



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **MOTO Jeans, s.r.o.**, se sídlem Horní Pěna 56, Horní Pěna, zastoupená Mgr. Petrem Knittlem, advokátem se sídlem Sokolská třída 871/6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2022, č. j. 50 Af 18/2018 - 190,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Dne 22. 7. 2015 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj jako správce daně (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu DPH, mj. za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 až 1. čtvrtletí roku 2015. Dne 21. 9. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2015 před vyměřením daně. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2017, č. j. 1181878/17/2205-60563-303417 (dále jen „zpráva“), mj. vyplynulo, že na účet žalobkyně byla v roce 2013 připsána jedna platba od společnosti CS Data, s. r. o. (dále jen „CS Data“). V roce 2014 pak žalobkyně obdržela další tři platby od společností PS Tech, s. r. o. (dále jen „PS Tech“).

[2] Z předložených dokladů nebylo zřejmé, k jakým plněním se tyto úplaty vztahují, zda se jedná o úplaty za již uskutečněná zdanitelná plnění a kdy žalobkyně z těchto úplat přiznala a zaplatila DPH. Správce daně ji proto vyzval k prokázání uvedených skutečností. Žalobkyně k výzvě uvedla, že platby od společnosti PS Tech jsou úhradou faktur, které žalobkyně vydala společnosti TradeVision Europe, s. r. o. (dále jen „TradeVision“) – k platbě došlo na základě dohody o úhradě vzájemných pohledávek mezi žalobkyní, PS Tech a TradeVision. Žalobkyně rovněž uvedla, že platba od společnosti CS Data byla zaúčtována jako vklad společníka.

[3] Podle správce daně žalobkyně neprokázala, k jakým plněním se dané úplaty vztahují. Správce daně neuvěřil tvrzení o zaúčtování platby společnosti CS Data na vklad společníka, neboť daná společnost nikdy nebyla dle výpisu z obchodního rejstříku společníkem žalobkyně. Žalobkyně rovněž správci daně nepředložila účetní knihy za rok 2013, z nichž by její tvrzení vyplývalo. Pokud jde o úplaty od společnosti PS Tech, jedna z nich zcela a druhá částečně tvořily úhradu daňového dokladu, jímž žalobkyně vyfakturovala společnosti PS Tech uskutečnění *terénních prací* (srov. blíže odst. [5] níže). Ve vztahu k ostatním úplatám však žalobkyně nepředložila výše uvedenou dohodu o úhradě vzájemných pohledávek, a to ani na výzvu správce daně. Z dožádané účetní evidence společnosti TradeVision za období leden až červen 2014 neplyne, že by tato společnost v daném období spolupracovala se společností PS Tech. Společnosti tak vůči sobě nemohly mít za dané období pohledávky, které by si mohly započíst. Ani v tomto směru tak správce daně tvrzením žalobkyně neuvěřil.

[4] Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobkyně porušila § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění do 28. 7. 2016 (dále jen „ZDPH“), neboť nepřiznala daň na výstupu z přijetí jedné úplaty od společnosti CS Data a dvou úplat od společnosti PS Tech.

[5] Ze zprávy dále vyplynulo, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2014 vystavila společnosti PS Tech daňový doklad č. 14008, podle nějž uskutečnila pro danou společnost *terénní práce v měsíci dubnu roku 2014*. Ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2014 vystavila žalobkyně daňový doklad č. 13010, a to společnosti CS Data, pro níž uskutečnila *zajištění akce 4.-5. 10. 2013*. Žalobkyně dále deklarovala, že ve zdaňovacích obdobích 1. a 2. čtvrtletí 2014 pro společnost TradeVision provedla plnění týkající se *konzultací*, na jejichž základě vystavila celkem šest daňových dokladů č. 14002 až 14007. Na všech daňových dokladech uvedla odpovídající DPH a přiznala ji na ř. 1 (Zdanitelná plnění – Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) daňových přiznání za odpovídající zdaňovací období.

[6] Z předložených dokladů nebylo zřejmé, jaké konkrétní práce měla žalobkyně provést. Definice plnění na daných daňových dokladech neuváděly dostatečně jasně např. jaké konkrétní *terénní práce* měly být uskutečněny či jaká konkrétní plnění v rámci tvrzené *akce 4.-5. 10. 2013* měla být poskytnuta. Správce daně proto žalobkyni vyzval k prokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění provedeného na základě výše uvedených daňových dokladů, jakož i osob, které plnění uskutečnily, a místa, kde k němu došlo. K provádění *terénních prací* žalobkyně mj. uvedla, že práci zajišťovali blíže neidentifikovaní studenti

pokračování

a lidé, kteří pro ni pracují v rámci svého volného času, a že práce byly provedeny bagrem, jehož přepravu na místo plnění zajišťoval odběratel. Ohledně *akce 4.-5. 10. 2013* žalobkyně mj. uvedla, že pro odběratele zajistila např. průvodce, dopravu, občerstvení a ubytování. Služby vykonala jednatelka žalobkyně, dopravu zajistila od svých známých, které nechtěla jmenovat, a předložila dvě fotografie dokladu na nákup občerstvení, které mělo být použito při realizaci akce. Pokud jde o plnění týkající se *konzultací*, žalobkyně mj. uvedla, že si nevzpomíná, jak časově náročné bylo jejich provádění. Služby předávala odběrateli na flash disku, nevěděla však, kdo je koncový příjemce. Práce byly univerzální, provádělo je 8-10 lidí, jejichž jména žalobkyně odmítla sdělit. Žalobkyně nebyla schopna popsat jednotlivá plnění, jež se měla podle dokladů uskutečnit, ani vysvětlit některé zkratky, které se na dokladech nacházely. Jednatelka žalobkyně při ústním jednání rovněž uvedla, že šlo o plnění na klíč, avšak bez svých poznámek není schopna jednotlivá plnění popsat. Poté však plnění blíže neosvětlila, ani dané poznámky nepředložila.

[7] Uvedené skutečnosti správce daně zhodnotil tak, že žalobkyně neprokázala, k jakým plněním se dané úplaty vztahují a zda se předmětná plnění vůbec fakticky uskutečnila. Ve vztahu k provedení *terénních prací* žalobkyně setrvala jen v rovině tvrzení, jež nijak neprokázala. Taktéž ohledně *akce 4.-5. 10. 2013* žalobkyně svá tvrzení ničím nepodložila. Výjimkou jsou fotografie dokladu na nákup občerstvení, které jsou však nečitelné. Zároveň z účetní evidence žalobkyně nevyplývá, že by k přijetí předmětného občerstvení uplatnila nárok na odpočet. I kdyby však doklad předložen byl, bez dalšího by neprokazoval uskutečnění předmětných tvrzených zdanitelných plnění. Pokud jde o plnění týkající se *konzultací*, žalobkyně opět nepředložila žádný konkrétní důkaz k prokázání svých tvrzení. Nedoložila ani výsledek prací, který by měla mít v elektronické podobě k dispozici, nebyla schopna vysvětlit pojmy uvedené v daňových dokladech, ani nepředložila poznámky, jež údajně obsahovaly bližší popis plnění. Rovněž byl správce daně toho názoru, že plnění nemohlo být *na klíč* a zároveň *univerzální*, neboť tyto dvě skutečnosti se z povahy vylučují.

[8] Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že byla povinna podle § 21 odst. 1 ZDPH přiznat DPH z uskutečnění předmětných plnění na ř. 1 daňových přiznání za odpovídající zdaňovací období, neboť neprokázala, zda fakticky došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Správce daně proto deklarovaná plnění vyloučil z ř. 1 odpovídajících daňových přiznání. Jelikož však žalobkyně vystavila předmětné daňové doklady, na nichž uvedla DPH, byla povinna v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH tuto daň přiznat na ř. 62 konkrétních daňových přiznání, a to přesto, že neprokázala faktické uskutečnění daných plnění. Žalobkyně na ř. 62 daňových přiznání uvedla DPH týkající se provádění všech tří plnění, proto správce daně předmětné částky na daném řádku ponechal.

[9] Ze zprávy dále vyplynulo, že společnost TradeVision eviduje daňové doklady č. 14002 až 14007, které žalobkyně vystavila a které se vztahují k uskutečnění plnění v podobě *konzultací*. Z těchto daňových dokladů si společnost TradeVision uplatnila nárok na odpočet daně. Zároveň však jsou na dokladech č. 14003 až 14007 uvedena jiná data uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení než na dokladech téhož čísla na totéž plnění, které předložila žalobkyně. Obě sady dokladů nebyly totožné i proto, že doklady předložené společností TradeVision obsahovaly, na rozdíl od dokladů předložených žalobkyní, podpisy a razítka žalobkyně. Ta existenci duplicitních dokladů nevysvětlila.

[10] Správce daně tak vyhodnotil, že žalobkyně vystavila dvě sady daňových dokladů s tímiž čísly 14003 až 14007 a na totéž plnění, avšak s odlišnými daty uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení. Ani ověřením u společnosti TradeVision se správci daně nepodařilo zjistit, zda žalobkyně pro danou společnost uskutečnila zdanitelné plnění dle uvedených daňových dokladů. S ohledem na to správce daně uzavřel, že žalobkyně sice nebyla povinna v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH přiznat DPH z uskutečnění předmětného plnění na ř. 1 daňových přiznání za odpovídající zdaňovací období, avšak jelikož vystavila předmětné daňové doklady, na nichž uvedla DPH, byla povinna podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH tuto daň přiznat na ř. 62 konkrétních daňových přiznání. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, zvýšil správce daně žalobkyni daň na výstupu na ř. 62 daňového přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, a to o celkovou daň uvedenou na druhé sadě daňových dokladů.

[11] Na základě uvedených zjištění vydal správce daně ve dnech 9. 5. 2017 a 10. 5. 2017 sedm dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 až 2. čtvrtletí roku 2015, a to podle § 139 ve spojení s § 140 odst. 1 a s § 147 daňového řádu, jimiž žalobkyni doměřil DPH a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[12] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 10. 7. 2018, č. j. 30612/18/5300-21442-711359, podle 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti nadepsaným dodatečným platebním výměrům a daná rozhodnutí správce daně potvrdil.

[13] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). V ní mj. namítala, že výklad § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH nemůže vést k závěru, že vystavená faktura vždy zakládá povinnost uhradit DPH podle údajů v ní uvedených. Dále tvrdila, že žalovaný a správce daně nedostatečně zjistili skutkový stav a nepostupovali podle § 92 odst. 2 daňového řádu.

[14] Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění zejména uvedl, že není povinností správce daně prokazovat, že údaje uvedené v uplatněných důkazních prostředcích jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; povinností správce daně je prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Ty vznikly na základě zjištění z evidence společnosti TradeVision. V takové chvíli přechází důkazní břemeno na žalobkyni jako daňový subjekt a jejím úkolem je doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu. Této povinnosti žalobkyně nedostála a důkazní břemeno neunesla. K námitce týkající se údajně nesprávného výkladu ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH uvedl, že v případě žalobkyně nebylo uskutečnění zdanitelných plnění zjištěno najisto. Žalobkyně přiznala daň na výstupu z uskutečnění zdanitelných plnění pro společnost CS Data, TradeVision a PS Tech, avšak nebylo prokázáno, že by tato plnění byla ze strany žalobkyně uskutečněna. Krajský soud odkázal na judikaturu zejména zdejšího soudu a Soudního dvora Evropské unie, podle níž doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Daňový dluh vzniká pouze proto, že vystavitel daňového dokladu na něm uvedl DPH. Krajský soud rovněž zohlednil, že správní soudy již rozhodovaly o případu doměření DPH společnosti TradeVision, jelikož jí daňové orgány neuznaly nárokované odpočty daně na vstupu

pokračování

z plnění, která jí měla být poskytnuta žalobkyní dle daňových dokladů č. 14002 až 14007. I správní soudy v těchto věcech dospěly k závěru, že existence plnění nebyla prokázána.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[16] Stěžovatelka má za to, že se na její případ ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH neuplatní, neboť ona i společnost TradeVision vedou v účetní evidenci totožné faktury č. 14002 až 14007, nikoliv rozdílné faktury. Krajský soud se touto námitkou nevypořádal. Daňové doklady z evidence stěžovatelky i společnosti TradeVision obsahují všechny náležitosti ve smyslu § 29 odst. 1 ZDPH a vzájemně se liší pouze ve dvou z dvanácti povinných údajů. Při takové míře shody nelze doklady považovat za různé písemnosti, a proto nemohla stěžovatelce vzniknout povinnost uhradit DPH z těchto dokladů ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Stěžovatelka rovněž žalovanému vytýká, že po ní v rozporu se zásadou neutrality požaduje, aby znovu uhradila daň z druhé sady vystavených daňových dokladů, ačkoli jde pouze o jednu sadu faktur, z nichž daň již řádně přiznala a uhradila. Zároveň tvrdí, že v jejím případě nedošlo k ohrožení daňových příjmů, neboť po dvou letech od vystavení daňových dokladů ona i společnost TradeVision evidovaly daň pouze z jedné sady faktur.

[17] Dále stěžovatelka namítá, že žalovaný ani správce daně neprovedli důkaz „soubor-tabulku vkladyspol2013.xls“, jímž mělo být prokázáno, že platba od společnosti CS Data odpovídala splnění její vkladové povinnosti jakožto společnice stěžovatelky (srov. blíže odst. [2] a násl. výše). Žalovaný ani správce daně rovněž neozřejmili, proč daný důkaz neprovedli. Krajský soud tento postup aproboval a vyhodnotil, že důkaz měl být předložen již před daňovými orgány. Stěžovatelka má za to, že byl žalovaný povinen si daný důkaz vyžádat či jinak opatřit, popřípadě neprovedení důkazu řádně odůvodnit.

[18] Poslední námitka míří proti postupu správce daně, který stěžovatelce doměřil daň v základní sazbě u plateb, u nichž stěžovatelka neprokázala účel přijaté platby (srov. odst. [1] an. výše). Krajský soud se podle tvrzení stěžovatelky s námitkou téhož obsahu vypořádal odkazem na odst. [32] rozhodnutí žalovaného, který v něm uvádí, že správce daně doměřil daň na výstupu v základní sazbě DPH ve výši 21 %. Správce daně tento postup zdůvodnil na str. 8 zprávy, na níž žalovaný odkázal. Podle něj, jelikož předmětné úplaty „neodpovídají svojí výší příjmům za ubytování a [...] plátce jiná zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně, ke kterým by tyto úplaty možno přiřadit, neposkytoval, je zřejmé, že se jedná o úplaty za zdanitelná plnění podléhající základní sazbě daně a z těchto úplat tak vznikla plátcí povinnost přiznat daň v základní sazbě daně“.

[19] Stěžovatelka namítá, že daná konstrukce správce daně nemá oporu v zákoně. Podle ní je den uskutečnění zdanitelného plnění taxativně vymezen v § 21 ZDPH. Daňové orgány proto byly povinny prokázat konkrétní zdanitelné plnění, za něž stěžovatelka obdržela uvedené úhrady. Stěžovatelka má za to, že nepostačuje pouhé vyjádření pochybností o jejích tvrzeních, neboť § 21 ZDPH stanovuje povinnost přiznat daň z platby na zdanitelné plnění.

Odkazuje k tomu na důvodovou zprávu k ZDPH, podle níž „[n]a rozdíl od dosavadní úpravy vzniká přijetím jakékoli platby, včetně zálohy a dotace k ceně plnění povinnost pro plátce přiznat daň z této přijaté platby, jejíž výši vypočte podle § 37 odst. 1 písm. b)“.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka pouze zopakovala obsah své žalobní námitky vztahující se k nemožnosti aplikace § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH na její případ, a shrnul argumentaci krajského soudu k této námitce. K údajnému neúplnému zjištění skutkového stavu uvedl, že nelze klást správci daně k tíži to, že neprovedl důkaz „soubor-tabulku vkladyspol2013.xls“, pokud jej stěžovatelka v řízení nepředložila. Žalovaný neprovedení tohoto důkazu odůvodnil v odst. [109] až [111] svého rozhodnutí. Pokud jde o námitku proti postupu správce daně, který stěžovatelce u plateb doměřil daň v základní sazbě, žalovaný poukazuje na to, že důkazní břemeno ohledně prokázání předmětu a povahy plateb tíží stěžovatelku. Nelze proto dovozovat, že bylo povinností správce daně prokázat konkrétní zdanitelné plnění, k němuž se měly obdržené úhrady vztahovat. Závěrem navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval zákonnými náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH „[p]řiznat daň jsou povinni [...] osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.“

[24] Stěžovatelka namítá, že na projednávanou věc nelze aplikovat ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH – nelze tak doměřit daň na výstupu uvedenou na druhé sadě daňových dokladů. Pro přehlednost lze doplnit, že jde o ty doklady, které v účetní evidenci vede společnost TradeVision a které se od daňových dokladů stěžovatelky liší tím, že uvádí jiná data uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení a jsou opatřeny podpisy a razítkem stěžovatelky. Ta tvrdí, že jde ve skutečnosti o jednu sadu dokladů. Namítá, že pokud se obě tvrzené sady daňových dokladů liší ve dvou z dvanácti povinných údajů, nelze doklady považovat za různé písemnosti. Stejně tak tvrdí, že správce daně porušil zásadu daňové neutrality, jelikož po ní nedůvodně požaduje uhradit daň uvedenou v druhé sadě dokladů.

[25] Úvodem je třeba poukázat na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se břemena tvrzení a důkazního břemene ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu. 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. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti

pokračování

týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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*. 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. 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 (zvýraznění doplněno). Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. např. rozsudky ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022 - 42, odst. [17], ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020 - 45, odst. [58], či ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020 - 48, odst. [20]). Tytéž závěry přdestřel v napadeném rozsudku krajský soud (srov. odst. 56 a 87 a násl.).

[26] Lze doplnit, že bylo povinností stěžovatelky jakýmikoliv důkazními prostředky prokázat, k jakým plněním se vztahují platby připsané na její bankovní účet. Stejně tak stěžovatelku tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, zda se další předmětná plnění vůbec fakticky uskutečnila. Povinnosti prokázat rozhodné okolnosti se stěžovatelka nemůže zbavit ani poukazem na povinnost správce daně zjistit co nejúplněji skutkový stav věci. Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze tuto povinnost vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, z novější judikatury např. rozsudek ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020 - 26, odst. [27]; zvýraznění doplněno).

[27] Krajský soud rovněž podrobně a v souladu s rozhodovací praxí zdejšího soudu zdůvodnil, že daňový dluh vzniká v souladu s § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu DPH. Doměření daně pak není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, či ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019 - 30, odst. [15] a násl.; v podrobnostech srov. odst. 61 a násl. napadeného rozsudku).

[28] Pokud stěžovatelka namítá, že jí správce daně chybně doměřil DPH z druhé sady dokladů, neboť jde o tytéž doklady, je třeba uvést, že toto své tvrzení nijak neprokázala. Daňové orgány i krajský soud vyhodnotily, že rozdílné aspekty obou sad dokladů (srov. odst. [9] výše) založily vážnou a důvodnou pochybnost, zda se jedná o totožné doklady. Tuto pochybnost stěžovatelka nijak nevyvrátila a nerozptýlila a setrvala pouze v rovině tvrzení, že se o totožné doklady jedná. S ohledem na to daňové orgány i krajský soud vyhodnotily, že neunesla důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení. Stejně tak nebylo s jistotou ověřeno, že pro společnost TradeVision uskutečnila zdanitelná plnění podle této druhé sady dokladů. Za této situace správce daně zvýšil daň na výstupu odpovídající dani uvedené na druhé sadě dokladů.

[29] S ohledem na výše uvedené nemohou obstát další argumenty založené na premise, že stěžovatelka důkazní břemeno unesla a že daňové doklady tvoří jednu totožnou sadu. Předmětné daňové doklady nejsou stejné, neboť mají odlišné náležitosti a stěžovatelka neprokázala, že by přesto obsahově šlo o tytéž doklady. Stejně tak nelze jejich rozdílnost překlenout bagatelizací rozdílných náležitostí. K údajnému porušování zásady daňové neutrality lze pouze doplnit, že daňové orgány i krajský soud postupovaly zcela v souladu s výše uvedenou judikaturou a správce daně zcela správně doměřil stěžovatelce daň uvedenou ve vystavených daňových dokladech. S namítanou nemožností ohrozit daňové příjmy se již krajský soud vypořádal v odst. 69 napadeného rozsudku. Stěžovatelka žádné argumenty konkurující závěru krajského soudu nepředkládá. Zdejší soud proto ve shodě s názorem krajského soudu uvádí, že stěžovatelka na základě dokladů, na nichž uvedla DPH, umožnila nárokovat odpočet daně svému odběrateli (tj. společnosti TradeVision). Nebezpečí ztráty daňových příjmů tak nevyhloučila. Stejně tak neuvedla ani neprokázala jiné kroky, které by k zamezení nebezpečí vedly.

[30] Pokud jde o namítané neprovedení důkazu „*soubor-tabulka vkladyspol2013.xls*“, je třeba opětovně odkázat na výše uvedenou judikaturu týkající se břemena tvrzení a důkazního břemene ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu. Z napadeného rozsudku plyne, že stěžovatelka údajně předpokládala, že správci daně předmětný důkazní prostředek poskytla. Žalovaný však uvedl, že důkazní prostředek v řízení nepředložila a že si jej od ní nevyžádal. Krajský soud uzavřel, že jde o pochybení, které lze přičítat pouze stěžovatelce (srov. odst. 105 a 106 napadeného rozsudku). Podle zdejšího soudu opět nelze závěrům napadeného rozsudku v této části ničeho vytknout. Stěžovatelka se mýlí, pokud má za to, že bylo povinností žalovaného vyžádat si prostředek k provedení důkazu. Tím by se důkazní břemeno v rozporu s výše uvedenou judikaturou přenášelo na daňové orgány. Stejně tak nesprávně uvádí, že žalovaný neosvětlil důvod svého postupu – učinil tak v odst. [109] a násl. ve spojení s odst. [19] svého rozhodnutí.

[31] Poslední námitka stěžovatelky směřuje k nesprávnému postupu správce daně, který jí doměřil daň v základní sazbě u plateb, u nichž stěžovatelka neprokázala účel přijaté platby (srov. odst. [1] an. výše). Stěžovatelka opět zakládá svou argumentaci na způsobu rozdělení důkazního břemene, který je v přímém rozporu s výše uvedenou judikaturou. Nelze souhlasit s názorem, že bylo na správci daně, aby prokázal konkrétní zdanitelné plnění, za které stěžovatelka obdržela předmětné platby. Je to naopak stěžovatelka, která neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání, k jakým plněním se vztahují platby připsané na její bankovní účet. Vytýká-li dále správci daně, že doměřil daň v chybné 21% sazbě, je třeba zdůraznit, že stěžovatelka nijak neprokázala, že by její zdanitelné plnění odpovídající předmětným úplatám podléhalo snížené sazbě DPH. Správce daně ve zprávě uvedl, že stěžovatelka v účetní evidenci nevede doklady, které by svou výší odpovídaly plněním se sníženou sazbou daně. Z toho důvodu doměřil daň v základní sazbě. Ani v tomto případě nelze přenášet důkazní břemeno na správce daně tak, jak to činí stěžovatelka. Neprokázala-li sama existenci zdanitelných plnění odpovídajících předmětným úplatám, postupoval správce daně správně, doměřil-li jí daň v základní sazbě, neboť nemá povinnost domýšlet veškeré možné alternativní okolnosti a nahrazovat její aktivitu s ohledem na povahu dokazování v daňovém řízení (srov. odst. [25] a násl. výše, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, odst. [54]).



pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. července 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu