



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce v právní věci

žalobkyně: **DEGA CZ s.r.o.**, IČO: 27902943
se sídlem Malešická 2850/22c, Praha 3
zastoupená Mgr. Jiří Mašlejem, advokátem
se sídlem Říční 456/10, Praha 1 – Malá Strana

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

v řízení proti žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021, č. j. 34875/21/5300-21442-712715,

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správní orgán“) dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7049287/20/2003-52524-109505, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za březen 2017 ve výši 557 760 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 111 552 Kč a platebním výměrem ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7049632/20/2003-52524-109505, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za duben 2017 ve výši 220 290 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvoláním napadené platební výměry prvostupňového správního orgánu potvrdil a odvolání zamítl.
2. Na tomto místě soud shrne podstatný skutkový stav zjištěný ze správního spisu:
3. Dne 31. 10. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen, duben a srpen 2017. Po provedené kontrole správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od společnosti GORDUR s.r.o., sídlem Purkyňova 2399/114, Brno (dále „GORDUR“), a to dle daňových dokladů č. 072017, na částku 1 089 000 Kč s předmětem plnění „*Příprava zakázek PŘEDKALIBRACE zakázek celoročních*“, č. 082017, na částku 480 000 Kč s předmětem plnění „*Příprava zakázek PŘEDKALIBRACE: CEITEC*“, č. 092017, na částku 689 000 Kč s předmětem plnění „*Příprava zakázky PŘEDKALIBRACE*“ a č. 102017, na částku 398 000 Kč s předmětem plnění „*Příprava zakázky PŘEDKALIBRACE*“. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 č. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť neprokázala faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele GORDUR s.r.o.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal skutkový stav věci a stručně shrnul odvolací námitky žalobkyně, se kterými se vypořádal. U plnění deklarovaného dodavatele GORDUR s.r.o. uvedl, že předložené daňové doklady měly nekonkrétně stanovený předmět plnění, plnění byla hrazena v hotovosti v částkách, které jen těsně nepřekračovaly zákonem stanovený limit pro platby v hotovosti, avšak v souhrnu se jednalo o platby v řádech milionů Kč, a to přesto, že společnost GORDUR s.r.o. disponovala bankovním účtem zveřejněným v registru plátců DPH a tento účet byl také uveden na předložených daňových dokladech. Žalobkyně dále nebyla schopna identifikovat žádnou konkrétní osobu, se kterou ze strany společnosti GORDUR s.r.o. jednala, i přesto, že uvedla, že komunikace měla probíhat osobně nebo e-mailem a úhrady faktur probíhaly v místě předání zakázky v hotovosti zástupci dodavatele v řádech milionů Kč. Uvedené jednání považuje žalovaný za vysoce nestandardní a zcela neobezřetné. Žalobkyně navrhla vyslechnout svědka P. V., který však po předvedení ke správci daně uvedl, že nebude vypovídat. Jeho opětovný výslech provedl správce daně dne 20. 5. 2021 v rámci odvolacího řízení. Z provedeného výslechu žalovaný nezjistil žádné skutečnosti podporující tvrzení žalobkyně, když jmenovaný svědek popřel, že by ve společnosti GORDUR s.r.o. v předmětné období jakkoli figuroval (ve společnosti GORDUR s.r.o. zastával funkci toliko do února 2017), na jejím chodu se nijak nepodílel a nic o její činnosti (včetně spolupráce s žalobkyní) nevěděl. K vyjasnění pochybností žalovaného nedošlo ani poté, co žalovaný k návrhu žalobkyně vyzval likvidátora společnosti GORDUR s.r.o. k poskytnutí účetnictví této společnosti za zdaňovací období březen a duben 2017 a případně i dalších listin týkající se obchodní spolupráce s žalobkyní, když likvidátor této společnosti, Ing. H. sdělil, že listiny vzniklé

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

před zrušením společnosti s likvidací nemá k dispozici a není mu ani známo, kde se případně nacházejí. Rovněž nedisponuje požadovaným účetnictvím společnosti GORDUR s.r.o. ani žádnými jinými listinami týkajícími se spolupráce s žalobkyní.

5. K jednotlivým odvolacím důvodům se žalovaný vyjádřil tak, že dal za pravdu žalobkyni o nutnosti opětovného provedení svědecké výpovědi pana V., když zákonné podmínky pro odepření svědecké výpovědi nebyly naplněny a ani nenastala situace, kdy by svědek nesměl být vyslechnut. V rámci odvolacího řízení byl proto pan V. opětovně předvolán a vyslechnut, přičemž jeho výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně. Namítala-li žalobkyně, že výpověď tohoto svědka byla nevěrohodná, žalovaný poukázal na to, že pan V. byl vyslechnut právě na základě návrhu žalobkyně, přičemž s tvrzením o nevěrohodnosti jeho výpovědi se částečně ztotožnil. Odmítl, že by porušení povinností prvoinstančním správním orgánem ve věci neprovedení jeho výslechu mohlo být v kontextu věci i správcem daně učiněných úkonů považováno za zneužití práva, šlo toliko o nedostatečně a chybně provedený důkaz. Proto ani nemůže být považováno za skutečnost bránící vyvolání účinku dle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Návrh žalobkyně na výslech pana M. M. žalovaný považoval za zcela účelový, když tento byl navržen pouhé tři měsíce před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, přičemž žalobkyně muselo být z jiného „jejího“ řízení známo, že tuto osobu není možné dohledat, a to ani ve spolupráci s Policií ČR a Rumunskou finanční správou.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného

6. **Žalobkyně** v žalobě namítala nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť nebyly naplněny zákonné podmínky pro to, aby svědek P. V. odmítl vypovídat, přičemž správce daně nezákonně odmítnutí výpovědi bez dalšího akceptoval. Tímto jednáním došlo k porušení zákona a v souvislosti s hrozcí prekluzí práva na stanovení daně též ke zneužití práva ze strany orgánu veřejné moci. V důsledku toho prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nenastalo.
7. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s námitkou nevěrohodnosti svědka V. ve vztahu k jeho důkaznímu návrhu na ověření jím tvrzených skutečností u likvidátora společnosti GORDUR s.r.o., pana H. (žádost o vyžádání účetnictví a listiny společnosti GORDUR s.r.o. týkající se kontrolovaného období a obchodní spolupráce s žalobkyní). Dle názoru žalobkyně z výpovědi svědka vyplynulo, že tento svědek s likvidátorem H. spolupracuje. Neověřil-li žalovaný svědkem tvrzené skutečnosti u pana H., je jeho závěr o nevěrohodnosti svědka V. předčasný. Potvrzená nevěrohodnost by pak jen potvrdila, že žalobkyně se stala obětí podvodu. V souvislosti s tím žalobkyně rovněž odmítá žalovaným tvrzenou účelovost jejího návrhu na výslech svědka M. M., na jehož provedení i nadále trvá.
8. Žalobkyně nesouhlasí, aby byla trestána za skutečnost, že je její dodavatel GORDUR s.r.o. nekontaktní, neplní své povinnosti a předmětná plnění ve svých kontrolních hlášeních za březen a duben 2017 neuvedl. Pokud správce daně všemi těmito informacemi disponoval, věděl, že se jedná o řetězec, v němž nebyla daň přiznána a měl vyzvat žalobkyni, aby prokázala, že předešla všemu, co po ní lze rozumně požadovat, aby předešla účasti na podvodu na DPH. Správce daně tak vedl nesprávné řízení.

9. Žalobkyně dále nesouhlasí s pochybnostmi žalovaného o tom, zda se předmětné platby vůbec uskutečnily. Připustila, že měla být obezřetnější při předávání hotovosti, nesouhlasí ovšem s tím, že by platby byly fingované.
10. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 12. 2021 odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Ke správcem daně akceptovanému neprovedení svědecké výpovědi svědka V. uvedl, že procesní pochybení správce daně napravil v rámci odvolacího řízení, kdy tento svědek byla znovu vyslechnut, a to za přítomnosti zástupkyně žalobkyně. Žalobkyni rovněž seznámil se skutečnostmi zjištěnými prostřednictvím této svědecké výpovědi a dal jí možnost se k nim vyjádřit. Ani provedená svědecká výpověď odstranit pochybnosti finančních orgánů ve věci faktického přijetí deklarovaného plnění od společnosti GORDUR s.r.o. nepomohla. Likvidátor společnosti GORDUR s.r.o., pan H., v rámci svého sdělení žalovanému uvedl, že nedisponuje požadovaným účetnictvím společnosti GORDUR s.r.o. ani žádnými jinými listinami, které se týkají spolupráce žalobkyně s touto společností. Návrh žalobkyně, aby bylo u likvidátora ověřeno, zda došlo k jeho spojení se svědkem V. a co bylo předmětem a výsledkem jejich komunikace, žalovaný považuje za nadbytečný, když žalobkyně ani neuvedla, jaké skutečnosti k předmětným plněním by z takového ověření měly vyplynout. Provedení svědecké výpovědi pana H. by bylo nadbytečné, neboť v rámci správního řízení bylo bez důvodných pochybností ověřeno, že pan H. nedisponuje účetnictvím ani jinými listinami, které by prokazovaly spolupráci žalobkyně se společností GORDUR s.r.o.
11. Žalovaný odmítl, že by nesprávným procesním postupem správce daně došlo ke zneužití práva, vydání platebních výměrů vyvolalo účinek dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by ve věci bylo vedeno nesprávné daňové řízení. V daném řízení nebylo vedeno nalézací řízení o existenci podvodu na DPH a vědomost žalobkyně o podvodu na DPH, neboť nebyla splněna jedna z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Platby v hotovosti v částkách těsně nepřekračujících zákonný limit (ovšem v souhrnné hodnotě milionů Kč) a osobám, jež žalobkyně nebyla schopna identifikovat, jen dokreslují vysoce nestandardní chování žalobkyně společně s dalšími okolnostmi zjištěnými v průběhu řízení.

III. Posouzení žaloby

12. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobkyní uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
13. Soud ve věci rozhodl bez nařízení ústního jednání dle § 51 s. ř. s., když žalobkyně k výzvě soudu dle § 51 s. ř. s. souhlasila s rozhodnutím věci bez konání ústního jednání a žalovaný se k výzvě nevyjádřil.
14. Soud předně v dané věci zdůrazňuje, že řízení o žalobě je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita žaloby tak do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností žalobkyně, aby v žalobě řádným a dostatečně konkrétním způsobem specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí správního orgánu (viz analogicky např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014–70).

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

15. Soud dále uvádí, že pro přehlednost shrnul uplatněné žalobní námitky podle jejich obsahu do jednotlivých podkapitol a takto je i vypořádává.

III. 1 Námitka zneužití práva

16. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*
17. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
18. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
19. Podle § 96 odst. 2 daňového řádu *výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.*
20. Soud ze správního spisu ověřil, že daňová kontrola za účelem prověření a správného zjištění a stanovení daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období března 2017 a dubna 2017 byla zahájena dne 31. 10. 2017. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně tak znovu počala běžet dnem 31. 10. 2017 a v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu měla uplynout dne 31. 10. 2020. Byla-li prvoinstanční rozhodnutí správce daně vydána dne 9. 10. 2017, stalo se tak před uplynutím této prekluzivní lhůty. Vydáním prvoinstančních rozhodnutí se lhůta pro stanovení daně dále prodloužila o 1 rok. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 14. 9. 2021 a daň tak byla stanovena včas. Žalobkyně v žalobě namítá, že procesní pochybení správce daně při provádění výpovědi svědka V. lze považovat za zneužití práva, nebo bylo učiněno za účelem zamezení prekluze stanovení daně.
21. Zákaz zneužití práva představuje uznávanou zásadu i v rámci daňového práva, jež lze pochopitelně aplikovat i pro postup správce daně (srov. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2024, čj. 8 Afs 189/2020-127, v jehož bodě 26 kasační soud uvedl následující: „*Nejvyšší správní soud se touto otázkou, byť ve vztahu k účinkům rozhodnutí o odvolání, zabýval již v rozsudku ze 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, bod 18. V něm dospěl k závěru, že § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Opakovaně přitom zdůraznil, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice této lhůty, obsažená v § 148 odst. 5 daňového řádu.“) (podtržení přidáno)*
22. V nyní posuzované věci je třeba předně vyřešit otázku, zda prvoinstanční rozhodnutí bylo vydáno správcem daně jako rozhodnutí toliko formální, při vědomí neúplně zjištěného skutkového stavu a za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.
23. Ze správního spisu soud k této skutečnosti ověřil, že pan V. byl předvolán ke svědecké výpovědi prvně dne 27. 8. 2019, přičemž termín výpovědi byl stanoven na den 24. 9. 2019.

Dne 24. 9. 2019 byla do datové schránky správce daně doručena omluva, ve které bylo uvedeno: „chtěl jsem se dostavit, ale jsem služebně v ostravě, a teď ráno když jsem chtěl nastartovat automobil tak se mi to nepovedlo, a nemám jak jinak se dostat do Prahy, proto touto cestou se omlouvám, a žádám o stanovení nového termínu.“ Další výzva k podání svědecké výpovědi byla panu V. zaslána do jeho datové schránky s doručením fikcí ke dni 6. 10. 2019, a to na den 17. 10. 2019. Pan V. se k podání svědecké výpovědi opětovně nedostavil. Ačkoli zaslal do emailové schránky podatelny správce daně omluvu, tato byla učiněna v neplatné formě, na což byl svědek následně správcem daně upozorněn. Jelikož se předvolávaný svědek opakovaně k jednání u správce daně nedostavil, rozhodl správce daně dne 13. 11. 2019 o jeho předvedení (rozhodnutí čj. 8512876/19/2003-60565-109789). Přípisem správci daně ze dne 4. 12. 2019 Policie České republiky správci daně sdělila, že do tohoto dne nebylo možné předvedení svědka V. zrealizovat, neboť na uváděné adrese se p. V. delší dobu nezdržuje. Výslech pana V. byl následně proveden dne 12. 2. 2020, svědek byl k jednání u správce daně předveden. Výslechu svědka V. byl přítomen zástupce žalobkyně. Svědek byl poučen o právech a povinnostech svědka, přičemž prohlásil, že poučení přečetl a porozuměl mu. K dotazu správce daně odpověděl, že nebyl o konání dnešního jednání informován řádným způsobem, finanční úřad je povinen zasílat mu písemnosti do datové schránky, přičemž na tento den žádné předvolání neobdržel. Svědek dále uvedl, že s ohledem na jeho předchozí omluvy, považuje jednání správce daně za podjaté. K dotazu zástupce žalobkyně k věci svědek odpověděl, že ani na jeho dotazy odpovídat nebude. Tím bylo jednání ukončeno.

24. Soud souhlasí s žalovaným i žalobkyní, že zákonné podmínky pro to, aby svědek P. V. odmítl vypovídat, naplněny nebyly. Svědek svou výpověď neodepřel z důvodu stanoveného § 96 odst. 2 daňového řádu a prvoinstanční správní orgán tak měl na provedení výpovědi trvat, přičemž vhodně mohl svědka též poučit o možných následcích nezákonně odmítné výpovědi (např. hrozbou pořádkové pokuty). Uvedené pochybení prvoinstančního správního orgánu pak napravil žalovaný, a to v průběhu odvolacího řízení, kdy uložil správci daně doplnit řízení o opětovné provedení svědecké výpovědi, což správce daně učinil dne 20. 5. 2021.
25. Jakkoli netrvání na poskytnutí svědecké výpovědi lze považovat za nesprávný procesní postup, z popsaného jednání prvoinstančního správce daně nelze dle názoru městského soudu seznat ničeho, co by mohlo vést k závěru o jeho vědomém porušení procesních povinností, a to za účelem prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Argumentace žalobkyně o jednání správce daně v určité časové tísní, je vyvrácena samotným obsahem správního spisu. Výslech svědka byl plánován již jeden rok před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty (viz první předvolání ze srpna 2019) a proveden pak byl v únoru 2020, tedy půl roku před jejím uplynutím. Ani z žádných jiných informací založených ve správním spisu pak nelze dovozovat tvrzenou účelovost jednání prvoinstančního správce daně.
26. Tuto žalobní námitku soud považuje za nedůvodnou.

III. 2 Námitky týkající se svědeckých výpovědí

27. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu *je každá osoba povinná vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*
28. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

29. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *správce daně před výslechem poučí svědka o možnosti odeprít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.*
30. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Při hodnocení důkazů se správce daně řídí zásadou volného hodnocení důkazů obsaženou v § 8 odst. 1. Výsledná úvaha poté obsahuje hodnocení sumy důkazů ve vzájemné souvislosti a z toho plynoucí závěr (hodnotitel by měl v úvaze zohlednit zákonnost, závažnost a pravdivost důkazu).
31. Žalobkyně v žalobě nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s námitkou nevěrohodnosti svědka V., a to ve vztahu k jeho důkaznímu návrhu na ověření jím tvrzených skutečností u likvidátora společnosti GORDUR s.r.o., pana H. (žádost o vyžádání účetnictví a listiny společnosti GORDUR s.r.o. týkající se kontrolovaného období a obchodní spolupráce s žalobkyní). Žalobkyně má za to, že pokud žalovaný považoval výslech pana V. za nevěrohodný, měl jeho tvrzení ověřit u likvidátora pana H. (zvláště, pokud svědek vypověděl, že s tímto likvidátorem spolupracuje). Neověřil-li žalovaný svědkem tvrzené skutečnosti u pana H., je jeho závěr o nevěrohodnosti svědka V. předčasný. Potvrzená nevěrohodnost by pak jen potvrdila, že žalobkyně se stala obětí podvodu.
32. Ze správního spisu soud ověřil, že z výslechu svědka V. provedeného v rámci odvolacího daňového řízení dne 20. 5. 2021 vyplynulo, že svědek u společnosti GORDUR s.r.o. skončil v únoru 2017, v březnu a dubnu 2017 pak byla ekonomická činnost této společnosti řízena novým jednatelem a společníkem. Svědek byl odvolán z funkce jednatele a společníka již dne 1. 2. 2017, proč byly tyto skutečnosti nahlášeny na obchodní rejstřík až v červnu 2017, svědek nezodpověděl. Ohledně spolupráce s žalobkyní svědek uvedl, že za jeho působení ve společnosti žádná spolupráce s žalobkyní nebyla vedena, zda existovalo nějaké propojení mezi oběma společnostmi v březnu a dubnu 2017 svědek nevěděl. K razítku a popisu na příjmových pokladních dokladech k vydaným fakturám svědek uvedl, že ani jedno není jeho, stejně tak nevěděl, v čem spočívá příprava zakázek předkalibrace. K dotazu zástupce žalobkyně svědek dále uvedl, že svůj podíl ve společnosti prodal v lednu 2017, jméno kupujícího si již nepamatuje. Účetnictví společnosti bylo předáno novému jednatelem a společníkovi. Na likvidaci této společnosti, která právě probíhá, se nicméně podílí, přičemž účetnictví by mělo být u likvidátora. S likvidátorem byl dvakrát ve spojení. Znovu společníkem se stal na základě výzvy, obchodní podíl opětovně nekupoval.
33. Výslech svědka V. žalovaný hodnotil v bodě 25, kde popsal, jaké skutečnosti byly z jeho výpovědi zjištěny, a dále v bodě 30 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že se s hodnocením žalobkyně ohledně nevěrohodnosti výpovědi tohoto svědka v podstatě ztotožňuje. Současně však poukázal na to, že to byla právě žalobkyně, kdo jeho výpovědi navrhovala prokázat své tvrzení o přijetí zdanitelných plnění. V bodě 26 žalovaný uvedl, že si v souladu s návrhem žalobkyně dále vyžádal od likvidátora společnosti GORDUR s.r.o. účetnictví této společnosti za zdaňovací období března a dubna 2017 a případně i další listiny týkající se obchodní spolupráce žalobkyně s touto společností. Na výzvu správce daně Ing. H. reagoval sdělením ze dne 20. 7. 2021, ve kterém uvedl, že jeho žádost o účetní listiny společnosti GORDUR s.r.o. se vrátila jako nedoručená. Listiny vzniklé před zrušením společnosti s likvidací nemá k dispozici a není mu ani známo, kde se případně nacházejí. Likvidátor společnosti GORDUR s.r.o. Ing. H. tak v rámci svého sdělení uvedl, že nedisponuje požadovaným účetnictvím společnosti GORDUR s.r.o. ani žádnými jinými listinami

týkajícími se spolupráce žalobkyně s touto společností. Na základě uvedeného a v souvislosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi blíže popsány v bodě 27 napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že jí předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta dodavatelem GORDUR s.r.o., tak jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, a proto neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a 73 ZDPH.

34. Městský soud se s provedeným dokazováním, včetně hodnocení důkazů zcela ztotožňuje. Shodně s žalovaným má za to, že výslech svědka H. by ve věci nepřinesl další vyjasnění, když jmenovaný výslovně popřel, že by jakýmkoli účetnictvím disponoval. V této souvislosti soud poukazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, v němž NSS mimo jiné uvedl, že *„správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamena, že předem nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.“*
35. Na závěru o určité nevěrohodnosti výpovědi svědka V. se shodl žalovaný i žalobkyně, soud k tomu pouze dodává, že zejména tvrzení svědka o opětovném nabytí podílu v této společnosti na základě blíže nespecifikované výzvy orgánu veřejné moci a v kontextu toho, že po prodeji svého obchodního podílu v roce 2017 se o osud společnosti blíže nezajímal, působí značně nevěrohodně.
36. Volba důkazních návrhů pak byla na žalobkyni, která byla s jejich hodnocením daňovými orgány v daňovém řízení řádně seznámena a měla prostor pro předložení dalších důkazních prostředků či korekci vlastních tvrzení. Je především povinností daňového subjektu zachovávat v obchodních vztazích náležitou míru obezřetnosti a ve vlastním zájmu si má zajistit dostatečné důkazy pro prokázání svých daňových tvrzení (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021-47).
37. Provedené důkazy pak žalovaný vyhodnotil v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročil jeho zákonné meze. Pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je potřeba nejen deklarování určitého zdanitelného plnění při splnění formálně právních náležitostí, ale tento nárok vzniká teprve v důsledku faktického uskutečnění předmětných deklarovaných zdanitelných plnění. Výslechem svědka V. žalobkyně neprokázala, že skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak ho popisuje.
38. Namítá-li žalobkyně, že správní orgány nevyslechly pana M. M., soud ze správního spisu ověřil, že návrh na výslech tohoto svědka žalobkyně navrhla až v podání ze dne 19. 8. 2021 v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Z vlastní úřední činnosti (rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020, č.j. 6521/250/5300-21442-712715) žalovaný zjistil, že správce daně se pokusil provést navrhovanou výpověď M. M. na jaře 2018, leč bezúspěšně. Správce daně nezjistil ani adresu pana M. v ČR, v rámci mezinárodní spolupráce k zajištění na adrese udávané stejnou žalobkyní v Rumunku, bylo Rumunskem sděleno, že v jejich národní databázi nebyla osoba M. M. nalezena. Žalobkyni přitom byly v době vedení odvolacího správního řízení v této věci známy, když sama byla účastníkem řízení, v rámci nějž bylo vydáno citované

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020. Za této situace se soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného o účelovosti tohoto důkazního návrhu.

39. Nad rámec uvedeného soud doplňuje, že žalobkyně k navrženému výsledku tohoto svědka ani neuvvedla, jaké skutečnosti měly být jeho výsledkem objasněny. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že navrhne-li daňový subjekt výsledek svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a obdobně i rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101). V žalobě pak žalobkyně uvedla, že provedení výsledku svědka M. bylo požadováno za účelem prokázání, že se stala obětí podvodu. Vzhledem k tomu, že předmětem šetření daňových orgánů bylo splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH a nikoli účasti žalobkyně na podvodu na DPH, mívá se tento důkazní návrh i s podstatou sporu.
40. Tato žalobní námitka je nedůvodná.

III. 3 Unesení důkazního břemene

41. Žalobkyně dále namítala, že je žalobou napadeným rozhodnutím sankcionována za to, že společnost GORDUR s.r.o. neplnila své povinnosti, konkrétně, že tato společnost předmětná plnění ve svých kontrolních hlášeních za březen a duben 2017 neuvvedla. Současně namítla, že s ohledem na správce daně zjištěné skutkové okolnosti ve věci dodavatele GORDUR s.r.o. (virtuální sídlo, nekontaktnost, neplnění povinností vůči správci daně, nepřiznání určitých údajů do daňových přiznání apod.), měl žalovaný s žalobkyní vést jiné řízení, a to řízení ve věci daňového podvodu, čímž zatížil předmětné řízení vadou nezákonnosti. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě tuto námitku zcela odmítl, a to s poukazem, že v posuzované věci žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek vzniku nárok na odpočet DPH ve smyslu §§ 72 a 73 ZDPH.
42. Soud souhlasí s žalovaným, že v posuzované věci nebyla především splněna hmotněprávní podmínka vzniku nároku na odpočet DPH, když žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázání, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno a že deklarovaným dodavatelem byla žalobkyně, resp. společnost, která je plátcem DPH. Přitom až v případě, kdy je postaveno najisto, že daňový subjekt naplnil podmínky § 72 a § 73 ZDPH, je možné zabývat se možnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH (viz např. žalovaným citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32; a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35).
43. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 5. 10.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod [23], či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod [25]). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

44. Pochybnosti správce daně mohou plynout i ze skutečností, které nejsou samy o sobě nezákonné ani podezřelé. Podstatné je právě jejich souhrnné hodnocení z hlediska běžného obchodování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2021, čj. 2 Afs 37/2019-34). Skutečnosti zjištěné daňovými orgány ve vztahu k osobě dodavatele (virtuální sídlo, nekontaktnost, neplnění povinností vůči správci daně, nepříznání určitých údajů do daňových přiznání apod.) přitom patří ke skutečnostem, které při výskytu dalších nesrovnalostí, standardně přispívají k pochybnostem správcem daně o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2024, čj. 7 Afs 319/2022-53 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2024, čj. 3 Afs 2/2023-81).
45. V posuzované věci žalovaný výzvou ze dne 24. 4. 2018 vyjevil žalobkyni své pochybnosti ohledně prokázání tvrzení daňového odpočtu za období březen 2017 a duben 2017 za plnění přijatá od společnosti GORDUR s.r.o. (viz bod [4] tohoto rozsudku) a žalobkyni vyzval, aby uvedla a prokázala, jak probíhala obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností GORDUR s.r.o. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila dne 21. 5. 2018 své vyjádření, v němž se vysvětlila obsah spolupráce se společností GORDUR s.r.o. a předložila smlouvu o dílo ze dne 1. 2. 2018 se společností PSVD Czech Republic s.r.o., která předmětné kalibrace žalobkyni poskytuje v současné době. Předloženým vysvětlením ani smlouvou platnou v době konání správního řízení nebyly pochybnosti správce daně odstraněny, a proto jmenovaný další výzvou ze dne 5. 8. 2019 znovu vyzval žalobkyni k prokázání tvrzení, že plnění deklarovaná na specifikovaných daňových dokladech byla fakticky uskutečněna, a že tato plnění byla poskytnuta společností GORDUR s.r.o. přijala. K uvedenému žalobkyně podáním ze dne 20. 8. 2019 navrhla provést výslech jednatele společnosti GORDUR s.r.o., pana P. V.. Ani výslechem svědka V. (blíže srov. body 32 až 35 tohoto rozsudku) se odstranit pochybnosti správce daně nepodařilo. Žalovaný v bodech 25 až 30 napadeného rozhodnutí vysvětlil, jak hodnotil jednotlivé provedené důkazy, jaké z nich učinil závěry a proč k provedení některých důkazních prostředků nepřistoupil. Namítala-li žalobkyně, že s ohledem na zjištěné okolnosti ohledně nekontaktnosti dodavatele společnosti GORDUR s.r.o., umístění jejího sídla na virtuální adrese či neplnění jejích daňových povinností, mělo být správcem daně vedeno řízení ve věci účasti žalobkyně na podvodu DPH, soud uvádí, že tyto okolnosti jsou typické i pro řízení ve věci zjišťování, zda byly splněny podmínky pro odpočet na DPH či nikoli. Žalovaný přitom tyto okolnosti v napadeném rozhodnutí zjevně vztáhnul k prokázání existence pochyb o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla žalobkyni poskytnuta a že byla poskytnuta právě tímto dodavatelem (viz bod 27 napadeného rozhodnutí). Soud tak neshledal žádné procesní vady v typu daňového řízení vedeného s žalobkyní ani v závěrech, které daňové orgány ve věci učinily.
46. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku

na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V nyní posuzované věci však nebylo primárně sporné, který dodavatel žalobkyni deklarovaná plnění dodal, ale vůbec skutečnost, zda k takovým plněním došlo. Žalobkyni nebylo vytýkáno pouze neprokázání osoby dodavatele, nýbrž i neprokázání dalších skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet daně – zejména toho, zda byla sporná plnění žalobkyni vůbec dodána. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla svoje důkazní břemeno právě v této otázce, když neprokázala uskutečnění plnění. Za takové situace nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod [24] rozsudku stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod [32] rozsudku ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, či bod [34] rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.

47. I tuto žalobní námitku soud shledává nedůvodnou.

III. 4 Platby v hotovosti

48. Žalobkyně konečně nesouhlasí s pochybnostmi žalovaného o tom, zda se předmětné platby vůbec uskutečnily. Připustila, že měla být obezřetnější při předávání hotovosti, nesouhlasí ovšem s tím, že by byly platby fingované.

49. K uvedenému soud uvádí, že žalovaný žalobkyni platbu v hotovosti nevytýkal, pouze tato praxe, dobrovolně zvolená žalobkyní, ji připravila o jeden z možných důkazů (písemný důkaz potvrzený nezávislou třetí osobou, tj. bankou), kterým by mohla prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (dodání zboží) deklarovaným dodavatelem (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, body 48 a 49).

50. Platby v hotovosti v projednávané věci představovaly pouze jednu z dílčích okolností, dokládajících ve svém souhrnu existenci pochybností, nikoli tedy rozhodující skutečnost, na které by vystavěly svá rozhodnutí. Pochybnosti o uskutečnění plateb pak nemohly být odstraněny ani kontrolou provedených plateb v kontrolních hlášeních dodavatele, když deklarovaný dodavatel tyto do svých kontrolních hlášení nezahrnul. Důvod tohoto jeho postupu pak nebyl objasněn ani výsledkem svědka V. ani z dalších důkazů, které pro nedostupnost nebyly provedeny (účetnictví společnosti). Ani perfektní důkazy o platbě v hotovosti by pak samy o sobě nebyly způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétních společností a jeho rozsah, neboť samotná úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zapláceno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33).

51. I tuto žalobní námitku soud považuje za nedůvodnou.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

52. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

53. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

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

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

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

Praha 28.06.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu