



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **P.D.S. group s.r.o.**, DIČ: CZ28675622,
sídlem Mostecká 125, 434 01 Most,
zastoupená Mgr. Vendulou Krumlovou, advokátkou,
sídlem Strakonická 3242, 407 47 Varnsdorf,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2021, č. j. 44261/21/5300-22441-708274,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství 25. 11. 2021, č. j. 44261/21/5300-22441-708274, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 9. 2020, č. j. 2149035/20/2510-50522-505615, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 91 241 Kč a stanoveno penále ve výši 18 248 Kč, č. j. 2149049/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období únor 2018,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kterým byla doměřena daň ve výši 171 896 Kč a stanoveno penále ve výši 34 379 Kč, č. j. 2149059/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období březen 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 170 615 Kč a stanoveno penále ve výši 34 123 Kč, č. j. 2149066/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období duben 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 140 065 Kč a stanoveno penále ve výši 28 013 Kč, č. j. 2149074/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období květen 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 207 217 Kč a stanoveno penále ve výši 41 443 Kč, č. j. 2149089/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období červen 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 247 045 Kč a stanoveno penále ve výši 49 409 Kč, č. j. 2149097/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období červenec 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 155 871 Kč a stanoveno penále ve výši 31 174 Kč, č. j. 2149109/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období srpen 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 183 618 Kč a stanoveno penále ve výši 36 723 Kč, č. j. 2149120/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období září 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 151 676 Kč a stanoveno penále ve výši 30 335 Kč, a platební výměr ze dne 25. 9. 2020, č. j. 2149130/20/2510-50522-505615 na DPH za zdaňovací období říjen 2018, kterým byla vyměřena daň ve výši 208 188 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i nadepsané dodatečné platební výměry a platební výměr správce daně, jakož i uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve zrekapitulovala průběh dotčeného daňového řízení, přičemž upozornila na jeho trvání v délce téměř dvou let. Námitkami uplatněnými žalobkyní ve věci se pak žalovaný neměl v úplnosti zabývat, neboť některé z nich nezohlednil v žalobou napadeném rozhodnutí, a své závěry tak odůvodnil v rozporu s právním řádem (resp. diskriminačně). Podle žalobkyně žalovaný v řešeném případě postupoval v rozporu s relevantní právní úpravou a judikaturou soudů týkající se uplatňování nároků na DPH, když nezohlednil veškeré důkazy a dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním a právním závěrům.
3. Dle tvrzení žalobkyně jí žalovaný nedal komplexní možnost bránit svá práva v rámci daňového řízení a využít všech možností obrany proti „nařčením“ daňových orgánů, pokud až v rámci odvolacího řízení žalovaný žalobkyni seznámil s již dříve kompletně zjištěným skutkovým stavem. Původně přitom správce daně plně akceptoval a uznával její nároky na odpočet DPH a tento přístup změnil až na základě pochybností, které vyvstaly po započetí kontroly.
4. Žalobkyně dále uvedla, že v jejím případě byly jasné definovány skutečnosti a postupy, které byly relevantními pro vystavení a přijetí příslušných daňových dokladů, které byly součástí uplatnění nároků na odpočet DPH v jednotlivých kalendářních měsících. Veškeré činnosti, které pro žalobkyni realizovali její obchodní partneři, byly v ujednaném smluvním rozsahu naplňovány, což dle žalobkyně bylo zjištěno i daňovými orgány. Ze strany společností koncernu SAPRIL, pro které žalobkyně své činnosti realizovala, byly realizovány (opakované) dodávky vůči jednotlivým konečným odběratelům, kteří byli v napadeném rozhodnutí přesně definováni. Právě tyto jednotlivé obchodní případy poté daly podnět pro následnou fakturaci s tím, že je dle žalobkyně bez diskuze, že měla řádně uzavřené příslušné zprostředkovatelské smlouvy. Veškeré povinnosti žalobkyně přitom byly řádně a včas naplňovány a naproti tomu zástupci zprostředkovatelů poskytli žalobkyni plnění, které bylo ve smlouvě (resp. smlouvách) definováno, což bylo daňovým orgánům potvrzeno. Pokud měly daňové orgány pochybnosti o způsobu činnosti jednotlivých zainteresovaných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektů a nebylo jim zřejmé, jak ke zprostředkování došlo, přičemž provedly v této souvislosti neúčelné výsledky osob, které ani z titulu svých pozic a rozhodné doby neměly možnost se ke zprostředkování vyjádřit, pak tento postup dle žalobkyně nebyl zákonný.

5. Podle názoru žalobkyně je smlouva o zprostředkování zákonem upravený typ smlouvy, který jednoznačně definuje práva a povinnosti smluvních stran a pokud jsou tyto naplněny, pak je plnění z těchto smluv poprávu a nemůže být pochybnostmi napadáno. Pokus daňových orgánů o přenesení důkazní povinnosti na žalobkyni tedy bylo protiprávní, neboť se jednalo o zásah do jejích práv, když povinnosti mohou být stanoveny toliko zákonem a zákonné povinnosti žalobkyně opakovaně, po dobu více než deseti let, řádně plnila. Fakt, že s odstupem několika let zprostředkovatelé nevěděli určité skutečnosti a postupy, nemohou mít negativní následky pro žalobkyni, neboť kontrola naplňování smluvních povinností u ní začínala a končila tím, zda byl smluvní závazek ze strany zprostředkovatele řádně naplněn. Svoji činnost žalobkyně připodobnila k činnosti pojišťovacích agentů. Následně zdůraznila, že odběratelé od koncernu společností SAPRIL odebírali zboží z jejich výrobního a prodejního sortimentu, a to bez jakéhokoliv donucení.
6. Za nesmyslné žalobkyně považovala argumenty žalovaného o pochybnostech spočívajících v tom, že zprostředkovatel neměl webové stránky, neboť samotný výkon zprostředkovatelské činnosti je know-how, které si všichni zprostředkovatelé drží. Zmínila, že nabízené výrobky společnosti SAPRIL jsou tzv. „běžnými“, které dokáže vyrobit a dodat poměrně velké množství společností a subjektů, přičemž je tedy dle žalobkyně zásluhou zprostředkovatelů dané společnosti, že jsou tito schopni tyto výrobky prodat, a to ještě s dostatečnou přidanou hodnotou. K tomu v řešeném případě docházelo a zástupci společnosti SAPRIL opakovaně potvrzovali a prokazovali jejich výsledky.
7. Jestliže žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že si žalobkyně měla „udělat“ větší sbírku dokladů a dokumentů o realizovaných obchodech, dle žalobkyně se jednalo o tendenční a účelové hodnocení, neboť měl-li jakýkoliv daňový orgán pochybnosti o tom, že byla fakturace realizována a že daně zisky společností měly být hrazeny a odváděny, pak měl učinit kontrolu už v počátku dotčené spolupráce a sdělit subjektům, že tento postup není možný. Daňové orgány však popsany systém nechaly fungovat více než deset let, a to i přes provedené dřívější daňové kontroly, a tudíž má žalobkyně za to, že poskytla dostatečné důkazy o realizaci sjednaných obchodů (dle smlouvy o zprostředkování měla nadto zcela jiné povinnosti, než činit archivační záznamy o realizovaných úkonech jednotlivými zprostředkovateli). Dle žalobkyně je též paradoxní, že její činnost byla dána ve dvou odvětvích, kdy jeden případ byl vyhodnocen jako zákonný a druhý nikoliv, ačkoli jejich realizace byla identická.
8. Žalobkyně též namítla, že je absurdním, pokud daňové orgány měly pochybnosti o činnosti realizované zprostředkovateli, přičemž se tak tyto náklady snažily vyjmout, ale na druhou stranu příjmovou složku daného případu nikterak nehodnotily. Jestliže totiž existuje reálný podklad pro fakturaci směrem ke koncernu SAPRIL a byly realizovány obchodní případy, které vytvářejí důvod pro aktivní fakturaci na straně žalobkyně, pak musela existovat i činnost od dodavatelů žalobkyně, neboť právě ta byla podmínkou pro realizované obchodní dodávky a odměny, které žalobkyně čerpala a poskytovala svým smluvním partnerům.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i uplatněnou žalobní argumentaci. Žalovaný následně v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a zejména Shodu s prvořadem potvrzuje G. Z.

odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se dle jeho názoru žalobní námitky v zásadě obsahově kryjí s již dříve uplatněnými odvolacími námitkami v rámci daňového řízení.

10. Žalovanému nebylo vůbec zřejmé směřování obecných tvrzení žalobkyně stran délky řízení a rozporu s judikaturou a právní úpravou. Zdůraznil, že je z obsahu napadeného rozhodnutí zřejmé, jakými ustanoveními zákona a úvahami se žalovaný řídil, přičemž zde byl plně odůvodněn i výrok rozhodnutí, resp. jakým způsobem žalovaný dospěl k učiněnému závěru. Současně žalovaný uvedl, že důkazy hodnotil ve smyslu dikce § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tak konstatoval, že je napadené rozhodnutí dostatečně odůvodněno a zcela přezkoumatelné. Žalobce přitom konkrétně nepopsal, se kterými námitkami se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal.
11. Následně žalovaný odmítl, že by žalobkyni nedal možnost bránit její práva v řízení a využít všech možností obrany. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vydal písemnost Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 10. 2021, která byla žalobkyni doručena téhož dne. Žalobkyně byla touto písemností seznámena s hodnocením nových důkazních prostředků v kontextu stávajících zjištěných skutečností, přičemž jí byla dána možnost na tyto skutečnosti reagovat, což také učinila dne 12. 11. 2021. Dle žalovaného tudíž není pravdou, že by žalobkyni nebyla dána možnost bránit její práva. Žalovaný dále poukázal na fakt, že dne 19. 10. 2021 sepsal úřední záznam o zjištěných informacích o dodavateli Media Label s.r.o., které mu byly poskytnuty správcem daně. Tyto skutečnosti tak byly doplněny do spisového materiálu až po podání odvolání, a žalobkyně s nimi tedy byla náležitě obeznámena. Žalovaný proto neshledal žádné pochybení správce daně, který zpochybnil oprávněnost nároku na odpočet daně na základě jemu vzniklých pochybností, které vyvstaly po započetí předmětné kontroly. Z toho důvodu ostatně existuje právě daňová kontrola, kterou správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a další skutečnosti podstatné pro správné zjištění a stanovení daně.
12. Žalovaný poté obecně popsal základní aspekty rozložení důkazního břemena v daňovém řízení, přičemž zdůraznil, že je to právě daňový subjekt (zde žalobkyně), kterého primárně stíhá povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Připomněl, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni tudíž ve věci zcela postačovalo, že žalovaný vyjevil své pochybnosti stran poskytnutí plnění ze strany Media Label s.r.o. (viz Výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 2. 2019). Bylo pak na žalobkyni, aby jí tvrzené skutečnosti prokázala, což se jí však nepodařilo. Skutečnost, že se správci daně nepodařilo u deklarovaného dodavatele ověřit uskutečnění zdanitelného plnění, současně představoval legitimní zdroj pochybností o tom, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo žalobkyní deklarováno na předložených daňových dokladech. Žalovaný též doplnil, že uplatnila-li žalobkyně nárok na odpočet DPH, bylo její povinností také prokázat jeho oprávněnost v souladu s veřejnoprávními předpisy, a to konkrétně s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), bez ohledu na charakter její činnosti.
13. V daňovém řízení byly dle žalovaného žalobkyní předloženy důkazní prostředky, které sice prokazovaly uskutečnění plnění pro konečného odběratele SAPRIL, avšak již nebylo prokázáno, že plnění byla přijata od dodavatele Media Label s.r.o. Žalobkyně nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky (např. záznamy o činnosti zprostředkovatele či další listiny – závazné objednávky, kupní smlouvy), svědčící o tom, že kontrakt vznikl výhradně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příčiněním společnosti Media Label s.r.o., ačkoliv je tato skutečnost definovaná ve smluvních podmínkách uzavřené smlouvy o zprostředkování s tímto dodavatelem. Tato skutečnost podle žalovaného nebyla prokázána ani provedenými svědeckými výpověďmi, a to jak statutárních orgánů některých společností, které odebíraly plnění od společností v koncernu SAPRIL, tak i výpovědí jednatele Media Label s.r.o. Žalovaný tak vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala, že by odběr zboží v deklarovaném rozsahu zprostředkoval uváděný dodavatel Media Label s.r.o. Žalovaný též zmínil, že správce daně prověřoval pouze plnění přijatá od Media Label s.r.o. za předmětná zdaňovací období. Nebylo mu tedy zřejmé, jaké identicky realizované plnění (ne)měl správce daně zpochybnit, když ze spisového materiálu nevyplývá, že by předmětem kontrolních postupů správce daně byla i jiná zdaňovací období. Pokud není ten který nárok na odpočet z přijatých plnění vůbec prověřován, automaticky to dle žalovaného neznamena, že byl tento nárok na odpočet daně uplatněn zákonným způsobem.

14. Dle názoru žalovaného poté nebylo možno správci daně vyčítat, že v řešeném případě provedl namítané svědecké výpovědi za účelem řádného zjištění skutkového stavu. Ze svědeckých výpovědí nicméně nevyplývalo, že by odběr zboží zprostředkoval uváděný dodavatel Media Label s.r.o. v deklarovaném rozsahu. Zdůraznil, že sám jednatel Media Label s.r.o. jako svědek vypověděl, že nejednal se zástupci společností z korporace SAPRIL, nekontroloval žádnou výši obratu, nevěděl a nekontroloval množství zboží, které si společnosti odebraly, sám nevedl podklady, na základě kterých fakturoval provizi pro žalobkyni. Jmenovaný svědek ani nevyvíjel aktivní činnost ohledně zprostředkování, a nic konkrétního k dané věci nevěděl, když veškeré podklady dostával od paní Němečkové (tj. tehdejší zástupkyně žalobkyně) a na základě daných podkladů, které nekontroloval, byly fakturovány provize pro dodavatelskou společnost – žádné zprostředkování nezajišťoval. Tento svědek zároveň podepsal Smlouvu o zprostředkování dne 31. 3. 2017, tedy v den, kdy se stal jednatelem společnosti Media Label s.r.o.
15. Závěrem žalovaný konstatoval, že předmětem pochybností správce daně bylo, zda odběr zboží zprostředkoval deklarovaný dodavatel Media Label s.r.o. v deklarovaném rozsahu, nikoliv však to, zda bylo uskutečněno plnění pro odběratele SAPRIL. Plnění pro odběratele SAPRIL naopak žalobkyně plně prokázala. Neprokázala nicméně to, že dotčená přijatá plnění od Media Label s.r.o. mají ověřitelný vztah s těmito výstupy pro SAPRIL, když participace deklarovaného dodavatele se na těchto výstupech neprokázala. V tomto ohledu přitom žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Z provedených výsledků některých oslovených společností a z výsledku jediného jednatele uvedeného dodavatele pak dle žalovaného zcela zřejmě plynuly přetrvávající důvodné pochybnosti o tom, že plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel v deklarovaném rozsahu. Tyto pochybnosti se tedy žalobkyni ve věci nepodařilo rozptýlit.

Ústní jednání soudu

16. Při jednání soudu dne 31. 1. 2024 žalobkyně prostřednictvím své právní zástupkyně setrvala na podané žalobě, přičemž zdůraznila, že byla ve věci relevantní obchodní činnost mezi společnostmi koncernu SAPRIL a jejich koncovými odběrateli (tj. zprostředkovanými společnostmi) prokázána. Správcem daně provedené výsledky svědků přitom v dané souvislosti neměly vypovídací hodnotu, a to i s ohledem na dlouhodobost vzájemné spolupráce dotčených subjektů, která nebyla dříve sporována. Ve vztahu k excesivnosti požadavku správce daně na prokázání zprostředkovatelské činnosti poté odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66. Zmínila

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

těž, že proti jednateři žalobkyně bylo v kontextu obdobném nyní projednávanému případu vedeno i trestní řízení, které však skončilo zproštěním obžaloby.

17. V rámci téhož jednání pověřený pracovník žalovaného odkázal na dosavadní vyjádření ve věci a navrhl žalobu zamítnout. Zdůraznil přitom, že daňové orgány v řešené věci posuzovaly zcela konkrétní zdaňovací období a skutečnosti vztahující se ke konkrétnímu dodavateli žalobkyně a deklarovanému rozsahu plnění.
18. Soud zároveň podle § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), provedl žalobkyní navržené dokazování rozsudkem Okresního soudu v Děčíně ze dne 31. 10. 2022, č. j. 30 T 34/2022-600, z něhož se podává, že byla žalobkyně a její jednatel zproštěni obžaloby pro skutek kvalifikovaný jako zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, kterého se měli dopustit tím, že žalobkyně a její jednatel v období od 23. 3. 2015 do 22. 1. 2016, zkrátili DPH za zdaňovací období měsíce února až prosince 2015, a to tak, že žalobkyně a) v přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců únor, duben, květen a červen roku 2015 neoprávněně vykázala a uplatnila nárok na odpočet DPH z fiktivně přijatých zdanitelných plnění od M. J. H. group s.r.o., na základě ve výroku specifikovaných daňových dokladů, b) v přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2015 neoprávněně vykázala a uplatnila nárok na odpočet DPH z fiktivně přijatých zdanitelných plnění od GAPY s.r.o., na základě ve výroku specifikovaných daňových dokladů, a zároveň tyto daňové doklady uplatnila ve svém daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců únor až prosinec 2015 mezi přijatými zdanitelnými plněními, čímž si záměrně navýšila přijatá zdanitelná plnění v předmětných zdaňovacích obdobích, aby si tak snížila svoji daňovou povinnost, a zkrátila tak DPH ve výši 1 043 228 Kč ke škodě České republiky, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro nějž byli obžalovaní stíháni.

Posouzení věci soudem

19. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
20. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a proběhlém ústním jednání, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. S ohledem na obsah a formulaci žalobní argumentace soud zároveň zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobkyně, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobkyně je povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).

22. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů soud přistoupil k posouzení důvodnosti tvrzení, jímž žalobkyně zcela povšechně vytknula nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s tím, že se žalovaný neměl v úplnosti zabývat jejími námitkami uplatněnými ve věci.
23. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu současně platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru či dodatečného platebního výměru) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.
24. S odkazem na výše citovaná ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má místo zejména tehdy, opomene-li daňový orgán na námitku účastníka zcela (tj. i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Současně je ovšem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 122/2022-56).

25. Přehlédnout v daném kontextu nelze ani fakt, že daňové orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení žalobkyně jako účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
26. Vycházejí ze shora uvedeného je pak ve věci třeba konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých skutkových zjištění žalovaný ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Ve světle vágní námitky žalobkyně týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve obecně shrnul žalobkyní uplatněné odvolací námitky (str. 3 až 4 napadeného rozhodnutí), které vycházely jednak z obsahu podaných odvolání ze dne 23. 10. 2020 a jednak z vyjádření žalobkyně v rámci odvolacího řízení ze dne 11. 11. 2021. Následně se žalovaný s námitkami žalobkyně v projednávaném případě odpovídajícím způsobem vypořádal (str. 7 až 19 napadeného rozhodnutí). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je totiž z hlediska jeho přezkoumatelnosti nepochybně možné vysledovat úsudek žalovaného ve věci samé, přičemž je v dostatečné míře konkrétnosti konstatováno i to, proč žalovaný považoval žalobkyní vznesené odvolací námitky, a to v celém jejich komplexu, za nedůvodné. Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tudíž napadené rozhodnutí dle hodnocení soudu netrpí. Stejně tak je možno shledat i ve vztahu k obsahu zprávy o daňové kontrole správce daně, na jejímž základě byly vydány prvostupňové dodatečné platební výměry a platební výměr. Ostatně zdejšímu soudu v této souvislosti ani nebylo zřejmé, jaké konkrétní námitky žalobkyně měly být žalovaným v řešeném případě opomenuty, když tyto žalobkyně nijak nespecifikovala. Takový zcela obecně uvedený deficit v postupu žalovaného, resp. v samotném odůvodnění napadeného rozhodnutí, tedy soud v projednávané věci nevyhodnotil.
27. Soud poté pouze pro úplnost doplňuje, že žalobkyně v dalších částech žalobní argumentace spíše než s absencí úvah žalovaného ve smyslu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nesouhlasí právě s jeho vlastními závěry o důvodech, pro které byly dodatečné platební výměry a platební výměr vydány. To však samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného přitom není otázkou samotné přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti. K tomu je možno připomenout i závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169, že „nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení.“ (srov. např. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49).
28. V nadepsaném ohledu je rovněž třeba zmínit, že proti zevrubné argumentaci žalovaného obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí žalobkyně postavila v zásadě totožné námitky, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kteřé uplatnila již v odvolacím řízení proti namítaným dodatečným platebním výměrům a platebnímu výměru, aniž by tedy ve svém důsledku přednesla relevantní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Vzhledem k tomu tudíž soud aktuálně nebude hledat způsob pro alternativní či zcela originální vyjádření závěrů, které dostatečně popsal už žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud proto bude tam, kde se se závěry žalovaného shodne, na tyto odkazovat, popř. je stručně zopakuje (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, nebo ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88). Smyslem soudního přezkumu daňových rozhodnutí totiž najisto není stále dokola (podrobně) opakovat již jednou vyřčené (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). V daném ohledu lze poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43, v němž bylo zdůrazněno, že „za konkrétní kasační (pozn. soudu – zde žalobní) námitky nelze rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů finančních orgánů (...).“ Právě ve světle shora popsanych judikатурních závěrů tedy zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněných žalobních tvrzení.

29. Pokud žalobkyně dále toliko zmínila nepřiměřenou délku předmětného daňového řízení, soud k tomu ve stručnosti uvádí, že délka daňového řízení sama o sobě nezpochybňuje správnost rozhodnutí vydaného na jeho konci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2006, č. j. 2 Afs 96/2004-80). Toto tvrzení tak není způsobilé ovlivnit výsledek soudního přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného podle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 7 As 335/2016-52). Zdejší soud se jím proto po věcné stránce blíže nezabýval. Žalobkyně navíc měla možnost iniciovat prostředky ochrany proti nečinnosti daňových orgánů či proti jejich případně nezákonnému postupu ve věci.
30. Co se týče zcela obecné námitky žalobkyně stran (ne)možnosti bránit její práva v rámci daňového řízení, když ji měl až v rámci odvolacího řízení žalovaný seznámit s již dříve zjištěným skutkovým stavem, soud k tomu předně připomíná, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). V posuzovaném případě pak z obsahu odvolacího správního spisu jednoznačně vyplynulo, že dne 19. 10. 2021 žalovaný vyhotovil úřední záznam č. j. 39949/21/5300-22441-708274, kterým doplnil spisový materiál o informace zjištěné správcem daně o společnosti Media Label s.r.o. Písemností ze dne 20. 10. 2021, č. j. 40149/21/5300-22441-708274, následně žalovaný žalobkyni ve smyslu § 115 daňového řádu komplexně seznámil se zjištěnými skutečnostmi, které plynuly též z výše odkazovaného (doplněného) úředního záznamu a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně se poté k takto zjištěným skutečnostem vyjádřila, a to písemností ze dne 11. 11. 2021, přičemž její námitky obsažené v tomto podání byly žalovaným seznatelně zahrnuty do odvolacích důvodů a jako takové byly v napadeném rozhodnutí i vypořádány. Žalovaný tak ve věci postupoval plně v souladu s § 115 daňového řádu, podle kterého může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, a tudíž nelze konstatovat, že by za daných okolností – tj. po seznámení žalobkyně před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a umožnění jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, byla žalobkyni upřena možnost bránit její práva. Dle názoru soudu tak žalobkyně byla náležitě seznámena nejen s výčtem skutečností, které byly doplněny do spisového materiálu až po podání jejich odvolání, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav žalovaný dovozoval, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení zjištění řídil (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52). V tomto postupu žalovaného tedy soud neshledal nezákonnost, neboť je ze spisového materiálu zřejmé, že žalobkyně byla v průběhu daňového řízení řádně seznámena se zjištěnými skutečnostmi jak žalovaným, tak i dříve správcem daně (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 21. 9. 2020 sepsaný v rámci závěrečného projednání a předání zprávy o daňové kontrole v předmětné věci), a současně měla (opakovaně) možnost vyjádřit se k učiněným zjištěním a hodnocením daňových orgánů.

31. Soud se následně zabýval samotným meritem projednávaného případu, přičemž je nutno zdůraznit, že předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným byla v zásadě otázka, zda žalobkyně u dotčených přijatých plnění od deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. unesla důkazní břemeno a prokázala splnění podmínek pro uznání jí uplatňovaných nároků na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
32. Ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Dle odst. 5 písm. c) odkazovaného ustanovení 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.
33. Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.“* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). Daňový subjekt je přitom povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
34. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Jak ostatně vyslovil Ústavní soud už v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Poukázat je možno také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, v němž bylo konstatováno, že „[d]aňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“ Přiléhavým je zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, v němž bylo konstatováno, že „[j]estliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.“

35. I když tedy 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 účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu poté 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 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). 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 (srov. 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 pak daňový subjekt zpravidla bude prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). Jestliže tedy daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. K tomu je případným poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, v němž bylo uvedeno, že „[k]aždý subjekt vstupující

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je zároveň pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009–102). Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013–37, popsal, že *„[j]e přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.“* Doplnit lze odkaz i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017–33, podle kterého *„platí, že i kdyby šlo o formálně perfektní důkazy o provedení úhrady, nebyly by přesto samy o sobě způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétních společností a jeho rozsah, neboť úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zapláceno, a může tak jít například i o fiktivní faktury bez věcného opodstatnění.“*

36. Při aplikaci uvedených právních závěrů na relevantní okolnosti nyní projednávaného případu pak zdejší soud uvádí, že daňové orgány dostaly shora citovaným zákonným požadavkům, když v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu označily a popsaly konkrétní skutečnosti, které u nich založily vážné a důvodné pochyby o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění (zprostředkování) uvedená na konkrétně označených daňových dokladech (fakturách) dodavatelskou společností Media Label s.r.o. fakticky uskutečněna v deklarovaném rozsahu.
37. K tomu soud ve světle povšechné žalobní argumentace pro stručnost odkazuje na rekapitulaci jednotlivých zjištění učiněných v rámci daňového řízení, která byla odpovídajícím způsobem provedena již v napadeném rozhodnutí, přičemž lze poukázat zejména na část, v níž žalovaný popsal, že v řešené věci byla doložena evidence žalobkyně pro daňové účely za šetřená zdaňovací období, přehled jejích úhrad ke dni 31. 10. 2018, daňové doklady přijaté a vydané, výpisy z bankovního účtu žalobkyně na úhrady daňových dokladů pro dodavatele Media Label s.r.o., zprostředkovatelská smlouva žalobkyně se zprostředkovatelem Media Label s.r.o. ze dne 31. 3. 2017, příloha č. 1 k této smlouvě ze dne 31. 3. 2018, smlouva o zprostředkování uzavřená žalobkyní se zájemcem obchodní korporací SAPRIL GROUP s.r.o. ze dne 22. 12. 2014 včetně jejích dodatků (viz str. 7 napadeného rozhodnutí).
38. Dále je možno upozornit na zjištění konstatovaná ve vztahu k dodavatelské společnosti Media Label s.r.o. (viz str. 7 až 8 napadeného rozhodnutí), která vznikla dne 26. 2. 2015 (pod názvem EXPLORE INVEST s.r.o.) s předmětem podnikání pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského rejstříku. V živnostenském rejstříku nicméně neměla nahlášenou žádnou provozovnu. Jednateli této společnosti byli ode dne 26. 2. 2015 do dne 20. 3. 2015 M. K., ode dne 20. 3. 2015 do dne 12. 5. 2016 L. H., ode dne 12. 5. 2016 do dne 31. 3. 2017 P. N., ode dne 31. 3. 2017 do dne 30. 11. 2018 R. Č. a aktuálně E. P. (Tirana, Albánská republika), který je zároveň i jejím společníkem. Media Label s.r.o. se dle zjištění správce daně neprezentovala na internetových stránkách, nevlastnila nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí ani žádná vozidla zapsaná v evidenci vozidel. Od roku 2017 nezveřejňovala účetní závěrky ve Sbírce listin. Tato společnost byla registrovaná jako plátce DPH ode dne 30. 4. 2015, přičemž ode dne 21. 8. 2019 do dne 29. 9. 2021 byla vedena jako nespolehlivý plátce a ode dne

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

30. 9. 2021 jako nespolehlivá osoba, a to z důvodu neplnění daňových povinností. Za zdaňovací období leden 2018 až říjen 2018 Media Label s.r.o. daňová přiznání k DPH i kontrolní hlášení podala. V jednotlivých daňových přiznáních však vykazovala vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností, kterou uhradila. V podaných kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období byly vykázané vydané daňové doklady na žalobkyni, avšak následně Media Label s.r.o. správnost jejich vykázaní neumožnila ověřit. Od konce roku 2018 se totiž stala nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti. Dodavatelská společnost Media Label s.r.o. tak nedoložila žádné daňové doklady a evidence pro DPH ani ke správce daně učiněné výzvě k součinnosti ze dne 21. 2. 2020. Uvedená společnost byla též vyzvána k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden 2018 až říjen 2018, ale z důvodu její nesoučinnosti se daňovou kontrolu nepodařilo zahájit. Následně správce daně společnosti Media Label s.r.o. za předmětná zdaňovací období dodatečně stanovil daňovou povinnost, která nebyla uhrazena. Nadepsané skutečnosti přitom žalobkyně ve své žalobní argumentaci nijak nespороvala.

39. Připomenout je též třeba fakt, že k učiněné výzvě správce daně k prokázání tvrzených skutečností ze dne 1. 2. 2019 (tj. k prokázání, že dotčená zdanitelná plnění byla skutečně přijata právě od deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o.), žalobkyně uvedla, že splnila veškeré podmínky pro nárok na odpočet daně od dodavatele Media Label s.r.o. Doplnila, že za ni v daných obchodních případech jednala H. N. a za dodavatele Media Label s.r.o. jednal R. Č. Žalobkyně současně předložila písemné podklady o způsobu stanovení ceny služeb se společnostmi koncernu SAPRIL, kterým měl být zprostředkován prodej výrobků pro zprostředkované společnosti (viz str. 8 až 9 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně doložila také zápisy z jednání ze dne 3. 8. 2009, 2. 7. 2010 a 1. 2. 2012 a stanovení provize ze dne 20. 12. 2012 a 28. 12. 2013 stran zprostředkování obchodní činnosti pro společnost SAPRIL s.r.o., která byla zájemcem právě u žalobkyně. Z těchto zápisů a stanovení provize však jasně vyplývalo, že za zájemce zde byla označena žalobkyně, přičemž zprostředkovateli byli pouze fyzické osoby R. Č. a Z. K.
40. Správce daně ve věci provedl i výslechy svědků – statutárních zástupců společností, které byly uvedeny v příloze č. 1 ze dne 31. 3. 2018 ke smlouvě o zprostředkování ze dne 31. 3. 2017, přičemž ve vztahu k nim jako zprostředkovaným společnostem byla v dotčených zdaňovacích obdobích žalobkyni účtována provize za prodej výrobků. Konkrétně se jednalo o společnosti DONALDSON CZECH REPUBLIC s.r.o., JJS Electronic s.r.o., PILOUS s.r.o., Zanini CZ, s.r.o., DENSO MANUFACTURING CZECH s.r.o., forteq Czech s.r.o., SERVIS OBALY s.r.o. a BJS Czech s.r.o. (viz str. 9 až 10 napadeného rozhodnutí). Z provedených svědeckých výpovědí, v rámci nichž byly také jmenovanými společnostmi správci daně předloženy dohledané existující smlouvy, daňové doklady a další listiny týkající se spolupráce mezi těmito společnostmi a společnostmi koncernu SAPRIL, přitom vyplynulo, že obchodní spolupráce nadepsaných společností se společnostmi v koncernu SAPRIL spočívala zejména v odběru obalového materiálu, přičemž byla navázána bez zprostředkovatelů, většinou na základě vlastních výběrových řízení. Nutno současně upozornit, že se společnostmi koncernu SAPRIL navázala obchodní spolupráce společnost DONALDSON CZECH REPUBLIC s.r.o. už v roce 2014, JJS Electronic s.r.o. již v roce 2007, PILOUS s.r.o. nejpozději v roce 2012, Zanini CZ, s.r.o. již v roce 2007, DENSO MANUFACTURING CZECH s.r.o. již v roce 2006, forteq Czech s.r.o. již v roce 2009, SERVIS OBALY s.r.o. nejpozději v roce 2014 a BJS Czech s.r.o. už v roce 2014 (pozn. soudu – Media Label s.r.o. vznikla dne 26. 2. 2015).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

41. V řešeném případě byla správcem daně provedena také svědecká výpověď Reného Čubíka jako jednatele Media Label s.r.o. v předmětných zdaňovacích obdobích (viz str. 11 napadeného rozhodnutí). Uvedený svědek vypověděl, že byl v rozhodném období leden 2018 až říjen 2018 jedinou osobou vystupující za společnost Media Label s.r.o. Nepamatoval si přesně, kde byla zprostředkovatelská smlouva ze dne 31. 3. 2017 podepsána a nevěděl proč byla příloha č. 1 podepsána o rok později (tj. dne 31. 3. 2018); dle jeho názoru v tomto ohledu mohlo dojít k chybě. Podle výpisu z obchodního rejstříku se přitom svědek R. Č. stal jednatelem společnosti Media Label s.r.o. právě v den podpisu odkazované smlouvy. Svědek uvedl, že se jednalo o pokračování dříve sjednaných obchodních vztahů – tj. za jinou (bližší neurčenou) společnost, spolu se Z. K. Do daných obchodů pak měl „*ustoupit*“ až v roce 2017 dle poukazované zprostředkovatelské smlouvy, kdy „*se oslovilo*“ asi 100 společností, přičemž ty, co byly uvedeny v příloze č. 1, se „*vytríbily*“. V roce 2018 nicméně svědek se zástupci těchto společností osobně nejednal – obchod „*běžel sám*“. Zmíněné společnosti si objednávaly obalové materiály a podle toho byla následně stanovena provize, kterou Media Label s.r.o. dostávala od žalobkyně. Výši obrátu si dle svědka hlídala sama žalobkyně, resp. „*vše bylo o důvěře*“. Svědek dále uvedl, že podklady k fakturaci připravoval on, avšak výši obrátů dostával přímo od žalobkyně (konkrétně od její zástupkyně H. N.). Jednotlivé služby se přitom nijak nepředávaly ani nekontrolovaly. Svědek měl v žalobkyni a H. N. důvěru, a tudíž neměl potřebu provádět v této věci jakoukoliv kontrolu či provádět nějaké záznamy. Svědek tedy vypověděl, že neměl žádnou kontrolu, kolik společnosti uvedené v příloze č. 1 smlouvy o zprostředkování odebraly zboží od společností koncernu SAPRIL. Vše se dle jeho tvrzení odvíjelo od výše obrátu, který mu sdělila zástupkyně žalobkyně H. N.
42. Za výše popsané situace tak dle názoru soudu žalovaný správně vyhodnotil, že žalobkyně v předmětném řízení neunesla důkazní břemeno, které na ni bylo zákonným způsobem přeneseno ve vztahu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění za zprostředkování obchodů od deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. v deklarovaném rozsahu, neboť v tomto ohledu nedisponovala relevantními důkazními prostředky. Chtěla-li žalobkyně setrvat na oprávněnosti jí uplatněného odpočtu na dani, měla jasně a srozumitelně vyjevené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že jí ze strany Media Label s.r.o. skutečně byla deklarovaná plnění poskytnuta, a to včetně rozsahu, v jakém se tak stalo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33). Zdejší soud se proto v posuzovaném případě ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně právě toto důkazní břemeno neunesla. Jak totiž plyne z obsahu shora provedené rekapitulace jednotlivých zjištění (resp. z obsahu správního spisu), předložené a získané důkazní prostředky nepřispěly k odstranění vážných a důvodných pochybností daňových orgánů ve věci. Vzhledem k naprosto obecně uplatněné žalobní argumentaci lze v podrobnostech odkázat právě na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný zcela konkrétním a přesvědčivým způsobem vyložil, jaká zjištění z předložených a získaných důkazních prostředků učinil, jak je hodnotil, a proč v jejich kontextu neshledal tvrzení žalobkyně za prokázaná (viz zejména str. 11 a násl. napadeného rozhodnutí).
43. S ohledem na shora citované judikaturní závěry a jednotlivé žalobkyní předložené daňové doklady (faktury) přijaté od společnosti Media Label s.r.o. je tak možno při bližším hodnocení aprobovat názor žalovaného, že tyto samy o sobě opravdu nejsou způsobilé prokázat, zda v nich deklarovaný dodavatel skutečně poskytl žalobkyni uvedená plnění, a v jakém rozsahu se tak stalo, neboť ve všech případech vymezují poskytnuté plnění ve zcela obecné rovině pouze jako „*Na základě smlouvy Vám fakturujeme: měsíc ...*“ (pozn. soudu – s uvedením příslušného měsíce roku 2018). K jednotlivým přijatým daňovým dokladům Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(fakturám) byl současně doložen „Podklad pro fakturaci“, ve kterém však byla bez dalšího uvedena toliko částka obratu, provize 11 % nebo 12 % a částka celkem k fakturaci. Z žalobkyní předložené smlouvy o zprostředkování přitom plynul závazek zprostředkovatele Media Label s.r.o. zajistit žalobkyni jako zájemci prodej výrobků a služeb společností dle přílohy č. 1 této smlouvy od společností koncernu SAPRIL. Dále z nadepsané smlouvy vyplynul závazek žalobkyně zaplatit Media Label s.r.o. provizi, která byla stanovena (jako pevná) ve výši 11 % z celkového obratu bez DPH, a to s přihlédnutím k předpokládaným nákladům spojeným se zprostředkováním uzavření smlouvy. Z předmětných dokumentů nicméně nebylo nijak patrné, o jaké konkrétní zprostředkované obchody se jednalo a jak byla stanovena ta která výše provize za zprostředkování – tj. 11 % nebo 12 %, když nebyly doloženy ani žádné předpokládané náklady spojené s dotčeným zprostředkováním. Žalobkyně tudíž nedisponovala, resp. daňovým orgánům ve věci nedoložila, relevantní důkazní prostředky [např. záznamy o konkrétní činnosti Media Label s.r.o. jako zprostředkovatele, závazné objednávky, kupní smlouvy či jiné záznamy vypovídající o obchodním jednání – zprostředkovatelské činnosti – této společnosti (resp. jakým způsobem byli deklarovaní odběratelé společností koncernu SAPRIL kontaktováni, kdy k tomu došlo a kým byli přímo osloveni)], svědčící o tom, že jednotlivé uzavřené obchody byly realizovány tak, jak bylo promítnuto do dotčených přijatých daňových dokladů, tedy právě od deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. a v deklarovaném rozsahu, ačkoliv tato skutečnost byla definovaná ve smluvní podmínkách uzavřené smlouvy o zprostředkování s tímto dodavatelem.

44. Pokud dle žalobkyní doložených výpisů z bankovního účtu byly zjištěny úhrady mezi ní a deklarovaným dodavatelem Media Label s.r.o., pak ve smyslu již nadepsané judikatury platí, že i kdyby šlo o formálně perfektní důkazy o provedení úhrady, nebyly by přesto samy o sobě způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétní společnosti a jeho rozsah, neboť úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co konkrétně bylo skutečně zaplacené, např. se může jednat i o fiktivní faktury bez věcného opodstatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33). Jestliže žalobkyně doložila též doklady svědčící o jistém uskutečnění plnění z její strany pro společnosti koncernu SAPRIL (viz zápisy z jednání z roku 2009, 2010 a 2012, jakož i stanovení provize z roku 2012 a 2013), jak už bylo dříve rekapitulováno, předmětné listiny nijak neosvědčují ve věci šetřená přijatá plnění od deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. v žalobkyní tvrzeném rozsahu.
45. Soud dále uvádí, že fakt, že se daňovým orgánům nepodařilo u deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. ověřit uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění, představuje též legitimní zdroj pochybností o tom, zda se toto zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo žalobkyní tvrzeno na předložených daňových dokladech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, nebo ze 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Na tuto skutečnost tedy daňové orgány, stejně jako na zjištění, že Media Label s.r.o. neměla v živnostenském rejstříku uvedeny žádné provozovny k vykonávání ekonomické činnosti, že nebylo zjištěno, kde aktivně vykonává ekonomickou činnost a o jakou ekonomickou činnost se přesně jedná, že neměla webové stránky, na kterých by propagovala svoji ekonomickou činnost, či že neměla zveřejněné účetní závěrky od roku 2017, upozornily jako na další z indicí svědčících pro vážné a důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech, což ostatně odpovídá i závěrům plynoucím z už výše odkazované judikatury. Z té se zejména podává, že pochybnosti daňových orgánů o průkaznosti formálních dokladů předložených daňovým subjektem, mohou vyvolat i takové okolnosti, které se nacházejí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

mimo dispozici toho kterého daňového subjektu. Nelze proto souhlasit s obecným tvrzením žalobkyně stran nesmyslnosti tvrzení žalovaného o pochybnostech plynoucích z neexistence webových stránek Media Label s.r.o. Tento odkaz žalovaného totiž ve smyslu popsaného představoval pro věc relevantní okolnost, přičemž tuto nebylo možno hodnotit zcela izolovaně, resp. ji naprosto nepřiléhavě vytrhnout z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vhodným je zde také připomenout, že není třeba, aby každá z dílčích indicí vedoucích k pochybnostem o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení zakládala sama o sobě důvod pro neuznání uplatněného odpočtu. Tyto indicie nicméně měly zejména u žalobkyně samotné vyvolat obezřetnost, a to zvláště v tom smyslu, aby byla schopna v budoucnu unést důkazní břemeno ohledně plnění uskutečněného od takového dodavatele. Obecně je totiž v zájmu žalobkyně zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocitla v důkazní nouzi (srov. např. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30, a ze dne 18. 12. 2018, č. j. 1 Afs 219/2019-25).

46. Vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění (zprostředkování) plynoucí z dotčených daňových dokladů dodavatelskou společností Media Label s.r.o. fakticky uskutečněna v deklarovaném rozsahu, poté nerozptýlily ani provedené výslechy svědků - zástupců společností DONALDSON CZECH REPUBLIC s.r.o., JJS Electronic s.r.o., PILOUS s.r.o., Zanini CZ, s.r.o., DENSO MANUFACTURING CZECH s.r.o., forteq Czech s.r.o., SERVIS OBALY s.r.o. a BJS Czech s.r.o. Dle tvrzení těchto svědků totiž obchodní spolupráce jmenovaných společností se společnostmi v koncernu SAPRIL byla navázána bez zprostředkovatelů, a to většinou na základě vlastních výběrových řízení. Žádný ze svědků neuvedl využití jakýchkoliv zprostředkovatelských služeb, přičemž svědci, s odkazem na své interní databáze (tyto skutečnosti byly též v určitých případech doloženy i odpovídajícími doklady), popsali také dobu navázání spolupráce se společnostmi koncernu SAPRIL. Počátek těchto spoluprací přitom vždy předcházel samotnému vzniku Media Label s.r.o. Svědci uvedli i konkrétní kontaktní osoby přímo spojené se společnostmi koncernu SAPRIL, nikoliv osobu jakéhokoliv zprostředkovatele. Žádná ze svědeckých výpovědí tudíž neprokázala, že by u daných společností došlo ve vazbě na předmětná zdaňovací období k navázání kontaktu na základě zprostředkovatelské činnosti Media Label s.r.o. Ve věci tak bylo zjištěno, že k samotným obchodům mezi společnostmi koncernu SAPRIL a nadepsanými společnostmi opravdu docházelo, nicméně poukazovanými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že by odběr zboží zprostředkoval právě deklarovaný dodavatel Media Label s.r.o. a v deklarovaném rozsahu.
47. Soud pak v této souvislosti nesouhlasí s povšechným tvrzením žalobkyně, že daňové orgány provedly neúčelné výslechy osob, které ani z titulu svých pozic a rozhodné doby neměly možnost se ke zprostředkování vyjádřit, což mělo způsobit nezákonnost postupu daňových orgánů. Naopak má soud za to, že se jednalo o výslechy pro věc zcela příléhavé, neboť tyto osoby – statutární zástupci společností, které byly v rámci tvrzených obchodních vztahů žalobkyní prezentovány jako společnosti zprostředkované, byly vzhledem k rozhodným okolnostem posuzované věci, jejich postavení a přístupu k evidencím (i historickým) těchto společností, najisto zdrojem podstatných informací týkajících se právě obchodních jednání mezi společnostmi koncernu SAPRIL a výše jmenovanými společnostmi.
48. Zdejší soud k tomu odkazuje i na § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že daňové orgány dbají, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a nejsou v tom vázány jen návrhy daňových subjektů. Tato povinnost sice není projevem výhradní vyšetřovací zásady orgánu veřejné moci, neboť v daňovém řízení se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ve velké míře uplatní zásada projednací, dle níž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a na správci daně proto neleží povinnost pomáhat daňovému subjektu unést jeho důkazní břemeno. Na druhou stranu cílem správy daní je, aby docházelo ke správnému zjištění a stanovení daňových povinností přesně v takové výši, jež vyplývá ze zákona. S ohledem na to by tedy mělo být daňové řízení vedeno tak, aby prioritně směřovalo ke správnému stanovení daňových povinností, při němž se zásada vyšetřovací nepochybně projeví, neboť to bude prioritně správce daně, kdo se bude snažit zjistit správný skutkový stav (srov. Lichnovský, O.: *Daňový řád: komentář. 3. vydání*, C. H. Beck, Praha: 2016, k § 92). Ve světle shora popsaneho tak zdejší soud ani v této části (tj. stran výsledku odkazovaných svědků) neshledal nezákonnost v postupu žalovaného.

49. Jedná-li se dále o svědeckou výpověď R. Č. jako jednatele Media Label s.r.o. v rozhodné době, pak je třeba upozornit zejména na to, že tento svědek osobně nejednal se zástupci společností z korporace SAPRIL, resp. si nekontroloval výši obrátu a množství zboží, které si deklarované zprostředkované společnosti odebraly, sám nevedl žádné podklady, na základě kterých následně fakturoval provizi od žalobkyně. Svědek současně nevyvíjel jakékoliv aktivní jednání týkající se tvrzeného zprostředkování a nic konkrétního k deklarované činnosti nevěděl. Veškeré podklady svědek dostával od zástupkyně žalobkyně H. N. Tyto podklady svědek nijak nekontroloval, pouze na jejich základě fakturoval provize pro dodavatelskou společnost Media Label s.r.o. Svědek též bez dalšího upřesnění uvedl, že se jednalo o pokračování obchodních vztahů sjednaných dříve pro jiný subjekt. Vycházeje z popsaneho se tak zdejší soud i v této části ztotožnil s hodnocením žalovaného, že bylo nutno shledat jako značně nestandardním (resp. pochybným) to, aby za dané situace deklarovaný dodavatel Media Label s.r.o. využíval pro stanovení vlastní provize toliko podklady od svého odběratele – zájemce (tj. žalobkyně), přičemž sám nadepsaný svědek za Media Label s.r.o. žádné zprostředkování nezajišťoval a nic bližšího k této činnosti nesdělil. Předmětnou zprostředkovatelskou činnost přitom nepotvrdili zástupci deklarovaných zprostředkovaných společností, jak už bylo uvedeno. Jestliže poté svědek zmínil, že se jednalo o pokračování dřívějších obchodních vztahů, které však blíže nespecifikoval, ani tuto skutečnost zástupci shora jmenovaných společností nepotvrdili.
50. Zdejší soud tak na základě všech konstatovaných okolností vyhodnotil závěr učiněný ve věci daňovými orgány za logicky a odpovídajícím způsobem odůvodněný, ucelený a přesvědčivý. Výše uvedená zjištění tedy v kontextu nadepsané judikatury ve svém souhrnu nepochybně zakládala dostatečný důvod pro zpochybnění (tj. vážné a důvodné pochyby), že došlo k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění v podobě předestřené žalobkyní. Ta tudíž v dané souvislosti neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro nárokování odpočtu DPH z přijatého plnění dle § 72 a § 73 zákona o DPH.
51. Dle závěru soudu se tak daňové orgány ve věci řádně a v souladu se zákonem vypořádaly s otázkou rozložení důkazního břemene a jeho (ne)unesení žalobkyní, když se zabývaly všemi rozhodnými okolnostmi, a to jak samostatně, tak i v jejich vzájemných souvislostech, přičemž se v tomto kontextu vypořádaly i s tvrzeními žalobkyně uplatněnými v rámci daňového řízení. Soud zároveň připomíná, že v dané věci žalovaný neměl povinnost popřít dotčené obchody, popř. zjistit, jak se přesně tato jednání odehrála. Pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni totiž ve smyslu citované judikatury zcela stačilo, že žalovaný vyjevil jednoznačné pochybnosti stran poskytnutí dotčených plnění deklarovaným dodavatelem Media Label s.r.o. v deklarovaném rozsahu. Postup daňových orgánů tak soud ani v tomto kontextu neshledal nezákonným. V projednávané věci se zároveň nejednalo o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

to, že by žalovaný zpochybnil samotný institut zprostředkování, nýbrž šlo o to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně.

52. Žalobkyně v podané žalobě rovněž ve zcela obecné rovině namítla, že žalovaný v řešeném případě postupoval v rozporu s relevantní právní úpravou a judikaturou soudů týkající se uplatňování nároků na DPH, když nezohlednil veškeré důkazy a dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Zdejší soud v tomto kontextu považuje za potřebné znovu připomenout, že řízení o žalobě ve správním soudnictví je ovládáno mj. i zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita daného žalobního tvrzení tak předurčovaly intenzitu následného soudního přezkumu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Soud se proto uvedeným tvrzením mohl zabývat pouze v nastíněné (zcela obecné) rovině, přičemž jej neshledal důvodným. Z obsahu napadeného rozhodnutí je totiž dle soudu zřejmé, že daňové orgány ve věci hodnotily veškeré důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a jejich závěry mají oporu v listinách založených ve správním spisu. Soud pak v posuzovaném případě nevyhodnotil, že by žalovaný nějakou pro věc rozhodnou skutečnost opomenul, resp. že by řádně nezohlednil veškeré relevantní okolnosti, a dospěl tak k nesprávným skutkovým zjištěním. Ostatně ani sama žalobkyně žádný nezohledněný důkaz ve své argumentaci konkrétně neoznačila. Žalobkyní blíže nespecifikované porušení právní úpravy (popř. judikатурních závěrů) či jejich procesních práv, tak dle názoru soudu v řešené věci nevyplynulo, jak se také podává už z dříve učiněných závěrů.
53. V návaznosti na vše uvedené poté soud k obecné poznámce žalobkyně, že kontrola naplňování deklarovaných smluvních povinností u ní začínala a končila tím, zda byl závazek naplněn, opětovně upozorňuje na fakt, že důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění tak, jak byla deklarována na dotčených daňových dokladech – tj. v tvrzeném rozsahu a od deklarovaného dodavatele, nesla právě žalobkyně (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Současně soud zdůrazňuje, že žalobkyně jako subjekt vstupující do obchodních vztahů musela zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 103/2009-57, nebo ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).
54. Stejně tak soud nepřisvědčil povšechnému a značně zavádějícímu tvrzení žalobkyně, že správce daně historicky předmětné obchody plně akceptoval a uznával nároky na odpočet DPH, přičemž tento přístup změnil až na základě pochybností, které vyvstaly po započetí kontroly. Daňové orgány tak předmětný „systém“ nechaly fungovat více než deset let, a to i přes provedené dřívější daňové kontroly. K tomu soud předně konstatuje, že daňové řízení vedené dle daňového řádu je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň, jakož i tuto daň odvést. Hovoří se o tzv. autoaplikaci, která je modifikací administrativní metody právní regulace, typickou pro daňové řízení. To vše tedy činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost. V případě, že by daňový subjekt nesplnil svoji povinnost podat daňové tvrzení, popř. by neprokázal správnost svého daňového tvrzení, vystavuje se nebezpečí rozličných „sankcí“ – např. zahájení řízení z moci úřední či stanovení daně ve výši odlišné od daně přiznané

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňovým subjektem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20). Ze správního spisu vedeného v dané věci (resp. zjištění žalovaného) přitom nijak nevyplývá, že by předmětem kontrolních postupů správce daně vůči žalobkyni byla i jiná zdaňovací období. Nadto ani sama žalobkyně v rámci pouhého odkazu na „dřívější daňové kontroly“ tyto nijak blíže nespecifikovala. Konstrukci uvedenou žalobkyní, že daňové orgány nechaly daný „systém“ fungovat více než deset let, je tak nutno hodnotit za nepřipustně zjednodušující, neboť se tato zjevně opírá právě o již popsany princip tzv. autoaplikace v daňovém řízení. Jestliže pak určitý (konkrétní) nárok na odpočet z přijatých plnění nebyl daňovými orgány dříve prověřován a vyhodnocen, neznamená to bez dalšího, že byl tento nárok na odpočet daně uplatněn zcela zákonným způsobem.

55. Soud v návaznosti na shora uvedené dále konstatuje, že jedním z procesních oprávnění, jímž jsou daňové orgány v průběhu daňového řízení nadány, je i zmíněná daňová kontrola (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2011, č. j. 7 Afs 70/2010-86). Cílem daňové kontroly je pak právě ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně – tj. daňová kontrola slouží k dokazování vlastních tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na stanovení jeho daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Cíl daňové kontroly tedy koresponduje se základním cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je především správné zjištění a stanovení daně.
56. Klíčové pro samotnou daňovou kontrolu je poté vymezení jejího předmětu a rozsahu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 18/2004-65, v tomto směru plyne, že *„je na úvaze správce daně, na co zaměří daňovou kontrolu a v jakém rozsahu. Určí-li, že předmětem kontroly je DPH za určité zdaňovací období, musí se pak pohybovat v těchto mezích, které si sám určil, a to způsobem, který mu stanovuje daňový řád.“* (srov. též Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M.: *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 85). Daňový řád tak výslovně umožňuje, aby byl předmět daňové kontroly prověřován pouze ve vymezeném rozsahu, jako se tomu stalo i v nyní projednávané věci žalobkyně. Jinými slovy, předmět daňové kontroly odpovídá na otázku, co (jakou daňovou povinnost) bude správce daně kontrolovat, a rozsah daňové kontroly stanoví, které (v jakém rozsahu) konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43). Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 12. 2018 je přitom zřejmé, že v řešeném případě byl předmět daňové kontroly konkrétně stanoven na DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období leden až září roku 2018 a DPH za zdaňovací období říjen 2018 před vyměřením, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace Media Label s.r.o. za vymezená zdaňovací období.
57. Z výše uvedeného tedy jasně plyne, že daňové orgány v posuzované věci prověřovaly pouze ta plnění přijatá od Media Label s.r.o. za dotčená zdaňovací období. Předmětem pochybností daňových orgánů tudíž bylo, zda deklarovaný odběr zboží zprostředkoval žalobkyní uváděný dodavatel Media Label s.r.o. v deklarovaném rozsahu, nikoliv však již to, zda bylo skutečně nějaké plnění žalobkyní pro společnosti koncernu SAPRIL. Navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyhodnotil, že by žádné zprostředkování žalobkyní pro společnosti koncernu SAPRIL nemohlo nastat. Tuto stránku věci tak daňové orgány ani nerozporovaly (resp. neproběhla zde daňová kontrola), a proto byly žalobkyni výnosy (resp. výstupy) z jí uskutečněných plnění pro společnosti koncernu SAPRIL ponechány; na rozdíl od plnění stran deklarovaného dodavatele žalobkyně Media Label s.r.o. Žalobkyně tedy v této pro věc relevantní části nijak neprokázala, že předmětná přijatá plnění od Media Label

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

s.r.o. mají ověřitelný vztah s výstupy žalobkyně pro společnosti koncernu SAPRIL, když participace deklarovaného dodavatele Media Label s.r.o. na těchto výstupech nebyla prokázána, přičemž právě v tomto ohledu žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Soud proto shledal nedůvodným nepřiléhavě zobecňující tvrzení žalobkyně, že je absurdním, pokud daňové orgány měly pochybnosti o činnosti realizované zprostředkovateli, a tyto náklady se snažily vyjmout, ale na druhou stranu příjmovou složku daného případu nijak nehodnotily. Ve světle dříve uvedených rozhodných okolností a z nich plynoucích závěrů ve věci samé je poté nevýznamnou též skutečnost, že žalobkyně a její jednatel byli Okresním soudem v Děčíně dne 31. 10. 2022 zproštěni obžaloby pro skutek kvalifikovaný jako zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, kterého se měli dopustit uplatněním nároku na odpočet DPH z fiktivně přijatých zdanitelných plnění, neboť se jednalo o zcela odlišná zdaňovací období, a rovněž tak od nyní posuzované věci odlišné subjekty (tj. ve vztahu k M. J. H. group s.r.o., a GAPY s.r.o.).

58. Vzhledem k veškerým výše uvedeným skutečnostem tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
59. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému

60. náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Ústí nad Labem 31. ledna 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu