč, DPH 99 292 Kč, předmět: tričko černé vel. S-550 ks, vel. M-550 ks, vel. L-550 ks, vel. XL-550 ks, vel. XXL-550 ks, vel. XXXL-550 ks, triko bílé vel. XS-200 ks, vel. S-200 ks, vel. M-200 ks, vel. L-218 ks, vel. XL-220 ks, vel.

XXL-220 ks; vyzval daňový subjekt, aby doložil, že uvedená přijatá zdanitelná plnění skutečně přijal v tvrzeném rozsahu a obsahu od společnosti DD, a aby doložil, že nárok na odpočet DPH z uvedených přijatých daňových dokladů uplatnil podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“).

18. V podání doručeném dne 19. 7. 2019 FÚ KV daňový subjekt písemně uvedl, že faktury společnosti DD neuhradil, protože se s touto společností dohodl na prodloužení splatnosti faktur, protože společnost DD požádala o úhradu v hotovosti z důvodu exekuce na bankovním účtu; smlouva o nákupu zboží byla ústní, objednávka byla učiněna telefonicky na základě doporučení, přepravní dokumenty daňový subjekt nemá, zboží bylo dovezeno společností DD, faktura slouží jako dodací list, místo předání zboží proběhlo u jeho obchodního partnera na adrese Francouzská 94, Praha 10, zboží je částečně uskladněno na uvedené adrese, další je u dodavatele, který jej přiveze k prodeji.
19. Dne 12. 9. 2019 při ústním jednání byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění.
20. Dne 11. 10. 2019 se daňový subjekt písemně vyjádřil k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a připojil dodací listy vystavené dodavatelskou společností DD ze dnů 10. 10. 2018, 11. 10. 2018, dva ze dne 6. 11. 2018, skladové karty zásob č. 2018001-2018012, detail příchozí platby ze dne 19. 7. 2019 na č. ú. X, daňový doklad č. 20180054 ze dne 29. 10. 2018 a dodací list ze dne 29. 10. 2018 (příjemce společnost PRODIMO s.r.o.), detail příchozí platby ze dne 26. 9. 2019 na č. ú. X, daňový doklad č. 20180057 ze dne 6. 11. 2018 a dodací list ze dne 6. 11. 2018 (příjemce společnost CONTINENTAL CRC s.r.o.).
21. Dne 7. 1. 2020 při ústním jednání byla projednána zpráva o daňové kontrole.
22. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 1. 2020 č. j. 2437/20/2901-60563-705084 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“) daňový subjekt předložil za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 evidenci pro účely DPH a přijaté daňové doklady č. 20180510002, 20180511003 a 20180512003 od společnosti DD. Podle FÚ KV společnost DD dotčená zdanitelná plnění nevykázala ve svých kontrolních hlášeních za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2018, ani neprezentuje svou činnost v rámci veřejně dostupných zdrojů a není znám způsob prezentace činnosti či nabídky služeb jmenované společnosti. Podle kontrolního hlášení za měsíce říjen, listopad a prosinec roku 2018 daňového subjektu uvedená přijatá zdanitelná plnění s hodnotou vyšší 10 000 Kč jsou uvedena chybně v oddíle B3 místo B2. Na základě těchto skutečností vznikla pochybnost o uskutečnění plnění. Na Výzvu zaslal daňový subjekt vydané daňové doklady č. 20180054 a 20180057 a dodací listy s razítkem a podpisem odběratele. Porovnáním data dodání zboží z doložených přijatých a vydaných dokladů nesouvisí vydaný doklad č. 20180054 s přijatými daňovými doklady, neboť datum 29. 10. 2018 uvedené na vydaném dokladu i dodacím listu je nižší než datum dodání zboží na přijatých daňových dokladech. Porovnáním dne dodání zboží a předmětu na vydaném dokladu č. 20180057 lze tento doklad spárovat pouze s přijatým daňovým dokladem č. 2018051002, jelikož u zbylých je datum dodání zboží vyšší než u zmíněného vydaného dokladu. Z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018 měl daňový subjekt z celkového počtu 20 700 ks nakoupených triček možnost prodat max. 2 950 ks černých triček. Dále porovnáním vydaných a přijatých faktur a nově doložených dodacích listů k přijatým fakturám a skladových karet bylo zjištěno, že daňový subjekt přijal v měsíci říjnu a listopadu 2018 do komise 10 540 ks triček, z tohoto množství prodal 3 500 ks triček. Ke konci prosince měl daňový subjekt na skladě 7 040 ks neprodaných triček a dne 31. 12.

2018 nakoupil dalších 10 180 ks triček. Celkový zůstatek neprodaných triček je proto 17 200 ks. Jednotková cena na některých skladových kartách je odlišná od jednotkové ceny uvedené na přijatých fakturách, výrazně se liší u skladové karty č. 2018008. Daňový subjekt k tomuto nedoložil žádnou komisionářskou smlouvu. Z předložených skladových karet nelze určit, kolik zboží má daňový subjekt na skladě, neboť neobsahují počáteční ani koncový stav v roce 2018 a ani současný stav. Daňový subjekt nepředložil žádné doklady, např. účetní deník atp., ze kterých by bylo zřejmé, jak bylo o zboží účtováno. Doložil dodací listy k přijatým fakturám a skladové karty, přestože v předchozí odpovědi uvedl, že faktura slouží také jako dodací list a jinými doklady, ani písemnostmi, nedisponuje a skladové karty obsahují pohyb zboží shodný s předloženými dodacími listy, přijatými a vydanými fakturami, jiný pohyb zboží ani údaj o převodu zásob z minulého zdaňovacího období či o převodu zásob do následujícího zdaňovacího období neobsahují. Bylo zjištěno, že na skladových kartách je uvedeno místo uložení Francouzská 94, daňový subjekt však uvedl, že zboží je částečně uloženo u klienta na adrese Francouzská 94 a další je u dodavatele. Podle FÚ KV není zřejmé, u jakého klienta je zboží uskladněno, neboť podle systému ARES na adrese sídlí celkem 40 firem a daňový subjekt nedoložil, která konkrétní osoba zboží předala a převzala. U vydaných dokladů nebylo doloženo, kdo konkrétně, jak a kde zboží předal a převzal. Nově dodané dodací listy se týkají pouze dokladů č. 20180510002 a 20180511003. Nebyly doloženy úhrady přijatých faktur, ani objednávky. Porovnáním celkového stavu zásob k 31. 12. 2018 z předložených dokladů a vybraných údajů z Rozvahy v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018 byla zjištěna nesrovnalost stavu zásob. V Rozvaze v aktivech v oddíle C.I.3.2 Zboží uvedl daňový subjekt částku brutto i netto 1 605 000,00 Kč, kdežto na skladových kartách vynásobením jednotkových cen s množstvím zásob k 31. 12. 2018 vychází částka 1 906 670,20 Kč. Podle předložených přijatých faktur mínus vydaných faktur vychází zásoby k 31. 12. 2018 na částku 1 784 084,74 Kč. Též daňový subjekt dostatečně neprokázal, proč přijatá zdanitelná plnění nad 10 000 Kč od společnosti DD uvedl v kontrolních hlášeních za období říjen, listopad a prosinec 2018 v oddíle B3. Daňový subjekt dostatečně neodstranil pochybnosti, že deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna, uskutečnil je plátce uvedený na daňovém dokladu, daňový subjekt předmětná plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, a předmětná plnění skutečně přijal v tvrzeném rozsahu a obsahu. Tedy že splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 ZDPH, neboť FÚ KV nebyly předloženy jiné důkazní prostředky a doložené důkazní prostředky tvrzení daňového subjektu neprokazují.

23. Dodatečným platebním výměrem (ze dne 21. 1. 2020 č. j. 274059/20/2001-52524-110749) správce daně doměřil daňovému subjektu za 4. čtvrtletí 2018 DPH ve výši 451 120 Kč s povinností uhradit penále ve výši 90 224 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání.
24. Napadeným rozhodnutím (ze dne 21. 6. 2021 č. j. 23675/21/5300-21442-712226) žalovaný podané odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Konstatoval, že lze předpokládat, že nějaké zboží existovalo. Nicméně daňový subjekt neprokázal, jaký byl konkrétní obsah plnění, resp. jeho rozsah, že bylo plnění poskytnuto deklarovaným dodavatelem společností DD, a jak toto konkrétní přijaté plnění použil daňový subjekt v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění podle § 72 odst. 1 písm. a) až f) ZDPH. Předložené skladové karty neprokazují skutečný stav skladových zásob daňového subjektu, jelikož z nich nelze určit, kolik má daňový subjekt zboží na skladě, neobsahují počáteční, koncový stav v roce 2018 ani současný stav. Nadto jednotková cena

uvedená na některých skladových kartách je odlišná od jednotkových cen uvedených na přijatých daňových dokladech. Nesrovnalosti žalovaný shledává i ohledně uložení předmětného zboží. Na předložených skladových kartách je uvedeno místo uložení zboží Francouzská 94. V odpovědi na Výzvu daňový subjekt uvedl, že je zboží částečně uskladněno u klienta na adrese Francouzská 94, Praha 10. Neuvádí, o jakého klienta se jedná, jaké části zboží se to týká. Další část zboží je podle vyjádření daňového subjektu uskladněna přímo u dodavatele, a to až do doby, kdy dojde k prodeji zboží odběratelům daňového subjektu. Daňový subjekt nedoložil, jak a kdy došlo k předání zboží, která osoba předmětné zboží předávala, která jej přebírala. Daňový subjekt tvrdí, že veškeré objednávky a kupní smlouva byly uzavřeny ústně., v odpovědi na Výzvu uvádí, že žádné písemné dokumenty neexistují. Následně ale předložil písemné dodací listy s poznámkou „ZBOŽÍ DO KOMISE“, což může svědčit o tom, že tyto dokumenty byly vytvořeny účelově. Rovněž poznámka o zboží do komise uvedená na předložených dodacích listech vzbuzuje pochybnosti. Daňový subjekt totiž v průběhu daňové kontroly tvrdil, že se jednalo o nákup zboží, tedy o závazek sjednaný se společností DD na základě kupní smlouvy. Na dodacích listech se však smluvní strany odkazují na komisionářskou smlouvu. Na základě těchto skutečností žalovaný dovodil, že dodací listy byly účelově vytvořeny, tudíž nejsou způsobilé prokázat, že předmětné plnění bylo dodáno tak, jak je deklarováno daňovými doklady. Daňový subjekt tvrdil, že dodavatel požádal o uhrazení faktur v hotovosti z důvodu exekuce na bankovním účtu, nicméně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že předmětné plnění bylo daňovým subjektem dodavateli uhrazeno. Žalovaný shrnuje, že daňový subjekt nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly, že předmětné plnění bylo uskutečněno dodavatelem deklarovaným na daňových dokladech v tvrzeném rozsahu a obsahu a zda, příp. jakým způsobem, bylo použito pro ekonomickou činnost daňového subjektu. Ztotožňuje se se závěrem správce daně, že daňový subjekt neprokázal, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH z plnění podle přijatých daňových dokladů č. 20180510002, č. 20180511003 a č. 20180512003 od dodavatelské společnosti DD podle § 72 ZDPH.

25. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
26. 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 γ) 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. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,*
  - f) *rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.*
27. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
  - a) *na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
  - b) *na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
  - c) *v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*

28. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
29. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
30. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
31. 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.*
32. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu *o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o*
  - a) *zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,*
  - b) *jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,*
  - c) *skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
  - d) *seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
  - e) *vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*
  - f) *stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*
33. *První a druhý žalobní bod spolu souvisí, soud je proto vypořádá společně.*
34. Předně 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 jejich 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).



35. 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 a 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).
36. V dané věci z předloženého spisového materiálu vyplývá, že FÚ KV vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, konkrétně o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Vyzval (Výzva ze dne 8. 7. 2019 č. j. 1326777/19/2901-60563-712732) proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti k odpočtu DPH uplatněnému v přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 na základě dokladů, na nichž je deklarován dodavatel společnost DD. V této Výzvě konkretizoval pochybnosti ohledně uskutečnění předmětných plnění od deklarovaného dodavatele žalobkyně – společnosti DD, a to: 1) společnost DD neprezentuje svou ekonomickou činnost v rámci veřejně dostupných zdrojů, správci daně není znám způsob prezentace či nabídky služeb této společnosti, 2) společnost DD v rozporu s § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nezveřejňuje svou účetní závěrku a výroční zprávu za jednotlivá účetní období, jejím předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a předmětem činnosti je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, 3) v kontrolním hlášení společnosti DD za období říjen, listopad a prosinec roku 2018 nejsou dotčená zdanitelná plnění v oddílu A1 až A4 uvedena, v oddílu A5 je v měsících listopad a prosinec 2018 uvedena nižší částka, než je hodnota faktur, 4) v kontrolním hlášení žalobkyně za období říjen, listopad a prosinec roku 2018 jsou předmětná zdanitelná plnění uvedena chybně v oddíle B3, kde jsou přijatá zdanitelná plnění s hodnotou do 10 000 Kč) namísto oddílu B2, kde jsou přijatá zdanitelná plnění s hodnotou nad 10 000 Kč, 5) žalobkyně nedoložila žádné doklady o úhradách přijatých faktur, o přepravě, smlouvy či objednávky, protokoly o převzetí zboží a jiné doklady či písemnosti, z daňových dokladů a předložené evidence pro účely DPH nevyplývá, kdy a kde konkrétně byla fakturovaná plnění uskutečněna, nebylo doloženo, jak plnění souvisí s ekonomickou činností daňového subjektu, též není zřejmé, zda plnění

žalobkyně eviduje jako zásoby nebo zda byla spotřebována, nebo v případě, kdy byla dále prodána, kdo byl odběratelem.

37. Ze shora uvedeného je zřejmé, že FÚ KV ve zmíněné Výzvě uvedl konkrétní podezřelé okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti DD ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2018.
38. Podle soudu výše uvedené skutečnosti zcela postačí ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobkyně přitom v žalobě nijak neobjasňuje ani nedokládá shora zrekapitulované podezřelé okolnosti, na jejichž základě správce daně (a následně žalovaný) dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně v podané žalobě toliko uvedla, že nemůže ovlivnit, co a jak si píše dodavatel do svých kontrolních hlášení, a že správce daně nemůže tyto skutečnosti klást žalobkyni k tíži. K uvedené argumentaci soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný činil žalobkyni odpovědnou za jednání jejího dodavatele. Pouze toto jednání – neuvedení předmětných plnění v kontrolním hlášení dodavatele považoval spolu s dalšími skutečnostmi (uvedenými ve shora konkretizované Výzvě) za skutečnosti zakládající důvodné pochybnosti o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plněních tak, jak je prezentuje žalobkyně, jak ostatně uvedl také žalovaný pod bodem [36] napadeného rozhodnutí. Ve zmíněném bodu napadeného rozhodnutí žalovaný reagoval na odvolací argumentaci žalobkyně ohledně společnosti DD. Lze toliko přisvědčit žalobkyni, že žalovaný konkrétně nereagoval na každou námitku odvolací argumentace samostatně. V postupu žalovaného soud neshledal porušení práv žalobkyně, neboť za podstatné lze považovat, že žalovaný se vypořádal se vznesenou argumentací jako s celkem, tedy s obsahem a smyslem odvolací argumentace, čímž lze konzumovat i reakce na dílčí námítky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně deklaroval, že zjištěné skutečnosti o společnosti DD zakládaly pouze pochybnosti o vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH, nikoli důvod jeho neuznání. Žalobkyně ani v podané žalobě skutečnosti ohledně její dodavatelské společnosti DD nijak neobjasnila. Není přitom relevantní argumentace žalobkyně, že orgány finanční správy nespecifikovaly, zda jimi popsání jednání dodavatele je ojedinělé či systematické. Uvedené tvrzení není totiž rozhodující. Soud připomíná, že je věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Stejně tak není důvodný požadavek žalobkyně, aby se žalovaný zabýval tím, proč společnost DD neuvedla předmětná plnění ve svém kontrolním hlášení, neboť důvod postupu společnosti DD nemá vliv na to, že žalobkyně neprokázala uskutečnění plnění tak, jak deklarovala na daňových dokladech.
39. Dále žalobkyně k vyjádřeným pochybnostem o uskutečnění dotčených zdanitelných plnění namítá, že tvrzení žalovaného o úmyslném uvedení předmětných plnění v oddílu B3 namísto oddílu B2 je spekulativního charakteru. V tomto ohledu se lze zčásti ztotožnit se žalobkyní, že tvrzení o úmyslu žalobkyně nebyla v řízení jednoznačně prokázána. Nicméně skutečnost, že žalobkyně uvedla předmětná plnění v nesprávném oddílu daňového přiznání, zakládá v kontextu dalších správce daně zjištěných skutečností důvodné pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění tak, jak bylo deklarováno. Soud v návaznosti na uvedené odkazuje na stranu 9 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl: „*nesrovnalosti v kontrolních hlášeních mohou vést, resp. ve zde řešeném případě vedly k pochybnostem správce*

*daně o uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. V tomto konkrétním případě daňový subjekt uvedl předmětná plnění do části B3, kde se mj. neuvádějí údaje o dodavateli, z čehož právě plynou pochybnosti správce daně, neboť v kombinaci s tím, že dodavatel DISK DATA tato plnění neuvedl ve svých kontrolních hlášeních, tak bylo znemožněno správci daně z kontrolních hlášení ověřit předmětné transakce.“*

40. Soud shrnuje, že FÚ KV ve Výzvě uvedl konkrétní podezřelé okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Tyto skutečnosti zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. FÚ KV ve Výzvě identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil žalobkyni předložené důkazní prostředky za 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 (srov. 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 výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění.
41. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107 dovedl, že „[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“. V dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 Nejvyšší správní soud 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 20. 10. 2015 č. j. 6 Afs 78/2015-42 Nejvyšší správní soud vyjádřil, 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 plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti.“ V dalším 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 – plátec 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.

42. V daném případě bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že přijala předmětná plnění od společnosti DD v tvrzeném rozsahu a obsahu podle předmětných daňových dokladů, a že tato plnění byla použita pro její ekonomickou činnost. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet DPH, resp. nepředložila správci daně takové důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat, že přijatá zdanitelná plnění za předmětné zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 byla fakticky poskytnuta tak, jak bylo deklarováno na dokladech. Žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění na stranách 5-12 napadeného rozhodnutí, na něž soud pro úplnost odkazuje. Žalobkyně přitom v podané žalobě proti konkrétním závěrům žalovaného v zásadě nebrojí. Žalobní argumentace je formulována v obecnější rovině, žalobkyně pouze tvrdí, že předložila správci daně takové důkazní prostředky, které její nárok na odpočet DPH prokazují, aniž by, až na výjimky (viz níže), jakkoli více polemizovala se závěry žalovaného, který na odkazovaných stranách reagoval na jednotlivé předložené podklady a řádně vysvětlil, proč tyto neprokazují faktické uskutečnění dotčených plnění tak, jak žalobkyně deklarovala.
43. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že aktivně konala a že se správci daně snažila poskytnout nezbytnou součinnost. Soud nerozporuje, že žalobkyně poskytla správci daně určitou součinnost ve formě předložených podkladů. Ostatně ani žalovaný netvrdí, že by žalobkyně nepředložila správci daně žádné podklady a neposkytla tak žádnou součinnost, naopak v odůvodnění napadeného rozhodnutí se s jednotlivými žalobkyní předloženými podklady zabývá. Žalobkyně však v řízení nepředložila takové důkazy, jež by prokazovaly, že skutečně došlo k jednotlivým zdanitelným plněním, ve vztahu k nimž uplatňovala nárok na odpočet daně.
44. Žalobkyně tvrdí, že správci daně takové podklady, které by prokazovaly, že dotčené transakce skutečně proběhly, doložila. Tuto svou námitku konkretizuje pouze ve vztahu ke skladovým kartám a dodacím listům s tím, že jsou z nich jednoznačně patrné konkrétní stavy zásob k jednotlivým časovým obdobím. Uvedenou otázkou se zabýval žalovaný pod bodem [31] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že: „*tyto skladové karty neprokazují skutečný stav skladových zásob daňového subjektu. Dle správce daně, resp. odvolacího orgánu z předložených skladových karet nelze určit, kolik má daňový subjekt zboží na skladě, neboť neobsahují počáteční, koncový stav v roce 2018 ani současný stav. Nadto odvolací orgán uvádí, že jednotková cena uvedená na některých skladových kartách je odlišná od jednotkových cen uvedených na přijatých daňových dokladech. Skladové karty obsahují pouze pohyb zboží shodný s předloženými dodacími*

*listy, fakturami přijatými a vydanými, žádný jiný pohyb zboží ani údaj o převodu zásob z minulého zdaňovacího období ani o převodu následujícího zdaňovacího období.*“ Ve vyjádření k žalobě byl žalovaný připustil, že jeho argumentace ohledně počátečního stavu zboží na skladě není správná, považoval koncový stav za nadále nejasný, a to ve vztahu k údajům uvedeným v rozvaze v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018. Z nichž je patrné, že v rozvaze je uvedena nižší částka než na předložených skladových kartách.

45. Ačkoli nedostatky či vady odůvodnění rozhodnutí nelze napravit ve vyjádření k žalobě, soud se s vyjádřením žalovaného ztotožňuje. Odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k nejasnému počátečnímu stavu zásob není příhodné. Tato skutečnost však ve svém důsledku nevedla soud ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť se nelze ztotožnit s námitkou žalobkyně, že nebyl řádně zdůvodněn závěr o nejasném koncovém stavu zásob. Zjištění ohledně koncového stavu popsal podrobně již správce daně na straně 9 Zprávy o daňové kontrole, kde uvedl: *„Dále porovnáním celkového stavu zásob k 31. 12. 2018, z výše předložených dokladů a Vybraných údajů z Rozvahy pro podnikatele v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018 (dále jen „Rozvaha“), které daňový subjekt podal spolu s Přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 01.01.2018 – 31.12.2018 správce daně zjistil nesrovnalost ve stavu zásob. Ve výše uvedené Rozvaze v AKTIVECH v oddíle C.I.3.2 Zboží daňový subjekt uvedl částku brutto i netto 1.605.000,00 Kč (za minulé období uvedl částku 826.000,00 Kč), kdežto na skladových kartách vynásobením jednotkových cen a množství zásob k 31.12.2018 vychází částka 1.906.670,20 Kč (podle předložených FP mínus FV vychází zásoby k 31.12.2018 v částce 1.784.084,74 Kč). Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový subjekt v Rozvaze uvedl částku nižší, než uvádí na jím předložených skladových kartách a také na FP mínus FV.“* Žalobkyně přitom uvedená zjištění v podané žalobě nikterak neobjasňuje ani nevysvětluje. Pouze obecně namítá, že tvrzení žalovaného nerozumí, a že mělo být řádně odůvodněno, proč nelze stavy ze skladových karet seznat.
46. S ohledem na shora uvedené soud konstatuje, že skladové karty ani dodací listy neprokazují, že předmětná zdanitelná plnění byla dodána deklarovaným dodavatelem v tvrzeném rozsahu a obsahu, přičemž žalovaný, resp. správce daně, tyto závěry řádně zdůvodnil. K dodacím listům se žalovaný podrobně vyjádřil na straně 8 napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně zde uvedené závěry žalovaného nikterak konkrétně nespornuje, nesrovnalosti ohledně dodacích listů uvedené žalovaným nijak neobjasňuje.
47. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný bezdůvodně sporuje i další jí doložené dokumenty. K takto obecně formulované námitce soud uvádí, že není jeho úkolem na základě vágních odkazů dohledávat žalobní body či podpůrné argumenty ve spisech či v zaslaných dokumentech, stavěl by se tak do pozice obhájce dané strany. Žalobkyně v podané žalobě nikterak blíže nespécifikovala dokumenty, které podle jejího mínění žalovaný bezdůvodně sporuje, stejně tak nijak nebrojí proti konkrétním závěrům žalovaného ohledně jednotlivých doložených podkladů, ani nespécifikuje, který konkrétní dokument by prokazoval uskutečnění zdanitelných plnění a na základě jakých skutečností. Takto obecně koncipovaná námitka nemůže proto obstát.
48. Stejně tak žalobkyně nijak konkrétně nebrojí proti závěrům žalovaného vztahujícím se k ústní smlouvě a ke způsobu předání zboží, resp. jeho uskladnění, pouze obecně tvrdí, že tyto skutečnosti řádně osvětlila. Žalovaný přitom nesrovnalosti ohledně těchto skutečností podrobně popsal na stranách 7, 8 a 11 napadeného rozhodnutí.

49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (a předtím FÚ KV ve Zprávě o daňové kontrole) podrobně popsal, proč nepovažuje za prokázané, že deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna v tvrzeném rozsahu a obsahu tvrzeným dodavatelem a že byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jež ji tížilo ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, když správci daně nepředložila takové důkazy, které by skutečné dodání zboží společností DD prokazovaly, jak je uvedeno na stranách 5-12 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Je třeba mít přitom stále na zřeteli, 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 předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).
50. Nelze v tomto ohledu přenášet odpovědnost na správce daně s tím, že aktivně nekonal ohledně kontrolních hlášení dodavatele žalobkyně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2023 č. j. 2 Afs 395/2020-55, „[c]ílem a smyslem (kontrolního hlášení, pozn. soudu), který jako legitimní potvrdil i Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 32/15, je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů pomocí nadměrných odpočtů.“ Tedy, institut kontrolního hlášení slouží především k identifikaci účelově vytvořených podvodných řetězců s cílem zabránit neoprávněnému odčerpávání finančních prostředků, v žádném případě však nemá nahrazovat povinnost daňových subjektů prokázat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Bylo na žalobkyni, aby správci 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.
51. Jak již soud uvedl shora, 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). Městský soud v Praze se ztotožňuje s opakovaně vyjádřeným názorem Nejvyššího správního soudu, 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 namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dnů 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020-48, 23. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56, či 29. 6. 2022 č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 Nejvyšší správní soud konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátec 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.

52. V právě projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od společnosti DD, ale současně neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl plnění dodat. Existence žádného takového, jmenovitě určeného subjektu přitom nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně od počátku správního řízení i v podané žalobě tvrdí, že předmětná plnění přijala od společnosti DD. Nic nesevřčí závěru, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení odlišného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, tak žalobkyně neuvedla, a to ani v řízení před soudem. V nyní posuzované věci však zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale i rozsah a obsah poskytnutého plnění a jeho použití pro ekonomickou činnost žalobkyně. První i druhý žalobní bod nejsou důvodnými.
53. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá, že Zpráva o daňové kontrole neobsahuje veškeré nutné náležitosti, zejména odkazy na protokoly, například protokol o lustraci společnosti DD na internetu, nahlédnutí do kontrolního hlášení společnosti DD a obdobně. Žalobkyně tento žalobní bod formulovala obecněji, omezila se pouze na příkladný výčet protokolů, odkaz na ně podle její argumentace ve Zprávě o daňové kontrole absentuje, uvedený výčet nepovažovala za výčet uzavřený, jak je zřejmé ze spojení „*a obdobně*“.
54. Soud připomíná, že není jeho úlohou na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech, porušil by tak dispoziční zásadu a zasahoval do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Bylo třeba, aby žalobkyně přesně vymezila, které konkrétní náležitosti Zpráva o daňové kontrole postrádá, nikoli argumentaci přenést na soud uvedením toliko demonstrativního výčtu. K uvedeným protokolům o lustraci Společnosti DD na internetu a nahlédnutí do kontrolního hlášení Společnosti DD soud konstatuje, že žalobkyně ani tyto příkladmo uvedené protokoly nijak blíže nespécifikovala, ani uvedením data vyhotovení, ani číslem jednacím. Nelze tak zcela jednoznačně seznat, jaké protokoly má žalobkyně konkrétně na mysli. Soud ze správního spisu ověřil, že součástí veřejné části spisu nejsou žádné protokoly takového označení, které uvedla žalobkyně, a které by nebyly uvedeny ve Zprávě. Nadto soud uvádí, že žalobkyně pouze namítá, že chybí protokoly o lustraci Společnosti DD na internetu a nahlédnutí do kontrolního hlášení Společnosti DD, aniž by jakkoliv sporovala skutečnosti, který by dle ní měly být v protokolech zachyceny, aniž by uvedla, jak bylo chybějícím odkazem zasaženo do jejích práv. Třetí žalobní bod tak není důvodný.
55. K návrhu na provedení důkazu listinami, které jsou součástí správního spisu, soud pro úplnost dodává, že ve správním soudnictví není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009 č. j. 9 Afs 8/2008-117).
56. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. 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,

kterému 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 29. prosince 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu