



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka, ve věci

žalobkyně: **Nástrojárna BRM s.r.o.**,  
sídlem Loukov č. p. 97,  
zastoupená Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem,  
sídlem Klenov 33, Pluhův Žďár

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č. j. 24934/23/5300-22444-704601,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 5. 2020 dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2016 až duben 2017. K takto doměřené dani uložil též zákonnou povinnost uhradit penále. Žalovaný napadeným

rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům za zdaňovací období leden až listopad 2016 a únor až duben 2017 a dodatečné platební výměry za tato zdaňovací období potvrdil. Dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2016 a leden 2017 žalovaný změnil tak, že vypustil části týkající se penále. Žalovaný ke změně přistoupil proto, že správce daně před zahájením daňové kontroly dne 28. 11. 2017 již disponoval informacemi o tom, že společnost X s žalobkyní neobchodovala, existoval tak předpoklad možného doměření daně a správce daně měl proto postupovat v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení za tato dvě zdaňovací období, což neučinil.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Neodstranila totiž pochybnosti správce daně a neprokázala, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech od dodavatelů X., X, X, X a X (dále jen „sporní dodavatelé“) se fakticky uskutečnila a ona je skutečně přijala.
3. Dále uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi. Správci daně však vznikly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna a žalobkyní přijata. Konkrétně správce daně při daňové kontrole zjistil, že sporní dodavatelé jsou nekontaktní a nezdržují se na adresách sídel zapsaných v obchodním rejstříku. Z vlastní úřední činnosti bylo správci daně známo, že si tito dodavatelé vůči němu neplní povinnosti jak peněžité, tak nepeněžité povahy. Na výzvu správce daně zaslou při provádění daňové kontroly sporní dodavatelé, kromě společnosti X, nereagovali a neposkytli správci daně žádnou součinnost pro ověření žalobkyní tvrzených skutečností. Z evidence České správy sociálního zabezpečení správce daně zjistil, že tito dodavatelé neevidovali žádné zaměstnance, nebo vůbec nebyli vedeni v evidenci zaměstnavatelů, a nemohli tedy realizovat deklarovaná plnění.
4. Jedinými relevantními důkazy, které žalobkyně doložila ve vztahu k plněním od sporných dodavatelů, zůstaly daňové doklady (přijaté faktury) a k nim přiložené výdajové pokladní doklady o úhradách v hotovosti. Na výdajových pokladních dokladech však nebyla uvedena osoba, které byla pokladní hotovost předána, a nebyl na nich ani podpis této osoby. Přílohou byly příjmové pokladní doklady vystavené spornými dodavateli, včetně razítka a podpisu, ze kterého však nebylo možné identifikovat osobu, která hotovost převzala. V případě společnosti X byly předloženy objednávky a přijaté faktury, které byly hrazeny na bankovní účet. Skutečnost, že mezi dvěma subjekty byla provedena úhrada fakturovaných částek, je však schopna prokázat pouze to, že byl uskutečněn peněžní přesun od jedné osoby k osobě druhé, nikoliv to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění v podobě deklarovaného zdanitelného plnění. Stejně tak výpis z bankovního účtu, na který žalobkyně poukazovala částky za fakturovaná plnění společností X, faktické uskutečnění zdanitelného plnění neprokazuje. Veškeré žalobkyní zaslou částky na bankovní účet společnosti X byly navíc následující den z tohoto účtu v hotovosti vybrány. Žalovaný dále zdůraznil, že značná část vydaných faktur, které měly prokázat, že přijatá plnění od sporných dodavatelů byla použita pro uskutečnění plnění pro konečné odběratele, byla žalobkyní vystavena dříve než samotné přijaté faktury od těchto dodavatelů. Ani provedené svědecké výpovědi žalobkyní navržených svědků nepřispěly k objasnění obchodní spolupráce se spornými dodavateli a nemohou být důkazem toho, že k faktickému uskutečnění plnění ze strany těchto dodavatelů pro žalobkyni došlo. Z kontroly hodnot vykázaných v kontrolním hlášení sporných dodavatelů správce daně zjistil, že společnost

X a společnost X sporná plnění ve svých kontrolních hlášeních nevykázala. Naproti tomu společnost X, společnost X a společnost X v příslušných kontrolních hlášeních předmětné daňové doklady zahrnuly. Údaje v kontrolním hlášení jsou však pouze tvrzením plátce podávajícího toto kontrolní hlášení a správce daně je v rámci probíhající daňové kontroly ověřuje. Pokud existují skutečnosti, které faktické uskutečnění plnění zpochybňují, pak se uvedení těchto plnění v kontrolním hlášení nemůže stát nezpochybnitelným důkazem prokazujícím, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno.

5. V reakci na předchozí zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 1. 11. 2022, č. j. 59 Af 2/2022-125 (dále jen „předchozí rozsudek“), se žalovaný v bodech [70]-[85] napadeného rozhodnutí vypořádal s argumentací obsaženou v druhém doplnění odvolání ze dne 10. 1. 2021. Tímto doplněním žalobkyně zpochybnila konkrétní skutečnosti identifikované správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 8. 2018 č. j. 1184106/18/2609-60563-507159 (č. l. 56 spisu; dále jen „výzva ze dne 31. 8. 2018“).

## II. Žaloba

6. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou. Uvedla, že setrvává na všech odvolacích a žalobních námitkách z předchozích řízení. Dále namítala, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu, když nedostatečně vypořádal odvolací námitky. Proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný se o to snažil zejména výzvou ze dne 31. 8. 2018, na níž žalobkyně reagovala právě doplněním odvolání. Dále žalobkyně zopakovala argumentaci z vyjádření ze dne 29. 6. 2023 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, která se překrývá s další žalobní argumentací ve vztahu ke konkrétním pochybnostem správce daně uvedeným ve výzvě ze dne 31. 8. 2018.
7. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný musí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu též prokázat *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Žalovaným zmiňovaná judikatura podle žalobkyně nedostatečně reflektuje zákonný text, a to navíc v neprospěch daňového subjektu. Podle žalobkyně je zřejmé, že „prokázání skutečností vyvracejících“ je silnější požadavek než „prokázání pochybností“. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 9. 8. 2006, č. j. 5 Afs 12/2006-69, podle nějž *„existenci žádných skutečností, kterými by správce daně vyvrátil skutečnosti stěžovatelem prokazované, a dle jeho přesvědčení prokazané, však správce daně neprokázal, když pouze vyslovil pochybnosti“*, a dále na rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, a na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2018, č. j. 11 Af 6/2017-61, podle nichž má správce daně prokázat existenci skutečností, které tvrzení daňového subjektu zcela vyvracejí. Dle rozsudku NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, se ustálil důkazní standard „bez vážných pochybností“. Platí tedy, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, pokud o jeho tvrzeních existují vážné pochybnosti. V tomto ohledu je tedy nemístný požadavek žalovaného v bodě [29] napadeného rozhodnutí, aby si daňový subjekt obstarával důkazní prostředky, jestliže důkazní břemeno tíží správce daně. V trestním řízení také státní zástupce nemůže svou důkazní tíseň zhojit tím, že obviněný má prokázat svou nevinu.
8. Dále žalobkyně poukázala na to, že správce daně nezískal svědeckou výpověď jednatele X. Výpověď účetní této společnosti paní X nevyvrátila důkazy předložené žalobkyní. Její svědecká výpověď byla neurčitá. Svědkyně neznala jméno jednatele společnosti. Toho ostatně ani nedokázala dostatečně věrohodně popsat, neboť jej popsala jako osobu ve středních letech, v době spolupráce mu však bylo 24-30 let. Povědomost o společnosti měla pouze z dokladů, které jí

někdo přinesl. Za celou dobu spolupráce byla ve společnosti pouze jednou, na okolnosti navázání spolupráce si nepamatovala. Svědecká výpověď paní X je podle žalobkyně zcela nepoužitelná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neodůvodnil, proč této výpovědi přiřkládá jakoukoliv důkazní váhu.

9. Svědci paní X a pan X přitom mezi dodavateli žalobkyně společnost X uvedli. Pan X navíc také popsal průběh spolupráce s dodavateli. Není zřejmé, z jakých důvodů daňové orgány upřednostnily výpověď paní X.
10. Žalobkyně zopakovala námitky proti pochybnostem správce daně uvedeným ve výzvě ze dne 31. 8. 2018. Konstatovala, že změny jednatelů, neveřejné účetní závěrky, absence internetových stránek a evidence provozoven představují skutečnosti, které jsou veřejně zjiřitelné. Nahlédnutí správce daně do veřejných rejstříků nelze považovat za přípustný důkaz. Pokud jde o sídla sporných dodavatelů, absenci internetových stránek a evidenci provozoven, správce daně pouze konstatoval, že v den místního šetření nebylo na adrese sídlo těchto subjektů. Není zřejmé, co tím chtěl správce daně prokázat, navíc jde o důkaz vztahující se k období po šetřených zdaňovacích obdobích. Pojem „virtuální sídlo“ nadto není nikde vyjasněn. Seznam virtuálních sídel, na který odkázal správce daně, je jeho interním seznamem, nelze jej považovat za důkaz. Pokud jde o evidenci sporných dodavatelů správou sociálního zabezpečení, o ničem nevypovídá. Z tohoto důkazu neplyne, že absence zaměstnanců v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených žalobkyní. Taktéž to, že někteří sporní dodavatelé jsou nekontaktní, tyto důkazy nevyvrací. Jde o informaci z roku 2018, ne ze zdaňovacích období, která jsou předmětem řízení. Neplnění daňových povinností a status nespolehlivého plátce rovněž nic neprokazují, není zřejmé, jakým způsobem tato zjištění vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených žalobkyní. Totéž podle žalobkyně platí o nekontaktnosti sporných dodavatelů. K rozdílným podpisům žalobkyně konstatovala, že jde o pouhé tvrzení správce daně, jehož pracovníci nejsou odborníci v oboru grafologie. Není zřejmé, co má subjektivní vnímání úředních osob správce daně prokázat.
11. Závěrem žalobkyně konstatovala, že v řízení bylo prokázáno, že své výrobky dodávala třetím odběratelům.
12. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměry správce daně zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Žalobní argumentace podle něj odpovídá odvolací argumentaci, s níž se vypořádal v napadeném rozhodnutí, a to s přihlédnutím k předchozímu zrušujícímu rozsudku krajského soudu. Žalovaný uvedl, že prostý odkaz žalobkyně na dřívější argumentaci je podle judikatury nepřipustný. Podle rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 155/2019-40, uvedení konkrétních žalobních námitek ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), nelze bez dalšího nahradit zopakováním námitek uplatněných v předchozích podání, resp. pouhým odkazem na tato podání. Za žádných okolností tedy nemůže obstát paušální odkaz žalobkyně na její podání učiněná v „prvním“ odvolacím řízení a „prvním“ soudním řízení.
14. Co se týče námitek nepřezkoumatelnosti, žalovaný uvedl, že povinnost správních orgánů řádně odůvodnit svá rozhodnutí nemůže být vykládána jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou námitku. Absence odpovědi na dílčí argument žalobkyně bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, žalovaný mohl námitky vypořádat i implicitně.

Žalovaný konstatoval, že vady vytýkané mu krajským soudem v předchozím rozsudku zcela odstranil a vypořádal se zevrubně s konkrétními námitkami žalobkyně.

15. Dle žalovaného se žalobkyně snaží vytvořit dojem, že správce daně, popř. žalovaný, postupovali v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, resp. v rozporu s judikaturou NSS. Tak tomu ovšem není. Žalovaný odkázal na body [32] - [103] ve spojení s body [118] - [132] napadeného rozhodnutí, ve kterých se k obdobným tvrzením již jednou obsáhle vyjádřil. Trval na tom, že zjistil skutkový stav co nejuplněji, jak mu ukládá § 92 odst. 5 daňového řádu (viz zpráva o daňové kontrole). Dle ustanovení § 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. To však dle ustálené judikatury NSS neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Těmto požadavkům žalovaný dostál.
16. Žalovaný rozdělil pochybnosti na ty týkající se všech posuzovaných plnění a dále na ty, které se týkaly pouze určitých dodavatelů. Důvodné pochybnosti týkající se všech posuzovaných plnění spočívaly zejména v absenci dalších důkazních prostředků (tj. objednávek, dodacích listů, dokladů o přepravě apod.), přičemž správce daně měl k dispozici toliko přijaté faktury, výdajové pokladní doklady o úhradách těchto faktur v hotovosti, kdy na výdajových pokladních dokladech nebyla uvedena osoba, které byla hotovost předána, a nebyl na nich ani podpis této osoby, a příjmové pokladní doklady vystavené předmětnými dodavateli včetně razítka a podpisu, ze kterého však nebylo možné identifikovat osobu, která hotovost převzala (v případě obchodní společnosti LAGEVAL TRADE byly předloženy objednávky a přijaté faktury, které byly hrazeny na bankovní účet obchodní společnosti X, kdy takto připsané částky byly následující den z tohoto bankovního účtu vybírány v hotovosti).
17. Důvodné pochybnosti týkající se konkrétních dodavatelů spočívaly zejména v následujících skutečnostech. V případě společnosti X se jednalo o častou fluktuaci osob na pozici jednatelů, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, nedostatečné lidské a materiální zázemí, využití tzv. virtuálního sídla, neplnění daňových povinností či nekontaktnost společnosti, což vyústilo v označení této obchodní společnosti za nespolehlivého plátce. V případě společnosti X šlo rovněž o častou fluktuaci osob na pozici jednatelů, častou změnu rejstříkového sídla, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, nedostatečné lidské a materiální zázemí, využití tzv. virtuálního sídla, neplnění peněžních (evidované vysoké daňové nedoplatky) a nepeněžních daňových povinností či nekontaktnost společnosti, což vyústilo v označení této obchodní společnosti za nespolehlivého plátce, a na první pohled zřejmou vizuální neshodu podpisů pana X na plné moci a předložených příjmových pokladních dokladech. Obdobně u společnosti X se jednalo o nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, nedostatečné lidské a materiální zázemí, využití tzv. virtuálního sídla, popření obchodní spolupráce s žalobkyní, označení společnosti za nespolehlivého plátce a nesoulad ohledně podpisu osoby přebírající hotovost. Co se týče společnosti X, zde pochybnosti pramenily opětovně z časté fluktuace osob na pozici jednatelů, časté změny rejstříkového sídla, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, neexistence skutečného sídla, ve kterém by obchodní společnost mohla provozovat strojírenskou výrobu, nedostatečného lidského zázemí, neplnění peněžních daňových

povinností či nekontaktnosti této společnosti. V případě společnosti X šlo také o častou fluktuaci osob na pozici jednatelů, častou změnu rejstříkového sídla, nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin ve veřejném rejstříku, pochybnosti o skutečném sídle obchodní společnosti X, ukončení spolupráce s touto společností z důvodu neplnění kvality a termínů, aby následně žalobkyně začala obdobnou spolupráci s obchodní společností X, kterou zastupoval tentýž člověk, na první pohled zřejmou vizuální neshodu podpisů této osoby na předložených příjmových pokladních dokladech a stornu faktury č. 201710, nedostatečné personální zázemí, neplnění nepeněžních daňových povinností či nekontaktnost této společnosti a rovněž její označení za nespolehlivého plátce, a to již v době obchodní spolupráce s žalobkyní.

18. Výzva ze dne 31. 8. 2018 byla dle žalovaného důvodná a detailní. Žalobkyně se k ní vyjádřila, avšak důkazní prostředky, na něž odkázala, pochybnosti správce daně ještě více umocnily. Výše uvedené skutečnosti představují komplex pochybností, které se žalobkyni nepodařilo vyvrátit. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS k této otázce, zejména rozsudek ze dne 28. 8. 2016, č. j. 8 Afs 265/2016-59, v němž se NSS zabýval obdobnými pochybnostmi správce daně. Žalobkyně dle žalovaného přehlíží odlišnosti daňového a trestního řízení.
19. Pokud jde o výpověď paní X, žalobkyně obsah její výpovědi překrucuje. Není pravdou, že si paní Vintrová nepamatovala jméno jednatele společnosti X, pro niž externě pracovala. Paní X uvedla, že jméno jednatele pouze nedokáže vyslovit. Jednatele tohoto dodavatele správce daně nevyšlechl, neboť to považoval za nadbytečné, a žalobkyně jeho výslech ani nenavrhovala. Jednatele společnosti X v písemném vyjádření uvedl, že společnost X s žalobkyní nikdy nespolupracovala, což potvrdila i paní X. Paní X kategoricky odmítla, že by společnost X vystavila daňové doklady ve vztahu k žalobkyni, popřela, že by tato společnost od žalobkyně někdy přijala hotovostní platby, a konečně také uvedla, že razítko na daňových dokladech předložených žalobkyní se neshoduje s originálním razítkem společnosti X.

#### IV.

#### Jednání

20. Ve věci proběhlo dne 10. 7. 2024 ústní jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na své argumentaci. Žalobkyně zdůraznila, že se sporná plnění z logiky věci uskutečnit musela, neboť odběratelé žalobkyně jejich přijetí od žalobkyně potvrdili.

#### V.

#### Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Na prvním místě bylo třeba zabývat se otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud k takové vadě musí přihlédnout i z úřední povinnosti, neboť nepřezkoumatelnost zpravidla brání věcnému přezkumu a posouzení žalobních námitek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS; judikatura Nejvyššího správního soudu dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Podle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový

rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost má místo v případě zásadních vad rozhodnutí, které pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze věcně přezkoumat. To může nastat tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy 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). Tyto závěry jsou přiměřeně aplikovatelné též na nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí.

23. Žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřovala v nedostatečném vypořádání svých odvolacích námitek. Žalobkyně namítala, že se žalovaný neřídil předchozím rozsudkem zdejšího soudu, který mu právě nevypořádání konkrétních odvolacích námitek vytkl. S konkrétními námitkami, které odpovídají i nynější žalobní argumentaci, se však žalovaný věcně vypořádal v bodech [70] - [85] napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Žalobkyně především zpochybňovala unesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb ohledně sporných dodavatelů a touto argumentací se žalovaný zabýval. Napadené rozhodnutí je srozumitelné, založené na seznatelných důvodech. Z žaloby navíc není zřejmé, s jakou odvolací námitkou se žalovaný neměl vypořádat, tj. v čem konkrétně nerespektoval závazný právní názor soudu vyslovený v předchozím rozsudku.
24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jestliže informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Na druhé straně správce daně prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
25. Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval NSS, a to například v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Jde o názor, který plyne také z nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Důkazní břemeno ani břemeno tvrzení nelze absolutizovat a nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal svá tvrzení s naprostou jistotou. Postačí, že provedené důkazy svědčí pro určitý závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37, či přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Jinými slovy, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a není proto povinností správce daně obšírně zjišťovat všechny skutkové okolnosti a opatřovat k nim důkazy. Daňový subjekt je povinen prokazovat veškeré skutečnosti, které tvrdí. V kontextu nynější věci jde o prokázání splnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH, resp. čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, tedy o prokázání, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od jiné osoby povinné k dani (plátce DPH) a že toto plnění použila pro účely svých zdanitelných plnění. Základem prokázání nároku je primárně faktické splnění podmínek, nikoliv předložení formálně bezvadného dokladu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-33). Součástí tohoto břemene proto zpravidla bude také prokázání totožnosti dodavatele (srov. přiměřeně rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*) a rozsahu přijatých zdanitelných plnění (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 10. 2023, č. j.

59 Af 2/2023-62). Tyto podmínky daňový subjekt může prokázat zpravidla účetnictvím, jehož předložení však nemusí bez dalšího vést správce daně k přiznání odpočtu DPH. Je tak pochopitelné, že daňový subjekt musí účetnictví a další důkazní prostředky uchovat pro případ nutnosti prokázat svá tvrzení správci daně, a není důvodná námitka, že si žalobkyně nemusela obstarávat důkazní prostředky. Poukaz žalobkyně na důkazní standard v trestním řízení je zcela mimoběžný, neboť tento standard je odlišný od standardu dokazování v daňovém řízení.

26. Jestliže má správce daně nadále pochybnosti o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností, musí prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších 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 NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, aktivuje se opětovně břemeno na straně daňového subjektu. Ten poté prokazuje soulad účetnictví se skutečností jinými prostředky, zpravidla mimo účetnictví. Může tak setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že navzdory vzniklým pochybnostem se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval, anebo může naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
27. Žalobkyně poukázala na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37, podle něž se důkazní standard pro správce daně ustálil na prokázání „bez vážných pochybností“. Odkazovaný rozsudek se však věnuje důkaznímu břemenu daňového subjektu (srov. závěr bodu 39 citovaného rozsudku). Dále poukázala na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 12/2006-69, z něž citovala, a dovolávala se jeho závěrů. Citace použitá žalobkyní se však v odkazovaném rozsudku nenachází a dále již není zřejmé, jaké závěry z tohoto rozhodnutí žalobkyně dovozuje. Pokud jde o rozsudky NSS č. j. 5 Afs 131/2004-45 a Městského soudu v Praze č. j. 11 Af 6/2017-61, z nich žalobkyně dovodila, že důkazní břemeno tíží správce daně co do prokázání skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů „zcela vyvracejí“, je třeba nejprve připomenout, že citované závěry NSS přijal ve vztahu k předchozí procesní úpravě daňového řízení (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zadruhé, judikatura citovaná výše v bodech 25 a 26 se ustálila na tom, že důkazní standard správce daně spočívá v tom, že musí prokázat důvodnost svých pochyb. Požadavek žalobkyně založený na jí citované judikатурní linii odpovídá spíše tomu, aby správce daně prokázal, že účetní záznamy daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností (spojení „zcela vyvracejí“). Navazující judikatura přitom dospěla k závěru, že takto široce pojaté důkazní břemeno správce daně netíží. Zatřetí, judikатурní závěry, jichž se žalobkyně dovolává, nemají v citovaných rozhodnutích žádnou hlubší oporu. Ostatně ani současná ani předchozí procesní úprava daňového řízení neobsahovala požadavek na prokázání skutečností správcem daně, které tvrzení daňového subjektu zcela vyvracejí.
28. Před vlastním posouzením jednotlivých pochybností ve vztahu ke sporným dodavatelům soud podotýká, že některé skutečnosti zjištěné správcem daně lze využít pouze podpůrně. Především jde o tzv. virtuální sídla a absenci účetních závěrek ve sbírce listin. V případě virtuálních sídel jde sice o pravidelný jev v případě podezřelých obchodů, avšak tato skutečnost sama o sobě o ničem nesvědčí. Podnikatelským subjektům nic nezakazuje využít virtuálního sídla, ať už jsou

důvody jakékoliv. Ve spojení s dalšími pochybnostmi však virtuální sídlo může představovat relevantní okolnost. Pokud jde o vkládání účetních závěrek do sbírky listin, jde sice o zákonnou povinnost, která však není plněna řadou podnikatelských subjektů, a proto nesplnění této povinnosti nemůže bez dalšího vyvolat pochybnosti správce daně. Nicméně také může fungovat podpůrně, jestliže správce daně má další relevantní pochybnosti. Totéž se týká evidence provozoven, která spolu s dalšími pochybnostmi může vytvářet ucelený obraz o fungování dodavatele. Správce daně vytýkal také absenci internetové prezentace sporných dodavatelů. I tuto skutečnost lze podle soudu využít pouze podpůrně, a to s přihlédnutím k povaze obchodního vztahu, oboru podnikání, či délce působení dodavatele na trhu. Řada obchodních závodů funguje na základě doporučení a osobních kontaktů, a proto není vedení a udržování webových stránek potřeba. Uvedené pochybnosti je tak třeba vnímat zejména v kontextu dalších závažnějších pochybností uvedených níže.

29. Opakované změny jednatelů se týkaly společností X, X, X a X. Jestliže žalobkyně uvádí, že správce daně zjistil pouze veřejně dostupné skutečnosti, nijak to jeho pochybnosti nevyvrací. Žalobkyně současně tvrdila, že tyto skutečnosti nemají oporu ve spisu. Podle soudu takový postup není nezbytně nutný, jestliže správce daně uvede, kde tuto skutečnost zjistil (výpis z obchodního rejstříku) a daňový subjekt má možnost si jeho tvrzení ověřit. Současně jde o okolnost, která může poukazovat to, že dodavatel není standardním podnikatelem, ale pouze „účetní schránkou“. I tuto pochybnost je však třeba vnímat v kontextu dalších pochybností, což však žalovaný učinil.
30. Neplnění daňových povinností správce daně zjistil u společností X, X a X. Žalobkyni uvedla, že jí není zřejmé, co touto skutečností chce správce daně prokázat, neboť kontrolovaná zdaňovací období nemohou být ovlivněna událostmi z pozdější doby. Správce daně však ve výzvě ze dne 31. 8. 2018 uvedl, že společnosti X a X přestaly vykazovat ekonomickou činnost krátce po ukončení spolupráce s žalobkyní. Společnost X vykázala zdanitelná plnění k DPH naposledy za období 1. čtvrtletí 2017. Žalobkyni lze dát za pravdu, že uvedené skutečnosti nastaly po tvrzené spolupráci. To však bez dalšího nebrání tomu, aby tyto skutečnosti odůvodnily pochybnosti správce daně o tom, zda sporní dodavatelé skutečně dodali deklarovaná plnění. Podle soudu není součástí běžného obchodního styku, aby podnikatel krátce po ukončení zakázky svou činnost zcela utlumil a přestal vykazovat zdanitelná plnění či podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob.
31. Pokud jde o evidenci správy sociálního zabezpečení, a tedy zaměstnávání dalších osob, týká se tato pochybnost společností X, X, X, X a X, které evidovaly jako zaměstnance pouze jednatele. Podle soudu jde o velice zásadní pochybnost, která ve spojení s dalšími skutečnostmi svědčí o tom, že deklarovaná plnění tyto společnosti nemohly poskytnout, neboť k tomu neměly lidské zdroje ani zázemí. V tomto ohledu je tedy relevantní, že společnosti neevidovaly provozovny v obchodním rejstříku a správce daně nezjistil, že by se jednalo o pouhou evidenční chybu. Ve spojení s touto skutečností je rovněž relevantní existence virtuálního sídla, která ještě více umocňuje pochybnosti o tom, že deklarovaná plnění neměly tyto společnosti kde provést.
32. Výše uvedené skutečnosti pak dokresluje nekontaktnost sporných dodavatelů, což platí pro společnosti X, X, X a X. Je sice pravdou, že nekontaktnost sporných dodavatelů je skutečností zjištěnou později, avšak společně s dalšími skutečnostmi je významná pro založení relevantních pochybností správce daně. Jakkoliv ve sporech o DPH jde o častý jev, není běžné, aby podnikatelé s orgány veřejné moci zcela nespoupracovali. Tyto závěry lze podle soudu vztáhnout také na status nespolehlivého plátce (společnosti X, X a X). Opět jde o pravidelný jev v tomto typu soudních sporů, avšak nejde o zcela běžnou součást podnikatelského prostředí.

Cílem podnikání je dosahování zisku, a to, pokud možno, dlouhodobě. Není tak standardní, že podnikatel uzavře menší část obchodů a poté zcela „zmizí“ a přestane plnit daňové povinnosti. Pro založení oprávněných pochybností správce daně tak není rozhodné, zda byl společností udělen status nespolehlivého plátce až po ukončení tvrzené spolupráce. Nadto společnost X tento status získala již v průběhu deklarované spolupráce. S touto společností žalobkyně navíc ukončila spolupráci z důvodu nekvalitní výroby a nekomunikace a následně navázala spolupráci s X, kterou zastupovala tatáž osoba, pan X. Tuto pochybnost žalobkyně nedokázala rozptýlit.

33. Pokud jde o rozdílnost podpisů, týká se tato skutečnost společností X, X a X. Žalobkyně namítala, že správce daně nemá odborné znalosti a dovednosti k tomu, aby podpisy analyzoval. K tomu soud uvádí, že správce daně takovými znalostmi nemusí disponovat v případě, že závěr o rozdílu jde učinit pouhým pohledem. Není například vůbec zřejmé, kdo pokladní doklad podepsal (X). V takovém případě není třeba přizvat znalce z oboru grafologie. Žalobkyně tvrzení správce daně nijak relevantně nezpochybnila, neuvedla, jak k rozdílným podpisům došlo apod. Jde především o to, že absence věrohodného podpisu na shromážděných listinách pochybnosti správce daně výrazně zvyšuje. Jestliže na příjmových dokladech není podpis odpovídající podpisu na úředně ověřené listině (plné moci v případě X) či na stornu faktury (X), jde o relevantní zjištění, které může nasvědčovat tomu, že sporní dodavatelé nebyli skutečnými dodavateli deklarovaných plnění. Nutno podotknout, že tyto pochybnosti mohli rozptýlit sporní dodavatelé, kteří však byli povětšinou nekontaktní, a mohli sdělit důvody rozdílnosti podpisů nebo naopak pochybnosti potvrdit (viz rozsudek NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59).
34. Pokud jde o ústní objednávky, týká se tato pochybnost společnosti X. Ve výzvě správce daně specifikoval, že podle sdělení žalobkyně smlouvy s dodavatelem i objednávky byly vždy pouze ústní. Současně však žalobkyně předložila písemnou objednávku dílů pro tohoto dodavatele při jiném daňovém řízení. Tato skutečnost je tak vysoce relevantní, jestliže ani sama žalobkyně neměla úplný přehled o průběhu spolupráce.
35. Uvedené skutečnosti tak ve svém souhrnu založily relevantní pochybnosti správce daně způsobilé opětovně aktivovat důkazní břemeno žalobkyně. Soud navíc podotýká, že výzva ze dne 31. 8. 2018 zasláná správcem daně je poměrně podrobná, obsahující odkazy na zdroje pochybností.
36. Z důvodu přechodu důkazního břemene to byla žalobkyně, kdo byl povinen svá tvrzení prokázat. Důkazní povinnosti správce daně končily prokázáním jeho důvodných pochybností. Nebyl to správce daně, kdo měl prokazovat, že se obchodní případy udály jinak, než deklarovala žalobkyně, ale byla to žalobkyně, kdo byl povinen prokázat, že se odehrály právě tak, jak tvrdila. Připomínka žalovaného, že je na žalobkyni, aby si v obchodních vztazích počínala obezřetně a opatřovala si dostatek důkazů k případnému použití v daňovém řízení, byla proto zcela namístě. Konkrétní osoba dodavatele, který plnění poskytl, jistě nebyla otázka spadající mimo sféru žalobkyně, jejíž prokázání by bylo pro žalobkyni objektivně nemožné.
37. Námitky žalobkyně směřující do hodnocení některých provedených důkazů jsou podle soudu nepodložené. Především výpověď bývalé externí účetní společnosti X žalobkyně překrucuje. Není pravdou, že by si nepamatovala příjmení jednatele této společnosti. Svědkyně Vintrová pouze uvedla, že jej neumí vyslovit, protože jde o cizince. Také pochybnosti žalobkyně o popisu a věku jednatele nejsou podle krajského soudu relevantní. Svědkyně X mimo jiné vypověděla, že do osobního styku s jednatelem společnosti přišla v menší míře, protože doklady jí nosila sekretářka. Nadto není neobvyklé, že se jí mohl jevit starší, než byl jeho

biologický věk v době spolupráce. Výpověď jako celek však pochybnosti nevyvolává. Podstatné je, že svědkyně Vintrová spolupráci mezi žalobkyní a společností X vyloučila. Pokud žalobkyně namítá, že správce daně nevyslechl jednatele této společnosti, je třeba především zdůraznit, že žalobkyně jeho výslech k prokázání svých tvrzení v průběhu daňového řízení nikdy nenavrhl. Jednatel společnosti ostatně spolupráci s žalobkyní v přípisu zasláném správci daně vyloučil.

38. Co se týče výpovědi pana X, byl externím spolupracovníkem žalobkyně, který mezi spolupracujícími subjekty žalobkyně uvedl i společnost X. Z jeho výpovědi však nic bližšího nevyplývá. Pan X mimo jiné vedl, že za všechny sporné dodavatele jednal pan X (jednatel X), ačkoliv jednatelem X byla jiná osoba. Jakkoliv výpověď pana X byla poměrně podrobná, pokud šlo o jeho činnost (kalkulace, výkresy apod.), ohledně sporných dodavatelů nové informace nepřinesla. Daňové orgány tak nepochybyly, jestliže výpověď pana Rybáčka vyhodnotili jako nedostatečně konkrétní. Pokud jde o výpověď paní X, ta také uvedla, že za sporné dodavatele jednal pan Ostološ, a stejně jako pan Rybáček uvedla mezi dodavateli společnost X. S dodavateli však přicházela do kontaktu v minimální míře a vypovídala primárně o účetních záležitostech. Ani tato výpověď tak nemohla prokázat splnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH ve vztahu ke společnosti X.
39. K hodnocení důkazů provedených v průběhu daňového řízení soud v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí, zejména body [91] - [99] a [131].
40. Pokud žalobkyně namítala, že své výrobky dodávala třetím odběratelům, soud pouze konstatuje, že reciprocita mezi daní na vstupu a na výstupu není a ani nemůže být zaručena. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34.
41. Závěrem soud konstatuje, že pokud žalobkyně odkázala na svá předchozí podání a setrvala na nich, nejde o řádně uplatněnou žalobní námitku. Podle judikatury NSS je sice možné odkázat na předchozí argumentaci, ale je třeba svůj odkaz specifikovat a neučinit tak pouze obecně a neurčitě (viz rozsudek ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74).

## VI.

## Závěr a náklady řízení

42. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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 úspěch žalovaný, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## 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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 10. dubna 2024

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu