



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **RS maso CZ, s.r.o.**, IČO: 28419294
sídlem Masarykova 837/123, Rudná
zastoupená daňovým poradcem Janem Vyskočilem
sídlem Šrobárova 40, Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č. j. 24949/23/5300-22444-713021,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj vydal dne 3. 8. 2022 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále za všechny kalendářní měsíce roku 2018. Konkrétně dodatečnými platebními výměry:

- doměřil DPH za měsíc leden ve výši 94 080 Kč a uložil penále ve výši 18 816 Kč (č. j. 3909494/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc únor ve výši 119 414 Kč a uložil penále ve výši 23 882 Kč (č. j. 3909576/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc březen ve výši 109 519 Kč a uložil penále ve výši 21 903 Kč (č. j. 3909597/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc duben ve výši 111 155 Kč a uložil penále ve výši 22 231 Kč (č. j. 3909618/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc květen ve výši 107 415 Kč a uložil penále ve výši 21 483 Kč (č. j. 3909662/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc červen ve výši 95 760 Kč a uložil penále ve výši 19 152 Kč (č. j. 3909687/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc červenec ve výši 94 920 Kč a uložil penále ve výši 18 984 Kč (č. j. 3909700/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc srpen ve výši 95 131 Kč a uložil penále ve výši 19 026 Kč (č. j. 3909711/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc září ve výši 96 390 Kč a uložil penále ve výši 19 278 Kč (č. j. 3909724/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc říjen ve výši 98 070 Kč a uložil penále ve výši 19 614 Kč (č. j. 3909770/22/2102-52523-209444),
- doměřil DPH za měsíc listopad ve výši 99 330 Kč a uložil penále ve výši 19 866 Kč (č. j. 3909791/22/2102-52523-209444) a
- doměřil DPH za měsíc prosinec ve výši 101 430 Kč a uložil penále ve výši 20 286 Kč (č. j. 3909807/22/2102-52523-209444; všechny dodatečné platební výměry dále souhrnně jen „prvostupňová rozhodnutí“).

Celkově tak finanční úřad žalobkyni prvostupňovými rozhodnutími doměřil DPH ve výši 1 222 614 Kč a uložil penále ve výši 244 521 Kč.

2. Finanční úřad svá rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že v rozhodném období fakticky přijala veškerá tvrzená zdanitelná plnění od společností AMETYST PRAHA s.r.o. (*monitoring a zajištění nových klientů, marketing, reklama a propagace*, dále jen „AMETYST“), PROSTO CZ s.r.o. (*úklidové a čistící práce v provozovně Kozomín*, dále jen „PROSTO“) a OKSAPYL Company s.r.o. (*pomocné, úklidové a balící práce*, dále jen „OKSAPYL“) tak, jak deklarovala.
3. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
4. Žalovaný ve shodě s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelek AMETYST, PROSTO a OKSAPYL, pouze se neztotožnil s názorem finančního úřadu, že žalobkyně kromě přijetí od deklarovaných dodavatelek neprokázala i rozsah, konkrétní předmět plnění či jednotkovou cenu plnění bez daně. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky

pro uplatnění odpočtu daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

5. Žalovaný dal v odvolacím řízení také žalobkyni prostor k prokázání, že deklarovaná plnění přijala od jiné osoby v postavení plátce daně. Žalobkyně však toliko setrvala na dosavadních tvrzeních, že k deklarovaným plněním skutečně došlo, byla přijata od plátce daně a byla použita pro její ekonomickou činnost. Dle žalovaného zároveň z obsahu spisu nevyplýval subjekt, který by mohl plnění žalobkyni poskytnout. Žalobkyni tak mohl poskytnout plnění i dodavatel, který nebyl v postavení plátce daně, neboť hodnota jednotlivých plnění dle daňových dokladů byla nižší než 1 000 000 Kč (§ 6 odst. 2 zákona o DPH).
6. Žalovaný se dále věnoval vypořádání odvolacích námitek.
7. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle něj s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) neuplynula, protože daňová kontrola byla zahájena až dne 20. 8. 2019 (nikoliv již 20. 2. 2019), kdy byl v rámci ústního jednání, o němž byl sepsán protokol, vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Prvostupňová rozhodnutí správce daně vydal dne 3. 8. 2022. Prekluzivní tříletá lhůta tak byla zachována. Úkony správce daně v období od 20. 2. 2019 do 20. 8. 2019 nepřekračovaly rámec vyhledávací činnosti dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
8. K námitkám žalobkyně týkajícím se kvality vedení daňového spisu, resp. nevyhovění její žádosti o předložení soupisu obsahu spisu žalovaný připustil, že spis je skutečně nepřehledný, protože je tvořen několika částmi, pořadová čísla jednotlivých listů spisu se opakují, na některých je vepsáno několik čísel atp. Uzavřel, že spis je sice vzdálen ideálu přehlednosti, nicméně nelze hovořit o jeho chronologické neprůkaznosti a nevyplývá z něj ani to, že by s jeho částmi bylo manipulováno. Zjištěné vady spisu tak neměly vliv na zákonnost prvostupňových rozhodnutí. Žalovaný rovněž nepojal pochybnost, že by žalobkyni nebylo umožněno seznámit se s kompletním spisovým materiálem. Některé úřední záznamy byly pouze omylem zařazeny do kontrolní části spisu, ač měly být ve vyhledávací části, neboť obsahovaly interní informace. Proto správce daně vypustil ty jejich části, které se nikdy neměly nacházet v kontrolní části (byť vhodnější by bylo dodatečně přerážení úředních záznamů do vyhledávací části spisu).
9. K neprovedení výslechu R. K. žalovaný uvedl, že jeho výslech se uskutečnil dne 16. 5. 2023 a je zaznamenán v protokolu o výslechu svědka. Ani tato svědecká výpověď nerozptýlila pochybnosti žalovaného o tom, že plnění žalobkyni poskytly deklarované dodavatelky. Výsledky svědků ukrajinské národnosti (V. Z., V. G. a V. M.) pak nebylo možné provést v důsledku válečného konfliktu na Ukrajině. Ing. P. K. nebylo možné vyslechnout, neboť zemřel.
10. K poslední námitce žalovaný uvedl, že po žalobkyni nepožadoval ověřovat či kontrolovat plnění daňových povinností jejich dodavatelek. Požadoval po ní pouze prokázání toho, zda údaje v jejích vlastních daňových tvrzeních a kontrolních hlášeních reflektují faktický stav, tedy, že žalobkyně přijala vykázaná plnění od deklarovaných dodavatelek, případně od jiných osob v postavení plátce daně. Pochybnosti stran nedostatečné personální a materiální vybavenosti dodavatelek a jejich nekontaktnosti žalovaný považuje pouze za dílčí ukazatele svědčící o tom, že nemohlo dojít k uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak žalobkyně uváděla. K tvrzenému porušení § 8 odst. 2 daňového řádu žalovaný podotkl, že žalobkyně nepoukázala na jiný skutkově podobný případ, který by správce daně či žalovaný posoudili

rozdílně od jejího případu. Jednalo se tedy podle něj toliko o obecnou námitku bez jakékoliv konkrétní argumentace.

Žaloba

11. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí i všech prvostupňových rozhodnutí.
12. Žalobkyně předně konstatuje, že napadené i prvostupňová rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná především z důvodu neprovedení důkazů bez řádného odůvodnění a neprůkazného vedení správního spisu.
13. Žalobkyně dále namítá, že daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu již dne 20. 2. 2019. Prováděl úkony, které sice formálně nenazval zahájením kontroly, ale jejich sled ukazuje na to, že se již o kontrolu jednalo. Správce daně konkrétně založil spis s označením „kontrolní výstupy“ a vyžádal si podklady od různých orgánů a banky. Dne 20. 2. 2019 vydal pod č. j. 343234/19/2203-00560-305046 výzvu, jejíž obsah je totožný s později požadovanými podklady při zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se domnívá, že správce daně opakoval stejný okruh otázek, aby zakryl dřívější zahájení kontroly. Sám správce daně nadto opakovaně poukazoval na žalobkyninu odpověď na výzvu z února 2019, konkrétně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2020 a i ve zprávě o daňové kontrole. Výzva z února 2019 tak svým rozsahem odpovídá prokazování daňového základu a odpověď na ni správce daně opakovaně hodnotil v rámci daňové kontroly. Jejím vydáním proto správce daně zahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně poukazuje i na soupis obsahu spisu, v němž úřední záznam ze dne 20. 2. 2019 nese označení „Kontrolní postupy dle DŘ“. Odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41. Žalobkyně má také za to, že se správce daně snažil existenci výzvy z února 2019 a odpovědi na ni zakrýt tím, že ji nezařadil do spisu, ačkoliv sama připouští, že to by bylo možné konstatovat jen u přehledného spisu. Žalovaný výzvu nezmiňuje ani v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
14. Dále žalobkyně namítá neprovedení výslechu ukrajinských státních příslušníků. Podle žalobkyně neobstojí argument, že žalobkyně jejich výslech navrhla až po seznámení se s výsledky kontrolního zjištění. Povinností správce daně bylo zjišťovat všechny rozhodné skutečnosti a dbát na ochranu práv žalobkyně. Žalobkyně kromě toho navrhla zaslat svědkům otázky, což správce daně odmítl s tím, že takovou formou nelze nahradit svědeckou výpověď. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že písemnou odpověď na otázky nelze považovat za důkaz, zejména za situace tak závažné a mimořádné, jako je válečný konflikt.
15. Žalobkyně má rovněž za to, že daňový spis je neprůkazný. Odporuje požadavkům daňového řádu, je nepřehledný a chronologicky neprůkazný, neboť řazení pořadových čísel zcela neodpovídá datu pořízení listin. Žalobkyně je přesvědčena, že došlo k dodatečnému přeřazování či zařazování listin a v některých případech písemnost vůbec nebyla zařazena do spisu (příkladem žalobkyně uvádí svou odpověď ze dne 4. 3. 2019 na výzvu správce daně, na kterou správce daně přesto odkazuje ve zprávě o daňové kontrole). V tom žalobkyně spatřuje porušení § 64 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný připustil, že spis je veden chybně, ale uvedl, že se s tím nedá nic dělat. Podle žalobkyně se ovšem jedná o zásadní pochybení, a nikoliv nevýznamné nedokonalosti při vedení spisu.
16. Žalobkyně se též domnívá, že žalovaný porušil základní zásadu správy daní, dle které správce daně při dokazování posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné

souvislosti. Správce daně nezohlednil, že deklarované dodavatelky z poskytnutých plnění řádně vykázaly a odvedly DPH, což plyne z jejich kontrolních hlášení. Žalobkyně tak má za to, že k plnění prokazatelně došlo, bylo přijato od plátkyň daně a poskytnuto pro ekonomickou činnost žalobkyně, a že se nejednalo o podvodné jednání.

17. Žalovaný také porušil zásadu dle § 8 odst. 2 daňového řádu, že správce daně je povinen rozhodovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných či podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný neoprávněně a chybně přehodnotil obchodní vztahy mezi společnostmi, a navíc nevzal v úvahu prokázané skutečnosti jen s cílem neuznat odpočty daně. Pochybnosti o deklarovaných dodavatelkách plynoucí z nekontaktnosti a nedostatečného personálního a materiálního vybavení nejsou dostatečné ke zpochybnění uplatněných nároků na odpočet.
18. Žalobkyně opakuje, že dodavatelky plnění pro žalobkyni vykázaly v kontrolních hlášeních a správce daně nezpochybnil jejich uskutečnění. Podávání kontrolního hlášení vyžaduje časové a finanční náklady podnikatelů, proto jsou oprávněni předpokládat, že prověřování osob povinných k dani, plnění jejich daňových povinností a prevence daňových úniků jsou základními povinnostmi daňové správy, a že se tato povinnost nebude přenášet na řádné plátce daně. Údaje z kontrolního hlášení musí být využity k informování plátců daně o zvýšeném riziku podvodů při určitých typech transakcí. Pokud daňový subjekt neobdrží výzvu ohledně správnosti kontrolního hlášení, legitimně očekává, že jeho dodavatel vykázal řádně uskutečněná plnění. Daňový subjekt nemá možnost zjistit informace z kontrolního hlášení svého dodavatele a posuzovat přijatelná zdanitelná plnění kohokoliv jiného. Je irelevantní, co jeho dodavatel uvedl „*v přijatých zdanitelných plněních*“. Správce daně a žalovaný svými požadavky neoprávněně přenáší na žalobkyni odpovědnost za vlastní činnost, případně za činnost jiných orgánů (v případě údajů zapsaných v obchodním rejstříku, živnostenském rejstříku, cizineckém informačním systému či vedených Českou správou sociálního zabezpečení).
19. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, dle něž lze odpočet DPH odepřít pouze tehdy, pokud je dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla či měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Žalobkyně považuje za absurdní výzvy žalovaného k označení jiného dodavatele a účelové rozdělování přijatých zdanitelných plnění tak, aby každé jednotlivé plnění bylo nižší než obrát rozhodný pro registraci plátce daně. Žalovaný se tím podle žalobkyně snaží obcházet rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a interpretovat jej tak, aby byl v podstatě neaplikovatelný. I u plnění vykázaného na jednom dokladu by totiž šlo tvrdit, že bylo ve skutečnosti poskytnuto několika různými dodavateli.
20. Na závěr žalobkyně namítá porušení daňového řádu spočívající v tom, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly k dispozici takové vědomosti a důkazy, díky kterým mohl důvodně předpokládat, že doměří DPH. Namísto bezprostředního zahájení daňové kontroly tak měl postupovat podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33. Jako podmínka důvodného předpokladu podle § 145 odst. 2 daňového řádu postačí i indicie, které měl správce daně prokazatelně k dispozici. Penále stanovené správcem daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu je tak nezákonné.

Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný předně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, protože žalobní námitky se veskrze shodují s námitkami odvolacími.
22. Žalovaný nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti. Ze žaloby je zřejmé, že žalobkyně nesouhlasí s právními závěry žalovaného a polemizuje s nimi, což nesvědčí o nedostatku důvodů pro vydání napadeného rozhodnutí a ani o jeho vnitřní rozpornosti. Žalovaný řádně zdůvodnil neprovedení výslechů svědků a žalobkyně ani nevznáší žádnou argumentaci, že by neprůkaznost spisu způsobovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
23. K námitce prekluze žalovaný uvádí, že dle judikatury NSS je zapotřebí důsledně posoudit, které úkony učiněné před formálním zahájením daňové kontroly představují toliko zjišťování a sběr podkladových informací (vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu), a které již představují realizaci kontrolních postupů podle § 85 a násl. daňového řádu. V případě žalobkyně měly všechny úkony, které správce daně činil mezi 20. 2. 2019 a 20. 8. 2019 (nahlížení do kontrolních hlášení žalobkyně, sdělení banky ohledně účtů žalobkyně, vyhledávání informací o žalobkyni ve veřejně přístupných zdrojích i interních databázích, výzva České správě sociálního zabezpečení ohledně zaměstnanců žalobkyně atp.), povahu shromažďování informací, nikoliv jejich hodnocení. Z úkonu, jímž se kontrola zahájuje, navíc musí být zřejmé, že jeho účelem bylo její zahájení (rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 – 34). Výzva ze dne 20. 2. 2019 se týkala poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní, avšak u jiného daňového subjektu než u žalobkyně. Vůle zahájit daňovou kontrolu u žalobkyně z ní není zřejmá. Vzhledem k množství podkladů, které měl správce daně ke dni 20. 2. 2019 k dispozici ani taková vůle nemohla existovat. Žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41, je v této věci nepřiléhavý, protože u úkonů správce daně bylo možné dovodit, že se shromážděnými podklady zabýval a ověřoval tvrzení daňového subjektu. V nynějším případě nicméně platí, že daňová kontrola byla zahájena až při ústním jednání dne 20. 8. 2019 a právo stanovit daň tak nebylo prekludováno.
24. Žalovaný dále opakuje, že návrh na výslech svědků ukrajinské národnosti žalobkyně uplatnila až dne 13. 5. 2022, tedy po vypuknutí války na Ukrajině. Navrhované výslechy tak nebylo možné provést pro objektivní nedosažitelnost osob, které měly být vyslýchány. V rozhodné době již nebyly Ukrajině zasílány žádné žádosti o mezinárodní spolupráci v daňové oblasti. K námitce nenahrazení svědeckých výpovědí písemnými vyjádřeními žalovaný poukazuje na skutečnost, že svědecká výpověď má kvalitativně jiný standard než pouhé písemné vyjádření, protože je zaručeno, že odpovídá skutečně konkrétní osoba, která se nadto může projevovat i nonverbálně a v průběhu výslechu lze navíc svědkovi klást další dotazy. Tato námitka se jeví i jako účelová, protože žalobkyni nic nebránilo získat písemná vyjádření svědků a správci daně je předložit jako důkaz.
25. Ohledně vedení spisu žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž ztotožnil veškeré údajně chybějící písemnosti, a dodává, že další písemnosti, o nichž žalobkyně tvrdí, že se ve spisu nenachází (výzva správce daně ze dne 20. 2. 2019 a odpověď žalobkyně ze dne 4. 3. 2019), jsou přílohou úředního záznamu ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1523256/20/2203-00560-305046, na jehož základě došlo k jejich zařazení do spisu. Žalobkyně ani nespécifikovala, jaký může mít způsob vedení spisu dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí a jak zasáhl do jejich práv.

26. K námitkám porušení zásad daňového řádu žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž se zabýval obecnými východisky rozložení důkazního břemene a jejich aplikací na nynější věc. Opakuje, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno předložením formálně správných dokladů vztahujících se k přijatým plněním. Správci daně však vznikly pochybnosti o shodě faktického a prezentovaného stavu. Pojal podezření, že dodavatelkami nebyly tvrzené společnosti AMETYST, PROSTO a OKSAPYL. V následném řízení pak žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávní podmínky odpočtu daně, konkrétně přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný dále rekapituluje vývoj judikatury ústící v rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater* a navazující judikaturu NSS, dle které lze vrátit věc až do daňového řízení zpravidla jen tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky sporné plnění dodat. Žádná taková indicie však v případě žalobkyně neexistuje, neboť ta v průběhu celého řízení trvala na tom, že jejími dodavatelkami byly společnosti AMETYST, PROSTO a OKSAPYL, a nevyplynula ani z obsahu spisu. Žalobkyně přijala plnění, jejichž hodnota se pohybovala v řádech vyšších desetitisíců až nižších statisíců, tedy pod limitem obratu potřebném k plátcovství daně dle § 6 odst. 2 zákona o DPH. Nelze tak *a priori* vyloučit, že plnění ve skutečnosti dodalo více dodavatelů, kteří nebyli plátcí daně. Údaje uvedené v kontrolních hlášeních jsou jen formálního charakteru a nemohou prokázat faktickou stránku věci. Žalobkyni ani nebyl nárok na odpočet odepřen z důvodu účasti na daňovém podvodu.
27. K tvrzení žalobkyně, že se žalovaný nezabýval tím, zda deklarované dodavatelky řádně vykázaly a odvedly DPH z poskytnutých plnění, žalovaný uvádí, že daňová řízení se provádí u daňových subjektů jednotlivě. Předmětem nynějšího řízení bylo, zda žalobkyně oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně. Ve svém zájmu si měla opatřit důkazy, jimiž by byla schopna prokázat přijetí zdanitelného plnění. K tvrzenému porušení zásady zakotvené v § 8 odst. 2 daňového řádu žalovaný opakuje, že žalobkyně nespécifikovala, v čem žalovaný rozhodl rozdílně oproti jiným obdobným případům.
28. K poslední žalobní námitce spočívající v tom, že správce daně nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvádí, že úzce souvisí s námitkou „skryté“ daňové kontroly. Opakuje proto, že až do zahájení daňové kontroly dne 20. 8. 2019 správce daně nic neověřoval, nezpochybňoval, nerozporoval a ani nevyvracel. Nedisponoval takovými poznatky, na jejichž základě by mohl důvodně předpokládat doměření daně.
29. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Posouzení věci

30. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s rozhodnutím bez jednání souhlasil a u žalobkyně se má za to, že s ním souhlasila (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Jednání nebylo třeba nařizovat ani k provádění dokazování. Veškeré žalobní navržené důkazy jsou součástí správního spisu. Seznámení se s obsahem správního spisu podle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2015,

č. j. 7 As 83/2015 – 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

31. Soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska uplatněných žalobních bodů.
32. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí podle žalobkyně spočívá v neprovedení důkazů bez řádného odůvodnění a v neprůkazném vedení spisu.
33. Soud předesílá, že nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tkví v nedostacích samotného přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu. To může být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů. Neprovedení některých navržených důkazů či „neprůkazné“ vedení správního spisu ale pod pojem nepřezkoumatelnosti nespádají. Mohlo by se jednat o vady řízení před správním orgánem; těmto námitkám se nicméně soud věnuje samostatně v rámci posouzení žalobních bodů, v nichž žalobkyně blíže rozvádí obě námitky (tj. neprovedení svědeckých výslechů a neprůkazné vedení daňového spisu).
34. Pokud žalobkyně námitkou nepřezkoumatelnosti mířila na absenci odůvodnění neprovedení svědeckých výslechů, popř. nevypořádání námítka neprůkazného vedení daňového spisu, lze stručně uvést, že obojím se žalovaný řádně a přezkoumatelně zabýval. V bodech 95 až 101 napadeného rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč spis podle jeho názoru i přes svou nepřehlednost a některé další nedostatky splňuje všechny zákonné požadavky a je veden průkazně a chronologicky. V bodech 102 až 108 napadeného rozhodnutí pak vysvětlil, proč neprovedl navrhované důkazy svědeckými výpověďmi. S oběma závěry ostatně žalobkyně v žalobě polemizuje, je tedy zjevné, že se jí dostalo dostatečného odůvodnění. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

Prekluze práva stanovit daň

35. Žalobkyně dále namítá, že správce daně stanovil daň prvostupňovými rozhodnutími až po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť fakticky zahájil daňovou kontrolu již dne 20. 2. 2019.
36. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň 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.
37. 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.
38. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
39. Z judikatury NSS vyplývá, že pro uplatnění § 148 odst. 3 daňového řádu je zapotřebí nejen formálního, ale i materiálního zahájení daňové kontroly, tj. jejího faktického provádění (viz rozsudek ze dne 10. 4. 2024, č. j. 4 Afs 191/2023 – 45, bod 19).

40. Z obsahu správního spisu plyne, že dne 20. 8. 2019 sepsal správce daně protokol o zahájení daňové kontroly, v němž vymezil předmět (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až prosince 2018) i rozsah (přijatá zdanitelná plnění) daňové kontroly. Současně při ústním jednání položil žalobkyni řadu otázek týkajících se mj. spolupráce s dodavateli AMETYST, PROSTO a OKSAPYL a přijatých zdanitelných plnění v roce 2018 a vyžádal si od žalobkyně další doklady (např. knihu vydaných a přijatých faktur). Daň posléze stanovil prvostupňovými rozhodnutími dne 3. 8. 2022. Z tohoto hlediska tedy správce daně dodržel prekluzivní lhůtu dle § 148 odst. 1 daňového řádu, neboť v souladu s § 87 odst. 1 větou první daňového řádu formálně i materiálně zahájil daňovou kontrolu dne 20. 8. 2019, což způsobilo, že lhůta pro stanovení daně začala dle § 148 odst. 3 daňového řádu znova běžet. Prvostupňová rozhodnutí pak vydal ještě v jejím rámci.
41. Žalobkyně nicméně argumentuje, že správce daně fakticky daňovou kontrolu zahájil již dříve dne 20. 2. 2019, neboť prováděl úkony, které již materiálně naplňovaly její obsah.
42. Ve shora citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 191/2023 – 45 se NSS zabýval i tím, kdy určitý úkon správce daně představuje materiální zahájení daňové kontroly (ve kontextu přerušení běhu prekluzivní lhůty), anebo jde jen o úkon v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu. NSS shrnul dosavadní judikaturu k limitům vyhledávací činnosti tak, že cílem vyhledávací činnosti správce daně je pouhé získání podkladových informací a tzv. mapování terénu. Naproti tomu cílem daňové kontroly, jež je kvalitativně intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu, je zjištění či prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně či její části, musí zvolit takový postup, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Obsahem vyhledávací činnosti proto může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací (tzv. mapování terénu) a nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti či její části. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které poté může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování.
43. Žalobkyně spatřuje faktické zahájení daňové kontroly ve výzvě k poskytnutí údajů ze dne 20. 2. 2019, č. j. 343234/19/2203-00560-305046. Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně touto výzvou po žalobkyni požadoval informace nezbytné pro správu daní u společnosti AMETYST. Konkrétně žádal o informace, které věcně a časově souvisí s pořízením zboží a služeb od společnosti AMETYST v roce 2018. Správce daně zejména žádal smlouvy, na jejichž základě probíhala obchodní spolupráce, údaje o poskytnutých plněních (faktury, nabídky, poptávky, objednávky apod.), doklady prokazující uskutečnění poskytnutých dodávek zboží a služeb (dodací listy, přepravní dokumentace, údaje o výrobních číslech atp.), údaje o úplatách za přijatá zdanitelná plnění (výpisy z účtů apod.) a záznamy z účetnictví žalobkyně, z nichž vyplývá zaúčtování obchodních případů

realizovaných se společností AMETYST. Požadavky správce daně uvedl toliko v bodech bez jakéhokoliv odůvodnění či jiného uvedení vlastních závěrů.

44. Soud konstatuje, že výzva ze dne 20. 2. 2019 je dle svého obsahu úkonem, který nijak nevybočuje z provádění vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu. V jejím rámci správce daně žalobkyni pouze vyzval k poskytnutí vyjmenovaných údajů a dokladů (zejména doložení smluv a s nimi souvisejících dokladů o uskutečněných zdanitelných plněních) týkajících se jejího obchodního vztahu se společností AMETYST. Jde o pouhý souhrn podkladů, které si správce daně vyžádal – tedy typické shromažďování podkladových informací („mapování terénu“ dle výše citované judikatury). Především v ní správce daně nijak nehodnotil důkazy, natož aby vyvozoval jakékoli závěry ohledně správnosti stanovení daňové povinnosti žalobkyni. Právě to (tj. hodnocení důkazů) je přitom hraničním kritériem dle výše citované judikatury. To ostatně žalovaný (jak i správně upozorňuje) ani nemohl – v okamžiku vydání výzvy totiž žádné důkazy, které by mohl hodnotit (a vyvodit z nich pochybnosti o správnosti stanovení daně) ani neměl k dispozici, neboť výzva teprve směřovala k získání prvotních informací a dokladů. Nehledě na to, že se ani netýkala přímo žalobkyně, nýbrž její (deklarované) dodavatelky společnosti AMETYST.
45. Není ani pravda, že by obsah výzvy byl shodný s otázkami položenými při ústním jednání dne 20. 8. 2019, kdy správce daně daňovou kontrolu formálně zahájil. Naopak, okruh položených otázek byl daleko podrobnější – a to právě proto, že správce daně již pracoval se získanými podklady, které *hodnotil*, a na jejich základě žalobkyni pokládal dodatečné otázky. Správce daně tak např. zjišťoval, v jakém počítačovém programu žalobkyně vedla účetnictví, kdo je zpracovával, zda vedla skladovou evidenci, jaké měla bankovní účty v roce 2018, zda přijala nějaké úvěry, kdy začala obchodovat se společností AMETYST, jak s ní navázala kontakt, jak zjistila, jaké služby nabízí, kdo za žalobkyni a společnost AMETYST jednal, zda žalobkyně ověřila jeho jednatelské oprávnění atd. (soud uvádí jen výčet několika prvních otázek, v protokolu o zahájení daňové kontroly jich je přibližně 50 a týkají se i dalších deklarovaných dodavatelek společností PROSTO a OKSAPYL). Správce daně též např. uvádí, že v určitých daňových dokladech je jako předmět plnění uveden marketing, reklama a propagace pouze s odlišným měsícem plnění a žádá po žalobkyni objasnění toho, jak tato plnění konkrétně v jednotlivých měsících probíhala. To je zcela jasným příkladem hodnocení již získaných podkladů, které ve výzvě ze dne 20. 2. 2019 (ale i jiných předcházejících úkonech) schází, což jasně demonstruje rozdíl mezi daňovou kontrolou a vyhledávací činností probíhající před jejím formálním zahájením dne 20. 8. 2019.
46. Na výše uvedeném nic nemění ani skutečnost, že správce daně následně hodnotil žalobkyninu odpověď na výzvu ze dne 20. 2. 2019 ve zprávě o daňové kontrole či na ni poukazoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2020. Stalo se tak totiž až po zahájení daňové kontroly, kdy již byl správce daně oprávněn důkazně hodnotit podklady nashromážděné právě vyhledávací činností *před zahájením kontroly* (viz též bod 30 výše citovaného rozsudku č. j. 4 Afs 191/2023 – 45, dle nějž „*správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem ‚ohledává terén‘ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které poté může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení*“, zvýraznil soud). Ostatně, pokud by správce daně nemohl v žádné fázi daňového řízení vyhodnotit nashromážděné informace, postrádala by vyhledávací činnost smysl.
47. Žalobkynin odkaz na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41, je nepřipadný. NSS zde dospěl k závěru, že jím posuzovaný postup správce daně prováděný před formálním zahájením daňové kontroly nelze označit za pouhé zjišťování

a shromažďování podkladových informací či důkazních prostředků, *neboť správce daně se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil*. To vyplývalo například ze skutečnosti, že *po předložení smlouvy ještě před zahájením daňové kontroly reagoval na její znění a na jeho základě požadoval další důkazy či že ověřoval stěžovatelčino tvrzení ohledně dat konání závodů na příslušných webových stránkách* (viz bod 23). Překročení mezi vyhledávací činnosti tak NSS shledal ve skutečnosti, že se správce daně shromážděnými podklady zabýval a ověřoval stěžovatelčina tvrzení (tedy je důkazně hodnotil). Nic takového ale správce daně ve výzvě ze dne 20. 2. 2019 neučinil.

48. Žádný jiný úkon, v němž by spatřovala materiální zahájení daňové kontroly, žalobkyně nekonkretizuje. Pouze povšečně hovoří o „*sledu kroků*“ a o „*vyžádání podkladů od různých orgánů*“. Má-li tím žalobkyně na mysli např. žádost bance o výpisy z účtu společnosti AMETYST, dotaz na Českou správu sociálního zabezpečení ohledně zaměstnanců této společnosti, nahlížení do obchodního rejstříku k této společnosti či vyhledávání jejího jednatele v Cizineckém informačním systému (viz podklady zařazené do spisu úředním záznamem ze dne 20. 2. 2019), ani v tom soud nespatřuje nic víc než sběr informací a podkladů v rámci vyhledávací činnosti, navíc vztahující se ke společnosti AMETYST. Z těchto úkonů nplyne, že by správce daně získané informace a podklady jakkoliv hodnotil ve vztahu k žalobkyni či ověřoval správnost stanovení její daňové povinnosti.
49. Samotné formální označení (části) spisu názvem „*kontrolní výstupy*“ či určitého dokumentu (úředního záznamu ze dne 20. 2. 2019) v soupisu spisu jako „*Kontrolní postupy dle DR*“ není nijak relevantní pro posouzení toho, zda šlo o úkony daňové kontroly nebo vyhledávací činnosti (soud navíc ani ve spise nenalezl žádnou část či dokument, která by byla takto označena, pouze v soupisu spisu poskytnutém žalobkyni dne 2. 6. 2022 se u první části spisu uvádí název „*Kontrolní postupy dle DR*“; úřední záznam ze dne 20. 2. 2019 je v něm označen pouze jako „*úřední záznam*“ a datem a číslem jednacím). Podstatný je pouze obsah úkonů samotných, které materiálně neodpovídají úkonům daňové kontroly (alespoň ty, které žalobkyně namítala, viz výše). Ostatně zmíněný úřední záznam ze dne 20. 2. 2019, č. j. 347044/19/2203-00560-305610, výslovně uvádí, že „*[d]ne 19. 2. 2019 a 20. 2. 2019 zaslal správce daně v rámci vyhledávací činnosti žádosti o přístup k datům KH z kontrolních úkonů u výše uvedeného daňového subjektu za zdaňovací období leden 2018 až prosinec 2018*“ (zvýraznil soud). Označení spisu či dokumentu v jeho soupisu tak může být maximálně nepřesné (neboť se ve skutečnosti jednalo o vyhledávací činnost), což je ale nepodstatné z hlediska vlastního obsahu úkonů a jejich posouzení jako úkonů vyhledávací činnosti.
50. Současně ani není pravda, že by správce daně nezařadil výzvu ze dne 20. 2. 2019 do spisu. Výzva i odpověď na ni byly do spisu zařazené úředním záznamem ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1523256/20/2203-00560-305046. Stejně tak není pravda, že by žalovaný o výzvě v odůvodnění napadeného rozhodnutí mlčel (viz body 92 až 94 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný vypořádával totožnou námitku prekluze práva stanovit daň).
51. Soud shrnuje, že daňová kontrola byla materiálně i formálně zahájena až dne 20. 8. 2019. Před tímto datem činil správce daně toliko úkony v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu. Právo stanovit daň tak v době vydání prvostupňových rozhodnutí nezaniklo. Žalobní bod je nedůvodný.

Neprovedení výsledku některých svědků

52. Žalobkyně dále namítá, že správce daně neprovedl svědecké výsledky ukrajinských státních příslušníků.

53. Z obsahu správního spisu plyne, že žalobkyně navrhla dne 13. 5. 2022, tj. až v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, mj. provedení svědeckých výslechů ukrajinských státních příslušníků V. Z. (statutární zástupce AMETYSTU a PROSTO; k prokázání toho, jakým způsobem tato společnost fungovala a zajišťovala kapacity pro dodávky služeb žalobkyni), V. G. (jednatel OKSAPYLU; k prokázání okolností spolupráce žalobkyně s touto společností a označení personálních zdrojů, které tato společnost používala k realizaci zakázek pro žalobkyni) a V. M. (jednatel společnosti MUDROS – PRAG s.r.o. – ve vztahu k této dodavateli ovšem posléze správce daně uznal oprávněnost nároku na odpočet daně, neprovedení jeho výslechu je tedy pro nynější věc irelevantní). Správce daně ovšem výslechy neprovedl pro nedosažitelnost těchto svědků. Svědky se nezdařilo kontaktovat ani předvolat na adresách v České republice a mezinárodní spolupráce s Ukrajinou neprobíhala v důsledku válečného konfliktu (viz zpráva o daňové kontrole i odůvodnění napadeného rozhodnutí).
54. Soud zdůrazňuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní **povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí** (viz např. již rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Pokud tedy žalobkyně argumentuje, že správce daně měl dbát na ochranu jejích práv včetně zjišťování všech rozhodných skutečností, čímž zřejmě naznačuje, že správce daně měl zmíněné svědky vyhledat, předvolat a vyslechnout z vlastní iniciativy ještě před vypuknutím války na Ukrajině, mýlí se. Správce daně sice samozřejmě má obecnou povinnost šetřit práva daňových subjektů a umožnit jim je uplatňovat (§ 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 daňového řádu), to ale neznamená, že je povinen za ně vyhledávat důkazy k tvrzením, ohledně nichž je tíží důkazní břemeno. Pořád platí, že je to daňový subjekt – tedy žalobkyně, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (viz § 92 odst. 3 daňového řádu a shora citovaná judikatura). Ukrajinské svědky přitom žalobkyně navrhla právě k prokázání jejích tvrzení ohledně osvětlení obchodní spolupráce s tvrzenými (deklarovanými) dodavateli, resp. k vyvrácení pochybností správce daně (ohledně toho, že tvrzené dodavatelky neměly dostatek zaměstnanců k uskutečnění plnění). Bylo tedy jen na ní, aby včas navrhla jejich výslech.
55. Samotný závěr správců daně o nedosažitelnosti svědků žalobkyně v žalobě výslovně nenapadá. Lze tedy jen nad rámec stručně říci, že daňové orgány mají povinnost být při zajišťování svědeckých výpovědí do nejvyšší možné míry kreativní a iniciativní, tj. aby se o výslech dostatečně identifikovaného svědka skutečně a prokazatelně snažily a upustily od něj jen za výjimečných okolností. Zároveň je však jedním z důvodů pro upuštění od výslechu svědka jeho nedosažitelnost (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 8 Afs 133/2022 – 41, bod 26 a tam citovaná judikatura). Z obsahu správního spisu plyne, že daňové orgány se pečlivě věnovaly žalobkyniným návrhům na svědecké výpovědi a dostatečně aktivně se snažily o zajištění svědků. Správce daně nejprve výzvou ze dne 24. 5. 2022 vyzval žalobkyni ke sdělení údajů o navržených svědcích, na kterou žalobkyně odpověděla dne 2. 6. 2022. K V. Z. uvedla jeho datum narození a adresy v ČR a na Ukrajině a k V. G. toliko uvedla, že informace doplní, což následně neučinila. Správce daně poté z jiného daňového řízení zjistil, že na adrese poskytnuté žalobkyní se V. Z. prokazatelně nezdržuje (zásilky se vracely jako nedoručené a neměl zde schránku, což pošta telefonicky potvrdila, viz úřední záznam ze dne 16. 8. 2021 zařazený do spisu úředním záznamem ze dne 20. 10. 2021, č. j. 2031835/21/2203-00560-305046). Správce daně si tedy zjistil adresu tohoto svědka z obchodního rejstříku (resp. cizineckého informačního systému, v němž byla uvedena totožná adresa trvalého pobytu X), ale ani na ní se jej nezdařilo kontaktovat. Dokonce si zjistil, že se na adrese nachází hotel

a na recepci si ověřil, že zde V. Z. není ubytován. Správce daně se pokusil tohoto svědka i kontaktovat na žalobkyní sděleném telefonním čísle, avšak také neúspěšně (volané číslo neexistovalo). V. G. pak správce daně opakovaně předvolával k výsledku na adrese, kterou zjistil z interní databáze, avšak obě předvolání se vrátila jako nedoručená (adresát neznámý, nemá schránku). Provedení výslechů obou svědků prostřednictvím mezinárodní spolupráce s Ukrajinou pak již v období, kdy byli navrženi (13. 5. 2022), nebylo možné, neboť z důvodu válečného konfliktu nebylo možné odeslat žádost o mezinárodní dožádání (což správce daně deklaroval na svých webových stránkách na začátku dubna 2022, tj. ještě předtím, než žalobkyně tyto svědky vůbec navrhla).

56. Žalobkyně namítá, že správci daně navrhla, aby svědkům zaslal otázky, což správce daně odmítl. Z obsahu správního spisu plyne, že žalobkyně ve vyjádření k výsledku dosavadního kontrolního zjištění ze dne 13. 5. 2022 uvedla, že jí svědek *V. M.* telefonicky kontaktoval a sdělil, že se nemohl dostavit k předvolání, neboť pobývá na Ukrajině. Navrhla, aby správce daně zaslal *V. M.* písemné otázky, ke kterým se bude moci vyjádřit, což dle jejího názoru nebude problém, neboť je kontaktní. *U žádného jiného svědka takový návrh neučinila.* V odvolání pak pouze stejně jako v žalobě obecně namítala, že správci daně navrhla zaslání otázek ukrajinským svědkům, což neučinil. Ve vyjádření v odvolacím řízení ze dne 11. 7. 2023 jen znovu žádala, aby žalovaný provedl mezinárodní dožádání a vyslechl navržené svědky; žádný požadavek na zaslání písemných otázek nesdělila.
57. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobkyně ve skutečnosti v daňovém řízení nikdy nevznesla návrh na zaslání písemných otázek *všem* navrženým svědkům ukrajinské státní příslušnosti. Takový návrh učinila *jen ve vztahu k V. M.* Jeho výslech měl ovšem prokázat obchodní spolupráci žalobkyně s dodavatelkou MUDROS – PRAG s.r.o. (jejímž jednatelem byl právě *V. M.*, viz str. 40 a 41 zprávy o daňové kontrole). Sama žalobkyně jej původně ani nenavrhla – ve vyjádření ze dne 13. 5. 2022 tak učinila až poté, co jej správce daně neúspěšně předvolal v únoru 2022. *Přijetí zdanitelných plnění od dodavatelky MUDROS – PRAG s.r.o. přitom v projednávané věci není sporné.* Správce daně i žalovaný totiž uznali oprávněnost nároku na odpočet daně z plnění přijatých od této dodavatelky. Proto není ani relevantní, zda správce daně měl zaslat tomuto svědkovi písemné otázky. Odpověď by totiž nemohla prokázat žádné skutečnosti, které by byly relevantní pro projednávanou věc.
58. Jen nad rámec pak lze ve shodě s žalovaným dodat, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby takové otázky ukrajinským svědkům sama zaslala a jejich odpovědi posléze předložila správci daně jako listinné důkazy. I kdyby tedy takový návrh ve vztahu k ostatním ukrajinským svědkům učinila a správce daně jí nevyhověl, nemohl tím žádným způsobem zkrátit žalobkynina práva. Soud se shoduje s žalovaným i v tom, že návrhy na výslech svědků zdržujících na Ukrajině, které žalobkyně učinila v květnu 2022 krátce po vypuknutí válečného konfliktu (únor 2022) a zveřejnění informace o tom, že mezinárodní dožádání nejsou z tohoto důvodu na Ukrajinu odesílána (duben 2022), jeví známky účelovosti s cílem dosáhnout prekluze práva stanovit daň (nastala by v srpnu 2022). Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelek podrobnou výzvou již ze dne 29. 7. 2020, na kterou žalobkyně věcně nereagovala (pouze dvakrát požádala o prodloužení lhůty z důvodu rozsahu výzvy, dovolené a „*nemocnosti a související současné situaci v republice*“). Přesto žalobkyně výslechy těchto svědků navrhla až dne 13. 5. 2022, aniž by kdy uvedla, proč jejich výslech nemohla navrhnout dříve, ještě před válečným konfliktem.
59. Žalobní bod je nedůvodný.

Pochybení při vedení spisu

60. Žalobkyně dále namítá, že daňový spis je nepřehledný a chronologicky neprůkazný.
61. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.
62. Soud konstatuje, že žalobní námítky stran vedení spisu jsou velmi obecné. Žalobkyně neuvádí, proč je podle ní spis (či jeho „obsah“, čímž zřejmě míní soupis písemností) nepřehledný a chronologicky neprůkazný a nepoukázala ani na konkrétní příklady, kdy řazení pořadových čísel neodpovídá datu pořízení listin. Zcela obecně tak lze říci, že daňový řád ve výše citovaném § 64 odst. 5 daňového řádu nepožaduje, aby listiny byly ve spise řazeny chronologicky *dle data pořízení* (čimž žalobkyně zřejmě myslí datum vzniku). Pouze stanoví, že se písemnosti řadí v časové posloupnosti – tedy že musí být zásadně řazeny tak, jak do spisu byly postupně vkládány (tak jak správci daně postupně přicházela různá podání, činil vlastní úkony – výzvy, rozhodnutí atd., opatřoval si podklady atp.). Soud tedy nevidí nic nezákonného například na tom, že výzva správce daně ze dne 20. 2. 2019 a odpověď žalobkyně na ni ze dne 4. 3. 2019 se nachází až na čl. 34, tj. za úředním záznamem ze dne 4. 2. 2020 na čl. 33 (který by dle data „pořízení“ těchto listin měl následovat). Obojí totiž bylo přílohou úředního záznamu ze dne 9. 6. 2020, v němž se jasně uvádí, že teprve tehdy správce daně převzal obě listiny z daňového řízení týkajícího se společnosti AMETYST. Pořadová čísla listů tedy odpovídají časové posloupnosti dle vložení listin do spisu. To ovšem soud uvádí jen pro příklad, neboť není na něm, aby za žalobkyni dohledával ve správním spise všechny listiny, které by mohly být nesprávně zařazeny a argumentoval, proč tomu tak je či není (viz např. bod 32 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
63. Žalobkyně ani nijak nekonkretizovala a nedoložila své tvrzení, že mělo dojít k dodatečnému přerazování či zařazování listin uvedením alespoň toho, o jaké listiny se mělo jednat. Stejně tak nespécifikovala, proč by takový postup měl být nezákonný. Opět tak lze jen obecně uvést, že daňový řád výslovně nezakazuje listiny ve spisu přerazovat, naopak s takovým postupem počítá (viz § 65 odst. 3 daňového řádu). Pokud tedy správce daně některé listiny dodatečně přeřadil z vyhledávací („neveřejné“) části spisu do příslušné („veřejné“) části spisu, nespátňuje soud ani v tomto postupu nic nezákonného.
64. Nelze přisvědčit ani jedinému konkrétnímu tvrzení, že do spisu nebyla zařazena odpověď na výzvu správce daně ze dne 4. 3. 2019. Soud si ověřil, že se tato odpověď ve správním spisu skutečně nachází, a to konkrétně jako příloha úředního záznamu správce daně ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1523256/20/2203-00560-305046, na čl. 34.
65. Souhrnně pak lze říci, že žalobkyně ani neuvádí, jak ji údajná pochybení při vedení spisu měla zkrátit na právech a způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Netvrdí, že by se v důsledku chybného vedení spisu nemohla seznámit s určitými podklady (např. protože do něj nebyly zařazeny) při nahlížení, které proběhlo dne 2. 6. 2022 (viz protokol o nahlížení), z nichž posléze správce daně či žalovaný vycházeli při vydání svých rozhodnutí; nebo že by v důsledku toho nemohla řádně argumentovat v žalobě. Jedinou listinu, o níž (nepravdivě) tvrdí, že nebyla zařazena do spisu, tj. odpověď na výzvu správce daně ze dne 4. 3. 2019, zaslala správci daně sama žalobkyně. Nelze tedy uvažovat o tom, že by jí nebyl její obsah znám či pro ni mohlo být překvapivé, že z ní správce daně a žalovaný vyšli jako z podkladu rozhodnutí. Vlastnímu přezkumu žalobních bodů přitom způsob vedení daňového spisu

v projednávané věci soudu nebrání (v tom smyslu, že by nedostatky byly natolik extrémní, aby napadené rozhodnutí nemělo oporu ve spise, viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, či ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016 – 51).

66. Žalobní bod je nedůvodný.

Žalobkyně neunesla důkazní břemeno

67. Soud se dále zabýval společně námitkami porušení základních zásad správy daní, neboť jejich podstata spočívá především v nesouhlasu žalobkyně se závěrem správce daně, dle něž neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelek (případně od jiných dodavatelů, kteří museli být v postavení plátců daně).

68. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

69. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

70. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

71. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

72. Judikatura NSS k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je ustálená a plynou z ní následující závěry (ke shrnutí viz např. bod 24 rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023 – 35). 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. Daňový subjekt je tedy povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů, a to navzdory tomu, že daňový subjekt předložil formálně bezvadné účetní doklady. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně ale nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je toliko povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, tíží daňový subjekt důkazní břemeno k prokázání pravdivosti svých tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. je povinen svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

73. Z judikatury ve vztahu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dále plyne (viz např. body 34 a 35 rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2023, č. j. 4 Afs 398/2021 – 96), že konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, zejména § 72 odst. 1 věty první zákona

o dani z přidané hodnoty, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103).

74. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporu o tom, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno předložením formálně správných dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním a ani o tom, že plnění byla fakticky uskutečněna a žalobkyně je použila pro svou ekonomickou činnost.
75. Žalobkyně pak v žalobě ani konkrétnějším způsobem nezpochybnuje závěry správce daně a žalovaného o skutečnostech, které ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového založily pochybnosti o žalobkyní předložených tvrzeních a dokladech. Soud tedy pro pořádek pouze stručně rekapituluje skutečnosti, na jejichž základě vznikly správci daně a žalovanému pochybnosti o tom, že plnění žalobkyně přijala právě od deklarovaných dodavatelů.
76. U společnosti AMETYST, která měla dle daňových dokladů poskytovat „*monitor a zajištění nových klientů/odběratelů*“ a „*marketing, reklamu a propagaci*“, správce daně zjistil, že:
- má tzv. virtuální sídlo, kde neprovozuje ekonomickou činnost ani není označena;
 - je nekontaktní, včetně jednatele Viktora Zhyzhnky (na adrese trvalého pobytu nebyl ubytován a jinou adresu správce daně nezjistil);
 - nevlastní žádné nemovitosti a vlastní jen osobní automobil bez platné technické prohlídky;
 - účetní závěrku zveřejnila naposledy v roce 2015 a nemá zapsanou žádnou provozovnu v živnostenském rejstříku;
 - nemá evidované žádné zaměstnance u České správy sociálního zabezpečení ani povolení ke zprostředkování zaměstnání (tedy na základě výše uvedeného nedisponuje žádným materiálním ani personálním zázemím k poskytnutí plnění);
 - žádnou svou činnost neprezentuje na internetu ani zde nenabízí žádné služby;
 - v oddíle B.3 kontrolních hlášení za rok 2018 vykazala nestandardní (až nereálné – minimálně 1 056) množství přijatých zdanitelných plnění od anonymních dodavatelů;
 - veškerá plnění byla uhrazena v hotovosti (tedy bez auditní stopy), přestože v některých daňových dokladech byl uveden způsob platby bezhotovostně na účet;
 - u daňových dokladů vystavených na „*monitor*“ a zajištění nových klientů nebylo z předložených listin (včetně smlouvy o zprostředkování) vůbec zřejmé, jak byla stanovena výše provize a za jaké úkony, jak konkrétně tato služba probíhala a co bylo jejím výsledkem;

- u daňových dokladů vystavených na marketing, reklamu a propagaci také nebylo z předložených listin (včetně smlouvy o marketingu) zřejmé, jak byla stanovena výše odměny a za jaká konkrétní plnění.

77. U společnosti PROSTO, která měla dle daňových dokladů poskytovat „úklidové a čistící práce v provozovně Kozomín“, správce daně zjistil, že:

- má virtuální sídlo, kde neprovozuje ekonomickou činnost ani není označena;
- je nekontaktní; včetně jednatele Viktora Zhyzhnky (stejný jednatel jako u AMETYSTU);
- nevlastní žádné nemovitosti a ani automobil;
- účetní závěrku zveřejnila naposledy v roce 2018 a nemá zapsanou žádnou provozovnu v živnostenském rejstříku;
- žádnou svou činnost neprezentuje na internetu ani zde nenabízí žádné služby;
- nemá evidované žádné zaměstnance u České správy sociálního zabezpečení a ve vyúčtování daně z příjmu fyzických osob za rok 2018 a nemá ani povolení ke zprostředkování zaměstnání;
- všechny platby za plnění probíhaly v hotovosti;
- z předložené smlouvy o dílo nelze určit, za jaká plnění byla vyplácena paušální úhrada fakturovaných služeb, a dokonce ani to, jaké konkrétní osoby smlouvu podepsaly.

78. Konečně u společnosti OKSAPYL, která měla dle daňových dokladů poskytovat „pomocné, úklidové a balící práce“, správce daně zjistil, že:

- také sídlila na virtuálním sídle, kde nebyla označena a nacházelo se tam ubytovací zařízení;
- byla nekontaktní;
- nevlastnila žádné nemovitosti a ani automobil;
- od roku 2015 nezveřejňovala své účetní závěrky;
- v živnostenském rejstříku měla uvedenu jednu provozovnu nacházející se v *rodinném domě bývalého jednatele V. G.*;
- žádným způsobem se neprezentovala na internetu a nenabízela své služby;
- v oddíle B.3 kontrolních hlášeníh za rok 2018 vykazala nestandardní (až nereálné – minimálně 2 492) množství přijatých zdanitelných plnění od anonymních dodavatelů;
- nemá evidované žádné zaměstnance u České správy sociálního zabezpečení a nemá ani povolení ke zprostředkování zaměstnání;
- ke dni 1. 10. 2018 neměla v obchodním rejstříku zapsaného žádného jednatele; předtím byl jednatelem do 25. 4. 2018 V. G., který byl nekontaktní, a totéž (nekontaktnost) platilo o jednatelem zapsanému od 25. 4. 2018 do 1. 1. 2018 (I. V.);
- z daňových dokladů ani jiných listin nebylo zřejmé, jaké osoby prováděly jaké konkrétní práce a žalobkyně ani nepředložila objednávky či rozpočet, na něž odkazovala smlouva o dílo.

79. Správce daně dále na návrh žalobkyně provedl svědecký výslech R. K., který dle své výpovědi pracoval pro žalobkyni jako koordinátor mezi ní a společností AMETYST. Svědek si ale nepamatoval, jakou konkrétní činnost společnost AMETYST pro žalobkyni vykonávala (jen obecně uvedl, že šlo o podpůrné a pomocné práce a pomoc se vstupem na ukrajinský trh). Na reklamu, kterou měla poskytovat, si vůbec nevzpomněl. Pamatoval si, že měla probíhat spolupráce se společností PROSTO, ale konkrétní aspekty si nepamatoval (jen obecný charakter plnění). Skutečnosti týkající se spolupráce se společností PROSTO se mu navíc prolínaly se společností AMETYST a naopak.
80. Žalobkyně v žalobě toliko zcela obecně namítá, že pochybnosti o deklarovaných dodavatelkách plynoucí z nekontaktnosti a nedostatečného personálního a materiálního vybavení nejsou dostatečné. Tento názor ale soud nesdílí. Naopak skutečnost, že žádná ze tří deklarovaných dodavatelek neměla ani žádné zaměstnance (kteří by služby mohli fakticky provést), natož aby měla reálnou provozovnu, sídlo či webové stránky, kde by nějaké (nejlépe ty fakturované) služby nabízela, komunikovala s obchodními partnery a administrativně fungovala, zavdává silné pochybnosti o tom, zda vůbec vykonávaly nějakou ekonomickou činnost, a mohly tak žalobkyni poskytnout přijatá plnění (ať už se jednalo o zajišťování nových klientů, marketing či úklidové, balící a jiné pomocné služby, jejichž přesný charakter taktéž nevyšel najevo, byť samo uskutečnění žalovaný nezpochybnil). Soud poznamenává, že povinností správce daně (žalovaného) nebylo prokázat, že údaje o určitém účetním případě byly v účetnictví žalobkyně zaznamenány *v rozporu se skutečností*, ale toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (viz např. bod 44 rozsudku NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021 – 79).
81. Stran unesení důkazního břemene se pak žalobkyně v žalobě převážně opakovaně soustředí v podstatě toliko na jedinou dílčí skutečnost: že deklarované dodavatelky řádně vykázaly poskytnutá plnění v kontrolních hlášeních a odvedly daň (což má údajně také plynout z kontrolních hlášení). To ale nestačí. Sama skutečnost, že deklarované dodavatelky vykázaly příslušná plnění v kontrolních hlášeních opět dokládá jen *formální* stránku věci. Nelze z ní ale dovozovat, že právě deklarované dodavatelky plnění *fakticky* poskytly. Nevyvrací ani žádnou ze shora zmíněných pochybností. To, zda dodavatelky (posléze) daň skutečně odvedly (tj. zaplatily), pak pouhá kontrolní hlášení nijak neprokazují. Nevyplývala ani z jiných důkazů v daňovém řízení. I kdyby se tak ale stalo, nemohla by převážit nad celou řadou pochybností, které ohledně poskytnutí plnění v řízení vystaly.
82. Žalobkynina obsáhlá polemika o smyslu kontrolních hlášení a úkolech finanční správy je zcela nepřipadná. Povinnost dodavatele podat kontrolní hlášení nijak nevyklučuje povinnost daňového subjektu prokázat splnění hmotněprávních podmínek odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, včetně toho, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele, resp., od osoby, která musela být v postavení plátce daně. Žalovaný ani nemá žádnou zákonnou povinnost informovat žalobkyni o „*zvýšeném riziku podvodů*“, a především své rozhodnutí nevystavěl na tom, že by se žalobkyně účastnila daňového podvodu (k čemuž zjevně celá tato pasáž žaloby směřuje). Žalobkyně pouze neprokázala již zmíněnou hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. S odůvodněním napadeného rozhodnutí se mívá i dílčí námitka, že žalobkyně nemá možnost zjistit informace z kontrolních hlášení svých dodavatelek či posuzovat jimi přijatá zdanitelná plnění. Nic takového žalovaný žalobkyni nevytkl a nebylo to ani předmětem daňového řízení a dokazování.
83. Soud ani nemá za to, že by žalovaný na žalobkyni přenášel odpovědnost za činnost státní správy. Soudu není zcela zřejmé, co tím má žalobkyně na mysli, nicméně žalovaný na ní

nevyžadoval nic víc než prokázání skutečností, které sama tvrdila a k nimž ji tížilo břemeno důkazní – konkrétně že plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelek (popř. jiných osob, jež musely být v postavení plátce daně). Údaje z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku a cizineckého informačního systému či vyžádané od České správy sociálního zabezpečení, žalovaný toliko použil k tomu, aby zpochybnil věrohodnost a správnost žalobkyních tvrzení a předložených dokladů. Takový postup je zcela v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

84. Soud ani nespatřuje v postupu žalovaného obcházení rozsudku *Kemwater*. V tomto rozsudku Soudní dvůr připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, pak v návaznosti na tento rozsudek uzavřel, že Soudní dvůr potvrdil, „že *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně*“. Judikatura NSS se poté vyvinula v závěr, že rozsudky Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* nelze chápat jako paušální požadavek na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela těmto rozsudkům, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 46).
85. Z citované judikatury plyne, že je primárně na daňovém subjektu, aby prokázal, že ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel nutně měl postavení plátce daně. Výzva žalovaného obsažená v bodě 60 přípisu ze dne 6. 6. 2023 mj. k tomu, aby žalobkyně prokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelek nebo od jiného jí identifikovaného dodavatele v postavení plátce daně nebo od jiné osoby v postavení plátce daně, je tedy zcela v souladu se závěry rozsudku *Kemwater*. Žalovaný žalobkyni poskytl příležitost, aby v jeho intencích prokázala, že skutečný dodavatel plnění musel mít postavení plátce daně. Žalobkyně ji ale nevyužila, neboť ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023 neuvedla žádná nová tvrzení ani neoznačila žádné důkazy k této otázce. Setrvala tedy na svém tvrzení, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelek.
86. Důvodná není ani dílčí námitka týkající se údajně účelového rozdělování přijatých plnění. Argumentaci, že hodnota jednotlivých dílčích plnění od každé z deklarovaných dodavatelek nepřesáhla jeden milion korun v základu daně (cena jednotlivých plnění se dle daňových dokladů pohybovala v řádu desítek až nižších stovek tisíc korun), žalovaný použil v bodě 77 napadeného rozhodnutí toliko na podporu závěru, že z obsahu spisu neplynou údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel plnění musel mít postavení plátce daně (ve smyslu požadavků rozsudku *Kemwater*). Jinými slovy tím chtěl říct, že ani samotný údaj o hodnotě plnění, který vyplýval z obsahu spisu (konkrétně z předložených daňových dokladů), v tomto případě nutně neznamená, že by skutečný dodavatel musel mít postavení plátce daně. Jednalo se totiž o více plnění, která samostatně nepřesahovala hodnotu 1 miliónu Kč. S jejich poskytnutím se tak nutně nepojilo překročení limitu obrátu pro postavení plátce

daně dle § 6 odst. 2 zákona o DPH. Soud na této úvaze nevidí nic účelového ani v ní neshledává obcházení rozsudku *Kemwater*. Naopak žalovaný v souladu s rozsudkem *Kemwater* toliko vysvětlil, proč plnění nutně nemusel poskytnout plátce daně (existuje možnost, že se jednalo o více dodavatelů, kteří nebyli v postavení plátců daně). K obdobnému závěru, že ani vysoká hodnota přijatého plnění nemusí nutně znamenat, že bylo poskytnuto plátcem daně, dospěla i judikatura NSS (viz rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 59, bod 27). Závěr žalovaného, že z obsahu spisu nutně neplyne, že by skutečný dodavatel musel mít postavení plátce daně, ostatně žalobkyně v žalobě ani nezpochybňuje, nýbrž stále setrvává na tom, že jí plnění poskytly deklarované dodavatelky. Není tedy ani zřejmé, proč se domnívá, že by se závěry rozsudku *Kemwater* měly v projednávané věci aplikovat.

87. Rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo* je pouhým usnesením, které je nutné vnímat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením v pozdější věci *Kemwater*, jehož závěry jsou rozhodující. Není tedy pravda, že nárok na odpočet DPH lze odepřít jen v případě, že správce daně prokáže účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Aby bylo možné uvažovat o odepření nároku na odpočet z důvodu podvodu na DPH, musí být nejprve splněny podmínky pro vznik tohoto nároku, což se nestalo (viz body 25 a 26 rozsudku NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 187/2022 – 35).

88. Žalobní body jsou nedůvodné.

89. Namítaným porušením § 8 odst. 2 se soud nezabýval, neboť se nejedná o řádný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ale pouze o odkaz na zákonné ustanovení bez vylicení jakýchkoliv skutkových tvrzení či právní argumentace (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

Nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu

90. V rámci posledního žalobního bodu žalobkyně namítá, že ji měl správce daně namísto zahájení daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť ještě před jejím zahájením měl k dispozici vědomosti a údaje, na jejichž základě mohl důvodně předpokládat doměření daně.

91. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

92. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

93. Otázkou, kdy má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb.: „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení“. Judikatura dále

dospěla k závěru, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (viz např. bod 56 rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021 – 135).

94. Soud konstatuje, že žalobní bod je zcela obecný. Žalobkyně nespécifikuje, jaké konkrétní „*vědomosti a důkazy*“ měl správce daně mít před zahájením daňové kontroly, a zejména jak z nich měl dovodit důvodný předpoklad doměření daně. Žalobkyně pouze naprosto vágně tvrdí, že o tom svědčí „*spis, postup správce daně [a] přebírání informací z jiného spisu*“ Jak přitom plyne z výše citované judikatury, žalobkyně se mýlí již v tom, že k vydání výzvy postačí jen „*indicie*“. Naopak, musí se jednat o natolik silné poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o nesprávnosti současné poslední známé daně; jen jisté indicie, z nichž takový závěr nelze dostatečně spolehlivě formulovat, nestačí. Soud tak může jen zcela obecně konstatovat, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně dle obsahu správního spisu k dispozici toliko *dílčí poznatky* (indicie) – např. kontrolní hlášení a daňová přiznání k DPH žalobkyně za rok 2018, údaje o počtech zaměstnanců žalobkyně v roce 2017 (v rámci vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti) a 2018 (od České správy sociálního zabezpečení), údaje o žalobkyni z veřejných zdrojů a z různých rejstříků (např. o jejím sídle, předmětu činnosti a jednatelech, že je registrována k DPH a není nespolehlivou plátkyní, že nevlastní nemovitosti ani automobily a že má webové stránky), údaje o zůstatcích na účtech žalobkyně a faktury a smlouvy se společností AMETYST, které žalobkyně poskytla v odpovědi na (výše opakovaně zmiňovanou) výzvu ze dne 20. 2. 2019 a údaje o zaměstnancích a sídle této společnosti. Jak je patrné, zjevně se jednalo o údaje, které správce daně opatroval pro účely správy daní u jiného daňového subjektu (AMETYST). *Jen část z nich* (zejm. údaje o deklarované dodavateli AMETYST – virtuální sídlo, nulový počet zaměstnanců, obsah smlouvy s žalobkyní) posléze (tj. poté, co je správce daně začal ověřovat v rámci daňové kontroly) založily pochybnosti o správnosti tvrzení žalobkyně. Nejednalo se tak zdaleka ani o všechny poznatky, jimiž správce daně zpochybnil žalobkyní předložené doklady (viz výše body 76 až 78, v nichž soud shrnul skutečnosti zakládající pochybnosti), natož aby správce daně mohl důvodně předpokládat, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání tvrzení, že přijala zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelek – tedy že ve výsledku doměří daň (ostatně ve vztahu k plněním od dodavatelky MUDROS – PRAG s.r.o. nakonec správce daň ani daň nedoměřil). I poslední žalobní bod je proto nedůvodný.

Závěr a náklady řízení

95. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
96. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a ani jejich náhradu nepožadoval. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 19. srpna 2024

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu