



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců
Martiny Kotouček Mikoláškové a Richarda Galise ve věci

žalobkyně: **Autodíly Tria s.r.o.**, IČO 27212505
sídlem Libušina 248, 272 03 Kladno
zastoupená daňově poradenskou společností BD Consult, s.r.o.
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2024, čj. 14789/24/5300-22443-713389,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2024, čj. 14789/24/5300-22443-713389 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr na DPH za Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

zdaňovací období listopad 2019 ze dne 7. 12. 2022, čj. 4987013/22/2110-52521-209631 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň ve výši 121 695 Kč a přede-psal penále ve výši 24 339 Kč.

2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění (náhradní díly do automobilů) dle daňových dokladů č. 190100119, 190100132 a 190100200 (dále též „sporné faktury“) od společnosti BARKAROLA TRADING s.r.o. (dále jen „BARKAROLA“), případně že skutečným dodavatelem byla jiná osoba v postavení plátce DPH. Žalobkyně tedy neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z těchto plnění podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

Obsah žaloby

3. Žalobkyně uvádí, že v daňovém řízení předložila daňové doklady specifikující sporná zdanitelná plnění, faktury o následném prodeji předmětného zboží, doklady o stavu a hodnotě skladových zásob, záznamní evidenci DPH, doklady o úhradě faktur, zachycení dokladů o úhradě faktur v systému elektronické evidence tržeb (EET), fotodokumentaci existujícího sortimentu zboží v jejím skladu a údaje o zachycení sporných plnění v kontrolním hlášení žalobkyně i společnosti BARKAROLA, čímž unesla své důkazní břemeno. Namítá, že správce daně neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Žalobkyně je přesvědčena, že předložila veškeré možné důkazy, které po ní bylo možné rozumně požadovat. Zdůrazňuje, že její dodavatel sporná plnění přiznal ve svém daňovém přiznání i kontrolním hlášení a úhradu faktur zaznamenal v EET. Odpovědné osoby dodavatele uskutečnění zdanitelného plnění nevyloučily. Účetní společnosti BARKAROLA pan J. při svědecké výpovědi potvrdil, že vystavil faktury na pokyn jednatele pana Beneše. Pan Beneš vypovídal neurčitě a zjevně se s ohledem na své trestní stíhání snažil celou situaci zamlžit neurčitými odpověďmi. Z porovnání obou svědeckých výpovědí je dle žalobkyně zřejmé, že přestože se BARKAROLA účastnila podvodů v oblasti vydávání fiktivních faktur, kromě toho prováděla i reálná plnění. Svědci tedy nezpochybnili pravost vystavených dokladů a nevyloučili uskutečnění sporných plnění ve prospěch žalobkyně.
5. Žalobkyně dále uvádí, že svědek Janoušek na dotaz jejího zástupce, zda je v rámci trestního řízení spolupracujícím obviněným, odpověděl, že neví, ale že o to usiluje, a svědek Beneš odpověděl, že má na tuto otázku zakázáno od svého právního zástupce odpovídat. Podle žalobkyně byl při výslechu svědka Beneše porušen § 96 odst. 2 daňového řádu, neboť zde nebyl důvod k odeprání výpovědi. Správce daně pochybil, když netrval na odpovědi a nevyužil k tomu možnosti, které mu daňový řád poskytuje (uložení pokuty). Podle žalobkyně by odpověď na tuto otázku a případné následující rozvíjející otázky mohly přispět k objasnění, zda svědci snahou o vylepšení své pozice před orgány činnými v trestním řízení účelově nezkreslují své výpovědi před správcem daně, za což nemůže nést žalobkyně odpovědnost. Podle žalobkyně by tedy bylo namístě výslechy svědků zopakovat.
6. Žalobkyně dále argumentuje, že důvodné pochybnosti nemohlo založit, že BARKAROLA nezveřejňovala účetní závěrky, od 1. 3. 2019 neměla zaměstnance, neměla webové stránky a od 9. 6. 2020 byla nespolehlivým plátcem. K tomu poukazuje na množství společností, které Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

neplní povinnost zveřejnit účetní závěrku. Namítá, že společnosti nemají povinnost mít zaměstnance nebo webové stránky. Není ani zřejmé, jak bylo zjištěno, že BARKAROLA neměla zaměstnance a k jakému datu a jak byla zjištěna neexistence webových stránek. Podle § 109 odst. 3 zákona o DPH je nutné nespolehlivost plátce zjišťovat k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

7. Žalobkyně vytyká daňovým orgánům, že považovaly za podezřelou okolnost, že faktury byly hrazeny v hotovosti, ačkoli v drtivé většině případů využívala bezhotovostní platby. Namítá, že závěr žalovaného je nepřezkoumatelný, neboť nespécifikoval tuto většinu případů ani společnosti, vůči kterým využívala bezhotovostní způsob úhrady. Hotovostní platba v zákonném limitu není podezřelou okolností. Úhrada faktury není zákonnou podmínkou uznání nároku na odpočet. Ani bezhotovostní úhrada neprokazuje, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Neuhrazení faktury bývá považováno za podezřelou okolnost. Platba faktury v hotovosti by proto měla být naopak akceptována jako okolnost potvrzující tvrzení žalobkyně. S odkazem na bod 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 21. 2. 2023, čj. 2 Afs 216/2021-84, žalobkyně též namítá, že se jí daňové orgány nedotazovaly na důvod hotovostních plateb.
8. Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný aproboval oprávněnost pochybností správce daně i ve vztahu k údajné nekontaktnosti dodavatele, ačkoli není zřejmé, z čeho byla dovozena. BARKAROLA podala daňové přiznání, kontrolní hlášení a hlášení elektronické evidence tržeb a v řízení byl vyslechnut její jednatel a účetní. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, čj. 8 Afs 243/2021-37.
9. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný za důkaz osvědčující pochybnosti správce daně považoval i usnesení Policie České republiky čj. KRPJ-17714-658/Tč-2019-160080, podle něhož BARKAROLA plnila roli fakturačního mezičlánku, když na vstupu uplatňovala fiktivní faktury a na výstupu vykazovala fiktivní faktury pro odběratele. Usnesení policie nemůže prokazovat vinu a z povahy věci nemůže být důkazem osvědčujícím pochybnosti správce daně.
10. Žalobkyně se proto domnívá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a pokračování v kontrole a závěry z ní jsou proto nezákonné.
11. Žalobkyně dále poukazuje na judikaturu ohledně důkazního břemene. Zdůrazňuje, že hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že správce daně pomine či upozadí důkazy, které jsou ve prospěch daňového subjektu, a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži. Pokud není zdanitelné plnění uvedeno v kontrolním hlášení nebo evidováno v EET, daňové orgány to hodnotí jako přitěžující okolnost a indicii podvodu, jejich uvedení však nemá žádný vliv na prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Obdobně neuhrazení faktury či status nespolehlivého plátce jsou považovány za podezřelé přitěžující okolnosti, úhrada faktury nebo skutečnost, že dodavatel nebyl evidován v databázi nespolehlivých plátců v okamžiku uskutečnění obchodu, však dle daňových orgánů z hlediska prokázání uskutečnění plnění nic neznamenají. Žalobkyni není zřejmé, jakými konkrétními důkazy by hypoteticky mohla důkazní břemeno unést, neboť po ní nelze rozumně požadovat, aby ke každému obchodnímu případu angažovala notáře, pořídila kamerové záznamy nebo opatřila nezávislého svědka. Názor žalovaného znamená, že každý odběratel by byl v podstatě rukojmím svého dodavatele, neboť pokud dodavatel výslovně a konkrétně nepotvrdí uskutečnění sporných zdanitelných plnění, například ve snaze krýt vlastní trestnou činnost, nebude přes množství předložených důkazů uznán nárok na odpočet DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

12. Dále žalobkyně poukazuje na judikaturu k důkazní povinnosti daňového subjektu a rozsahu požadovaných důkazů (rozsudky NSS z 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, z 30. 1. 2018 čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, z 19. 4. 2022, čj. 3 Afs 223/2020-66, z 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, z 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82).
13. Žalobkyně též namítá, že v napadeném rozhodnutí není uvedeno, zda v daném případě existuje chybějící daň. I pokud by dluh na dani u společnosti BARKAROLA existoval, žalobkyně klade otázku, zda je jí možné tuto okolnost klást k tíži.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
15. Žalovaný považuje za podstatné, že ze svědeckých výpovědí Pavla Beneše a J. J. provedených Policií ČR a správcem daně nevyplývá, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění od společnosti BARKAROLA. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že veškerá jednání probíhala s jednatelem BARKAROLA Pavlem Benešem. Ten však vypověděl, že se z pozice jednatele dodavatele BARKAROLA nepodílel na dodání sporných plnění. Tvrdil sice J. J., že část fakturovaných plnění je reálná, v průběhu daňové kontroly však nevyšlo najevo, která plnění jsou reálnými. Pavel Beneš na přímý dotaz správce daně, jakou reálnou činnost BARKAROLA vykonávala, odpověděl, že neví. Při výslechu Policií ČR k dotazu na činnost společností, v nichž figuroval, odpověděl, že prováděl drobnou stavební činnost. Z výpovědí Pavla Beneše tedy vyplývá, že BARKAROLA nemohla sporná plnění dodat, jelikož se jednalo o dodávky náhradních dílů, nikoli stavební činnosti, které Pavel Beneš reálně prováděl, ne nutně přímo ve vztahu ke společnosti BARKAROLA. Pochybnosti, které měl správce daně o předložených účetních dokladech, tak byly provedenými výslechy svědků prohloubeny.
16. Zástupce žalobkyně byl výslechům svědků přítomen a jeho otázky nevedly k objasnění skutečného stavu. Ani jeden ze svědků neodpověděl, že by byl veden jako spolupracující obviněný. Žalovaný poukázal na § 96 odst. 1 daňového řádu, podle kterého jsou svědkové povinni vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Pavel Beneš i J. J. v rámci výslechů před správcem daně potvrdili své výpovědi učiněné před Policií ČR. Námitky žalobkyně, že důvodem k odepření odpovědi nemohl být pokyn advokáta a že oba svědci vypoví cokoli, co pomůže obvinít co největší skupinu osob, považuje žalovaný za irelevantní. Žalobkyně mohla sama případnými následnými rozvíjejícími otázkami na oba svědky přispět k objasnění tvrzených skutečností, jednak mohla předložit další důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázala a vyvrátila pochybnosti správce daně, což neučinila.
17. Chybějící daň a její důvod je třeba zkoumat až při posuzování existence podvodu na DPH. Posouzení zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH je možné až poté, kdy bylo daňovým subjektem prokázáno splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet však žalobkyně neprokázala. Nebyl proto důvod zabývat se v napadeném rozhodnutí otázkou chybějící daně a její vazbou k žalobkyni, tedy otázkou podvodu na DPH. Žalobkyně ani v tomto směru žádné konkrétní námitky v odvolání nevznesla.

18. Správce daně v souladu s judikaturou prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, které žalobkyni sdělil ve výzvěch k prokázání skutečností ze dne 20. 11. 2020, 30. 3. 2021, 20. 10. 2021 a 28. 7. 2022. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni. K argumentaci týkající se usnesení o zahájení trestního stíhání žalovaný dodává, že nehodnotil vinu, či nevinu jakékoli osoby, pouze poukázal na zjištění plynoucí z trestního řízení, které bylo ve fázi zahájeného trestního stíhání.
19. Žalovaný zdůrazňuje, že je třeba důkazy hodnotit komplexně. Ze spisového materiálu vyplývá řada konkrétních okolností, které jednotlivě i ve vzájemné souvislosti vzbuzují pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Žalobkyní předložené důkazní prostředky (formální účetní doklady o nákupu autodílů) neprokazují, že přijala plnění od BARKAROLA, respektive od plátce DPH. Jestliže byly zpochybněny skutečnosti uvedené ve sporovaných daňových dokladech, vyvolává to pochybnost i o skutečnostech z nich převzatých do účetních záznamů. Faktury o následném prodeji zboží nejsou schopny prokázat, že sporná plnění byla dodána společností BARKAROLA, respektive plátcem DPH. Správce daně provedl výslech bývalého jednatele dodavatele Pavla Beneše a v rámci mezinárodního dožádání i výslech současného jednatele Dalibora Čambala, přičemž ani jeden z nich poskytnutí sporných plnění nepotvrdil. Na základě výpovědi Jana Janouška nelze považovat ani kontrolní hlášení společnosti BARKAROLA za zdaňovací období listopad 2019 a doklady o úhradě zaevidované v systému EET za důkazní prostředky způsobilé prokázat, že žalobkyně přijala sporná plnění od BARKAROLA. Jan Janoušek vystavoval za tuto společnost faktury a zpracovával další dokumenty, včetně kontrolních hlášení a dokladů o úhradě v systému EET, na základě pokynů Pavla Beneše, aniž tušil, jakou reálnou činnost BARKAROLA vykonává, čímž tyto důkazní prostředky ztrácí svou důkazní sílu. Jednatel BARKAROLA byl nadto během zdaňovacího období listopad 2019 Dalibor Čambal, kterému není o společnosti BARKAROLA nic známo a podal trestní oznámení kvůli zneužití svých osobních údajů. Bývalý jednatel Pavel Beneš navíc také nezná reálnou činnost společnosti BARKAROLA a neví nic o faktickém uskutečnění sporných plnění. O tom, že deklaraci plnění v kontrolním hlášení nelze považovat za jednoznačný důkaz faktického uskutečnění plnění, svědčí i rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, čj. 31 Af 69/2019-51, nebo ze dne 1. 7. 2022, čj. 29 Af 32/2020-72. S ohledem na zjištění z ostatních provedených důkazních prostředků nemohly tyto důkazní prostředky poskytnutí sporných plnění společností BARKAROLA prokázat. Požadavek správce daně na prokázání tvrzení žalobkyně byl rozumný a přiměřený vzhledem ke všem zjištěným pochybnostem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
20. Závěry o neprokázání dodání předmětného plnění společností BARKAROLA nebyly postaveny na nekontaktnosti společnosti jako dodavatele nebo na platbách faktur v hotovosti, ale na souboru zjištění, která zavádají pochybnosti, že se předmětné obchodní transakce uskutečnily tak, jak tvrdí žalobkyně. Žalobkyně neprokázala, že faktickým dodavatelem byla BARKAROLA, ani neidentifikovala jiného dodavatele v postavení plátce DPH, který sporná plnění fakticky dodal. Správce daně neměl k dispozici informace, zda skutečný dodavatel je v postavení plátce DPH. Sporná plnění byla dodána v rámci jednoho měsíce. Jejich hodnota ve výši 579 500 Kč nedosahovala takové výše obrátu, aby se dodavatel stal plátcem DPH (1 000 000 Kč dle § 6 odst. 1 zákona o DPH), navíc se jednalo o dělitelná plnění, tudíž nemusela být nutně dodána jediným dodavatelem. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by plnění musela dodat osoba v postavení plátce DPH. Žalobkyně sama k

daným plněním předložila tři daňové doklady a není vyloučeno, že plnění dle každého dokladu mohl dodat jiný dodavatel.

Jednání před soudem

21. Při jednání soudu konaném dne 30. 5. 2025 účastníci setrvali na svém procesním stanovisku.
22. Žalobkyně zdůraznila, že doložila dostatek dokladů k prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH. K významu vykázání plnění v kontrolním hlášení dále poukázala na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55, z něhož také vyplývá, že po daňovém subjektu nelze požadovat nespelnitelný důkazní standard. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Daňové orgány opírají své pochybnosti o to, že dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, což nepředstavuje dostatečnou pochybnost. Tuto povinnost neplní velké množství osob a nelze jen na jejím základě tvrdit, že obchody jsou podezřelé. Pokud daňové orgány uvádí, že dodavatel neměl zaměstnance, pomíjí, že dohody o provedení práce se do července 2024 nehlásily ČSSZ. Tuto skutečnost žalobkyně navíc neměla jak zjistit. Dodavatel nadto mohl mít subdodavatele. V řízení nebylo ani řešeno, kolik lidí by dodavatel musel mít pro dodání autodílů. Dle žalobkyně jde jen o formální připomínku, aby se formálně naplnila povinnost pochybností. Pokud jde o status nespolehlivého plátce, správce daně byl povinen zjišťovat stav k datu uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž i žalobkyně prověřuje své dodavatele. Byť řízení o nespolehlivém plátcu trvá určitou dobu, žalobkyně se o této skutečnosti nemohla dozvědět. Daňové orgány dále opírají své pochybnosti o usnesení Policie ČR, podle něhož BARKAROLA plnila roli fakturačního mezičlánku. Usnesení Policie ČR však není důkazem viny. Žalobkyně klade otázku, jaké důkazy měla předložit, aby naplnila svou důkazní povinnost, a co měla učinit, aby se nestala rukojmím dodavatele. Proti žalobkyni je použita výpověď svědka Beneše, statutárního orgánu BARKAROLA, který je trestně stíhán a vypovídal nejasně. Žalobkyně namítla, že svědek neodpověděl, zda uzavírá dohodu o vině a trestu. Podle žalobkyně je podstatné, zda se svědek Beneš s cílem dosáhnout nižšího trestu snažil uzavřít dohodu o vině a trestu. Správce daně odmítnutí odpovědi akceptoval s tím, že svědek má ústavní právo nevypovídat v případě, že by způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Žalobkyni není zřejmé, jak by odpovědí na otázku ohledně uzavření dohody o vině a trestu svědek způsobil trestní stíhání sobě nebo osobám blízkým. Odpověď na tuto otázku mohla přitom případ dále osvětlit. Pokud by byla považována za rozhodující výpověď svědka Beneše, který mohl krýt vlastní trestnou činnost a neodvedení daně, znamenalo by to, že každý odběratel by byl rukojmím svého dodavatele, neboť by nemohl unést důkazní břemeno, přestože má k dispozici řadu dokladů. Žalobkyně též zopakovala, že hotovostní platby byly evidovány prostřednictvím EET. Podle žalobkyně daňové orgány neposoudily všechny důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, ale pouze vybraly tradiční „nestandardní“ položky. Závěrem žalobkyně poukázala na to, že bylo prokázáno, že zboží existovalo.

Podstatný obsah správního spisu

23. Dne 20. 8. 2020 Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „aktivní správce daně“) zahájil daňovou kontrolu žalobkyně na DPH za zdaňovací období měsíců únor, listopad a prosinec 2019. K dotazům aktivního správce daně žalobkyně uvedla, že její hlavní ekonomickou činností je nákup a prodej nových i použitých autodílů. Předmětem dodávky od BARKAROLA byly motory a autodíly. Žalobkyně doložila stav a hodnotu skladových Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

zásob k 31. 12. 2019, seznam dokladů pro přiznání k DPH, 3 šanonny přijatých dokladů a 6 šanonů vydaných faktur za kontrolovaná období. K dotazu správce daně uvedla, že dispozičních oprávnění k bankovnímu účtu pro Jaroslava Třísku a Petra Bakeše vzniklo v době, kdy byli jejími společníky, neboť společnost měla jediného jednatele, aktivně toto právo nevyužívali.

24. Dne 21. 8. 2020 aktivní správce daně vyzval společnost BARKAROLA k doložení informací za zdaňovací období listopad 2019. BARKAROLA na výzvu neodpověděla.
25. Dne 2. 10. 2020 aktivní správce daně učinil úřední záznam, že pro účely daňového řízení využil str. 1 až 8 usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie kraje Vysočina, Služby kriminální policie a vyšetřování, Odboru hospodářské kriminality, ze dne 26. 5. 2020 o zahájení trestního stíhání, které má k dispozici jako poškozený. Z něj vyplývá, že bylo zahájeno trestní stíhání fyzických osob obviněných ze zvláště závažného zločinu účasti na organizované zločinecké skupině podle § 361 odst. 1 alinea druhá zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákoníku, jehož se měly dopustit jednáním, které zahrnovalo organizování řetězců společností, v nichž byla zapojena i BARKAROLA, která měla v roce 2019 uplatňovat fiktivní faktury na vstupu a vykazovat fiktivní faktury na výstupu. V úředním záznamu ze dne 2. 10. 2020 správce daně uvedl, že usnesení je založeno ve vyhledávací části spisu, neboť obsahuje informace o více subjektech, které podléhají povinnosti mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu; ve veřejné části spisu byly zařazeny strany 1 až 8 usnesení v anonymizované podobě.
26. Dne 20. 11. 2020 aktivní správce daně v úředním záznamu o vyhledávací činnosti uvedl, že ohledně společnosti BARKAROLA z označených webových stránek zjistil, že sídlí na hromadné adrese; nemá evidovanou provozovnu v živnostenském rejstříku; nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku; podle informačního zdroje „Dotazy na data ČSSZ“ nemá od 1. 3. 2019 zaměstnance; nemá webové stránky a od 9. 6. 2020 je nespolehlivým plátcem DPH (zveřejněno 13. 6. 2020).
27. Téhož dne aktivní správce daně vyzval žalobkyni mimo jiné k prokázání, zda za zdaňovací období listopad 2019 skutečně přijala plnění od společnosti BARKAROLA, k čemuž odkázal na výše uvedená zjištění a usnesení o zahájení trestního stíhání, podle něhož měla být BARKAROLA používána k vystavování fiktivních faktur.
28. Žalobkyně k výzvě sdělila, že v případě dodavatele BARKAROLA se jednalo o nákup autodílů za účelem dalšího prodeje, což je hlavní ekonomická činnost žalobkyně. Poukázala na záznamy v EET, faktury k prodeji zboží odběratelům a navrhla obstarat kontrolní hlášení společnosti BARKAROLA ke sporným fakturám. Ve spisu jsou založeny faktury vystavené žalobkyní za prodej zboží jejím zákazníkům (autodíly a pomůcky k opravám a servisu motorových vozidel).
29. Dne 30. 3. 2021 aktivní správce daně vyzval žalobkyni ve vztahu k obchodům se společností BARKAROLA k prokázání dalších skutečností, neboť dle kontroly daňových dokladů nebylo všechno zboží dále prodáno a žalobkyně neuvedla přesnou auditní stopu. Aktivní správce daně vyjádřil pochybnosti, zda žalobkyně zboží od BARKAROLA přijala tak, jak bylo deklarováno, a použila je ke své ekonomické činnosti. Za nestandardní označil i skutečnost, že platby dle vystavených sporných faktur (tedy částek ve výši 201 465 Kč, 254 100 Kč a 245 630 Kč) měly proběhnout v hotovosti, ačkoli kontrolou předložených

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

faktur bylo zjištěno, že žalobkyně v převážené většině případů využívala bezhotovostní platby, a to i v případě částek v řádu stovek či tisíců korun.

30. Dne 6. 5. 2021 žalobkyně sdělila aktivnímu správci daně, že v případě dodávek od BARKAROLA dostatečně zdokumentovala auditní stopu, neboť doklady o úhradě byly zaevidovány dodavatelem v systému EET. Správce daně dle žalobkyně nepředložil důkazy, kterými by její tvrzení vyvrátil. Navrhla, aby správce daně ověřil, že sporné doklady byly zahrnuty v kontrolním hlášení společnosti BARKAROLA. Doplnila, že ne všechny díly byly prodány, a doložila dvě fotografie autodílů zachycených ve skladu bez uvedení data.
 31. Aktivní správce daně ověřil, že v kontrolním hlášení společnosti BARKAROLA za listopad 2019 byly zahrnuty sporné faktury.
 32. Aktivní správce daně pro účely daňového řízení využil též protokoly o výsledích obviněných Pavla Beneše a J. J. v trestním řízení. V úředním záznamu ze dne 25. 8. 2021 správce daně uvedl, že jelikož protokoly obsahují informace o více subjektech, které podléhají povinnosti mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu, byly písemnosti založeny ve vyhledávací části spisu; ve veřejné části spisu byla zařazena pokračování protokolů o výsledích obviněných Pavla Beneše a J. J. v anonymizované podobě.
 33. Pavel Beneš dne 26. 7. 2021 vypověděl, že BARKAROLA byla částečně využívána k fiktivní činnosti. K dotazu, zda byly faktury vystavené společnostmi, v nichž figuroval, podloženy reálným dodáním zboží nebo služeb za deklarovanou cenu ze strany těchto společností, uvedl, že *někdy ano, někdy ně*. Doklady zajišťoval podle pokynů pan J.. Pavel Beneš vozil fiktivní faktury mimo jiné panu Bakešovi a Třískovi. K dotazu, aby popsal činnost společností, v nichž figuroval, včetně BARKAROLA, uvedl, že prováděl drobnou stavební činnost, s níž měl předchozí zkušenost, byl 15 let dodavatelem Metrostavu a má kontakty ve stavebnictví, prováděl reálnou činnost a spolu s tím i fiktivní. K dotazu, kolik fiktivních faktur a v jakém objemu bylo vystaveno, uvedl, že *vůbec netuší*.
 34. Jan J. dne 27. 8. 2020 vypověděl, že vědomost o tom, že jeho činnost směřuje k následnému krácení daně jinými subjekty, nabyt během několika prvních měsíců v roce 2017. Potvrdil, že vypočtené společnosti včetně BARKAROLA se používaly v rámci řetězce. Podle J. J. se jednalo o společnosti, které reálně nevykonávaly činnost. Na základě pokynů pana Beneše vystavoval daňové doklady (faktury), doklady EET, zpracovával daňová přiznání a kontrolní hlášení a zasílal je na finanční úřad, *aby byly splněny zákonné podmínky k daňovým dokladům*. V případě, kdy vytvořil příjmové doklady, je předal panu Benešovi. Nevěděl, zda na jejich základě proběhla platba. U několika jednotek případů ho obviněný Beneš ubezpečoval, že fakturuje reálnou činnost, ale u převážné většiny Jan Janoušek o fiktivnosti plnění nepochyboval. K dotazu, kolik fiktivních faktur pro pana Beneše vystavil, uvedl, že neví, bylo jich *velmi hodně*.
 35. Aktivní správce daně v úředním záznamu ze dne 6. 9. 2021 ke zjištěným skutečnostem ohledně BARKAROLA doplnil, že je pro správce daně nekontaktní, bývalým jednatelem je Pavel Beneš, který byl jako jednatel zapsán 26. 9. 2019 s datem vzniku funkce 11. 9. 2019, dne 12. 3. 2020 byl vymazán s datem zániku funkce 18. 9. 2019 a jako jednatel byl zapsán Dalibor Čambal s bydlištěm ve Slovenské republice s dnem vzniku funkce 18. 9. 2019.
 36. Dne 20. 10. 2021 aktivní správce daně znovu vyzval žalobkyni mimo jiné k prokázání, že skutečně přijala zdanitelná plnění od společnosti BARKAROLA uvedená na sporných fakturách. Správce daně popsal, že správci daně vznikly pochybnosti, zda BARKAROLA
- Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

skutečně plnění poskytla, neboť zjistil, že sídlí na hromadné adrese a nemá vlastní provozovnu, kde by vykonávala ekonomickou činnost, neprezentuje se veřejně na internetových stránkách, nemá zaměstnance, stala se nespolehlivým plátcem, na výzvu správce daně nereagovala a neposkytla požadovanou součinnost, v usnesení o zahájení trestního stíhání se uvádí, že na vstupu uplatňovala fiktivní faktury a na výstupu vykazovala fiktivní faktury a též z výpovědi J. J. a Pavla Beneše jako obviněných vyplývá, že faktury na dodávky náhradních dílů byly fiktivní. Upozornil, že daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak je na nich deklarováno.

37. Dne 6. 12. 2021 žalobkyně sdělila aktivnímu správci daně, že na dosavadní výzvy řádně reagovala a předložila důkazy o existenci předmětu plnění a polemizovala se závěry aktivního správce daně.
38. Dne 14. 2. 2022 aktivní správce daně za účasti zástupce žalobkyně vyslechl svědka J. J.. Svědek uvedl, že trvá na své výpovědi před policejním orgánem zaznamenané v protokolu z 27. 8. 2020. Vypověděl, že společnost BARKAROLA je mu známa. Kompletní účetnictví pro ni nevedl, zpracovával a podával jejím jménem daňová přiznání k DPH. Nebylo mu známo, jakou reálnou ekonomickou činnost BARKAROLA vykonávala. Daňové doklady, na kterých byla uvedena BARKAROLA, vystavoval podle pokynů, co mají obsahovat, které dostával od Pavla Beneše. K dotazu, zda vystavil sporné doklady, uvedl, že pravděpodobně ano. K dotazům zástupce žalobkyně, zda je veden jako spolupracující obviněný, uvedl, že neví, usiluje o to. Další otázky zástupce žalobkyně svědkovi nepoložil.
39. Dne 25. 4. 2022 byl na základě mezinárodního dožádání Finanční správou Slovenské republiky vyslechnut jako svědek Dalibor Čambal, občan Slovenské republiky, zapsaný jednatel BARKAROLA. Vypověděl, že ve společnosti BARKAROLA nikdy nepůsobil, nezastupoval ji a ani k tomu nikoho nezmocnil, Pavla Beneše neznal. K odpovědi na mezinárodní dožádání byla připojena jeho odpověď na výzvu Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2020, v níž uvedl, že až na základě výzvy soudu zjistil, že byl zapsán jako jednatel a společník BARKAROLA, do funkce jednatele a společníka byl ustanoven bez svého vědomí. Připojeno bylo též trestní oznámení podané Daliborem Čambalem k Městskému státnímu zastupitelství v Praze z důvodu podezření na zneužití osobních údajů.
40. Dále byl jako svědek v rámci daňové kontroly dne 13. 6. 2022 vyslechnut Pavel Beneš. Uvedl, že trvá na své výpovědi v protokolu ze dne 26. 7. 2021. Sporné daňové doklady vystavil pan J. jako účetní a daňový poradce. K dotazu správce daně, jakým způsobem se podílel na dopravě zboží od BARKAROLA k žalobkyni, kdy bylo zboží naloženo a vyloženo, vypověděl, že o tom neví *vůbec nic*. K dotazu správce daně, jakou reálnou činnost BARKAROLA vykonávala, uvedl, že neví. K dotazu zástupce žalobkyně, zda má v rámci trestního řízení postavení spolupracujícího obviněného, odpověděl, že má zakázáno od svého právního zástupce na tuto otázku odpovídat. Jinou otázku mu zástupce žalobkyně nepoložil.
41. Součástí spisového materiálu jsou též dotazy aktivního správce daně na bankovní ústavy, ve kterých má žalobkyně své účty.
42. Dne 28. 7. 2022 aktivní správce daně opětovně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že plnění dle sporných faktur přijala od BARKAROLA nebo jiného dodavatele v postavení plátce

DPH. Správce daně ve výzvě shrnul své předchozí pochybnosti a poukázal na zjištění z výslechu svědků.

43. Žalobkyně ve vyjádření z 26. 8. 2022 ohledně transakcí s BARKAROLA doplnila, že nikdy netvrdila, že jednala s Daliborem Čambalem. Veškerá jednání probíhala s Pavlem Benešem, který jí byl znám a prokázal oprávněnost jednat za tuto společnost. Ze zjištění správce daně vyplývá, že Pavel Beneš je zcela nevěrohodný. Popírá, že by měl o aktivitách BARKAROLA bližší povědomí, ačkoli je podle žalobkyně nesporné, že jednal s obchodními partnery, podepisoval a předával smlouvy a obchody byly alespoň částečně realizovány. Svědek sice realizaci obchodů nepotvrdil, ale také nepopřel. Snaží se zastřít účast na aktivitách BARKAROLA. Je zřejmé, že se dopouštěl podvodných jednání. To dokládá i skutečnost, že do funkce jednatele jmenoval Dalibora Čambala bez jeho souhlasu, což vyžadovalo padělání řady dokumentů. Výpověď takto nevěrohodné osoby nemůže tvrzení žalobkyně vyvracet. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že Pavel Beneš má postavení spolupracujícího obviněného a ve vlastním zájmu proto vypoví cokoli, co mu pomůže obvinít co největší skupinu osob, neboť to může příznivě ovlivnit výši trestu. Ve stejné pozici je i Jan Janoušek.
44. Dne 21. 10. 2022 aktivní správce daně sdělil žalobkyni dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Podle aktivního správce daně výslechy svědků potvrzují, že zboží nedodala BARKAROLA, a aktivní správce daně nemá informace, kdo by mohl být skutečným dodavatelem a že musel mít nutně postavení plátce. Uzavřel, že žalobkyně nárok na odpočet DPH dle sporných daňových dokladů neprokázala.
45. Žalobkyně ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění setrvala na svém tvrzení, že sporná plnění dodala BARKAROLA. Vyjádřila nesouhlas s vyhodnocením důkazů. Obecná zjištění ohledně společnosti BARKAROLA (nekontaktnost, hromadné sídlo, neexistence provozovny, zaměstnanců, nezveřejňování účetních závěrek, následná nespolehlivost plátce) dle žalobkyně přímo nepopírají tvrzení žalobkyně týkající se jednotlivých plnění a nejsou důkazem, který by deklarovaná plnění zpochybnil. Aktivní správce daně předpokládá, že každé plnění deklarovaného dodavatele bylo fiktivní, což z výpovědí neplyne. Svědek Beneš sice popřel, že se osobně účastnil plnění, nevyloučil, že to mohl zajistit někdo jiný. Současně jde o nevěrohodnou osobu, u níž byly zjištěny okolnosti svědčící o daňových podvodech a podvodech při zápisech do obchodního rejstříku. Žalobkyně si nebyla při pořízení zboží vědoma zapojení do daňového podvodu.
46. Dne 29. 11. 2022 aktivní správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole a oznámil žalobkyni ukončení daňové kontroly.
47. Dne 7. 12. 2022 správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí.
48. Dne 9. 1. 2023 žalobkyně podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, ve kterém neuvedla nová skutková tvrzení a nenavrhl další důkazy.
49. Dne 3. 5. 2024 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Dospěl k závěru, že aktivní správce daně vyjádřením pochybností ve výše uvedených výzvách unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na žalobkyni, aby pochybnosti vyvrátila a prokázala, že jí dodala zboží osoba uvedená na daňovém dokladu nebo jiná osoba v postavení plátce DPH. Žalobkyni předložené důkazní prostředky neprokazují přijetí autodílů od společnosti BARKAROLA. Vzhledem k pochybnostem správce daně ztratily sporné daňové doklady svou důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH. Současně tím byla zpochybněna i evidence pro účely DPH, do níž byly údaje převzaty ze zpochybněných

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

dokladů. Faktury o následném prodeji zboží a fotografie zboží ve skladu nejsou schopny prokázat, že sporná plnění dodala BARKAROLA. Vzhledem ke skutečnostem zjištěným z výpovědi J. J. nelze považovat kontrolní hlášení společnosti BARKAROLA ani doklady o úhradě v systému EET za způsobilé prokázat, že žalobkyně sporná plnění přijala od BARKAROLA. Svědek zpracovával řadu dokumentů na základě pokynů svědka Beneše, aniž by tušil, jakou reálnou činnost společnost BARKAROLA vykonává. V listopadu 2019 byl jednatelem společnosti BARKAROLA Dalibor Čambal, kterému o ní nebylo nic známo. Ani bývalý jednatel Pavel Beneš nevěděl nic o faktickém uskutečnění sporných plnění. Zástupce žalobkyně byl přítomen výslechům J. J. a Pavla Beneše, přičemž jeho otázky nevedly k objasnění faktického stavu. Tvrzení, že svědci vypoví cokoli, co jim pomůže obvinít co největší skupinu osob, je spekulativní. Pochybnosti správce daně nebyly založeny jen na nesolidnosti deklarovaného dodavatele, ale na objektivních zjištěních, která vyplynula z provedení dokazování a která důvodně zpochybňují, že sporná plnění dodala BARKAROLA. Žalobkyně neidentifikovala jiného dodavatele v postavení plátce DPH, který sporná plnění dodal. Sporná plnění byla dodána v listopadu 2019 v celkové hodnotě 579 500 Kč, což nedosahuje výše obratu pro to, aby se dodavatel stal plátcem DPH, tedy 1 000 000 Kč podle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Jedná se o dělitelná plnění, která nemusela být dodána jedním dodavatelem. Žalobkyně neprokázala nárok na odpočet, neboť neprokázala, že plnění přijala od deklarovaného dodavatele, a nebylo ani najisto prokázáno, že neznámý dodavatel měl postavení plátce DPH.

50. Žalovaný odmítl odvolací argumentaci žalobkyně, že výslech svědka Pavla Beneše byl proveden v rozporu se zákonem. Svědkovi bylo doručeno předvolání, žalobkyně byla o výsledku vyrozuměna, svědek byl poučen o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Pavel Beneš byl správně v daňovém řízení s žalobkyní vyslechnut v pozici svědka. Svědek potvrdil výpověď u policejního orgánu. Vypověděl, že sporné doklady vystavil J. J. a že mu o sporných plněních není nic známo. Zástupce žalobkyně se výsledku účastnil, nekladl však otázky, které by vedly k prokázání nároku nebo k indiciím ohledně dalších důkazních prostředků. Žalobkyně tvrdila, že veškerá jednání probíhala s Pavlem Benešem, ten však o dodání sporných plnění nevěděl, což odůvodňuje pochybnosti o dodání zboží společností BARKAROLA. Ačkoliv oba svědci nebyli při výslechu policejním orgánem povinni vypovídat pravdu z důvodu postavení obviněných v trestním řízení, následně je aktivní správce daně vyslechl jako svědky. Při tomto výslechu měli povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. Oba také potvrdili své dřívější výpovědi u policejního orgánu. Pavel Beneš tvrdil Janu Janouškovi, že část fakturovaných plnění je reálná, v průběhu daňové kontroly ale nevyšlo najevo, která plnění jsou reálnými. Pavel Beneš na dotaz správce daně uvedl, že neví, jakou reálnou činnost BARKAROLA vykonávala. Policejnímu orgánu uvedl, že prováděl drobnou stavební činnost. Z výpovědi Pavla Beneše dle žalovaného vyplývá, že BARKAROLA nemohla plnění dodat, jelikož se jednalo o dodávku náhradních dílů, nikoliv stavební činnosti, které Pavel Beneš reálně prováděl, byť nikoli nutně ve vztahu k BARKAROLA. Podle žalovaného prvostupňové rozhodnutí reflektuje veškeré důkazní prostředky. Žalobkyně žádné další důkazní prostředky k prokázání plnění nepředložila. Výpovědi svědků J. J. a Pavla Beneše u policejního orgánu nebyly klíčovými důkazy. Aktivní správce daně si je ověřil vlastními výslechy svědků. K otázce kontrolních hlášení DPH a systému EET žalovaný zdůraznil, že evidenční záležitosti měl u společnosti BARKAROLA na starosti Jan Janoušek, který se snažil zabránit správci daně, aby standardními kontrolními mechanismy zjistil, že daňové doklady

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

nezachycují pravdivé skutečnosti. Za této situace nemůže systém EET a kontrolních hlášení jako důkaz obstát. Požadavek aktivního správce daně na prokázání tvrzení žalobkyně byl v rozumné a přiměřené míře.

Splnění procesních podmínek

51. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

52. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
53. 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.
54. Z citovaných ustanovení i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Je 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).
55. I když daňový subjekt k prokázání svých tvrzení předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Pro unesení svého důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně nemá povinnost prokázat, že předložené daňové doklady či záznamy v evidencích jsou nesprávné, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Je proto povinen označit konkrétní skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení daňového subjektu vyplývajících z předložených účetních dokladů a evidencí. Pokud tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby dalšími důkazními prostředky prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení upravil (k rozložení důkazního břemene viz např. rozsudky NSS z 28. 8. 2018, čj. 8 Afs 265/2016-59, bod 31, z 8. 3. 2023, čj. 6 Afs 213/2022-43, body 31 až 33, z 8. 3. 2024, čj. 5 Afs 67/2023-35, bod 24, či z 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55, body 13 až 17).
56. K uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Jak vyložil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a rozšířený senát NSS v rozsudku z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona o DPH, čl. 168 písm. a) směrnice Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty] je postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty. Neprokázaní splnění i jen jedné hmotněprávní podmínky je důvodem neuznání nároku na odpočet. Důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek tíží daňový subjekt, který si nárok na odpočet uplatňuje. Jejich splnění prokáže zpravidla předložením daňového dokladu, který obsahuje zákonem stanovené náležitosti (§ 29 a § 73 zákona o DPH). To však platí pouze tehdy, pokud správce daně neprokáže, že existují důvodné pochybnosti o souladu údajů na předložených dokladech se skutečným stavem. Pak je na daňovém subjektu, aby pochybnosti rozptýlil a prokázal pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dalšími důkazy. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

57. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak vyplývá z výše uvedeného, správce daně nebyl povinen prokázat, že žalobkyni předložené daňové doklady, záznamy v EET a údaje v kontrolních hlášeníích jsou nesprávné. Postačilo, aby prokázal, že o jejich souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“.
58. Pochybnosti daňových orgánů je nutné posuzovat komplexně (viz např. rozsudek NSS z 21. 3. 2025, čj. 5 Afs 265/2024-45). Aktivní správce daně postupně ve výzvách a následně ve výsledku kontrolních zjištění poukázal na množství okolností, které ve svém souhrnu zpochybňují, že žalobkyně přijala zboží uvedené na sporných fakturách od deklarovaného dodavatele, společnosti BARKAROLA:
59. Správce daně zjistil, že bylo zahájeno trestní stíhání osob pro jednání, které mělo zahrnovat vystavování fiktivních faktur deklarovaným dodavatelem. Pavel Beneš, který byl zapsán v obchodním rejstříku jako jediný společník a jednatel BARKAROLA v době, kdy měla dle tvrzení žalobkyně BARKAROLA zboží dle sporných faktur dodat, dodání zboží touto společností nepotvrdil. Při výpovědi jako obviněný, kterou potvrdil i jako svědek v daňovém řízení, vypověděl, že část plnění, na která byly vystaveny daňové doklady, byla pouze fiktivní, nebyla podložena reálným plněním poskytnutým společností BARKAROLA. Doklady vystavoval J. J. podle pokynů. K dotazu na činnosti, které měly společnosti včetně BARKAROLA vykonávat, zmínil drobné stavební práce, jako svědek následně uvedl, že o dodávkách zboží pro žalobkyni nic neví. Jan Janoušek potvrdil, že jménem BARKAROLA vystavoval faktury, zpracovával a podával daňové přiznání a kontrolní hlášení a prováděl záznamy v EET na základě pokynů pana Beneše, i když byl přesvědčen, že plnění byla pouze fiktivní.
60. To vyvolává významné pochybnosti o tom, zda náhradní díly do automobilů uvedené na sporných fakturách byly žalobkyni dodány deklarovaným dodavatelem BARKAROLA. Žalovaný přitom nebyl povinen prokázat, že BARKAROLA zboží nedodala, tedy že všechny faktury vystavené společností BARKAROLA byly „fiktivní“. Pokud bylo prokázáno, že BARKAROLA takové faktury běžně vystavovala a promítala v daňových přiznáních k DPH, kontrolních hlášeníích i v systému EET, postačí to k vyvolání závažných pochybností o správnosti dokladů a evidencí.
61. Pochybnosti byly navíc podpořeny zjištěními o společnosti BARKAROLA: Sídli na hromadné (virtuální) adrese, neměla evidovanou provozovnu, dle údajů ČSSZ neměla v rozhodnou dobu evidované žádné zaměstnance, nezveřejňovala účetní závěrky, neměla webové stránky, nereagovala na výzvu správce daně k součinnosti. Jako jediný společník a Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

jednatel této společnosti byl s datem vzniku funkce předcházejícím deklarovaným plněním zapsán slovenský občan, který vypověděl, že k zápisu došlo bez jeho vědomí a nikdy ve společnosti nepůsobil a nejednal za ni. Od června 2020 již měla BARKAROLA status nespolehlivého plátce. I tato zjištění podporují pochybnosti o tom, zda BARKAROLA byla standardně fungující společností poskytující reálná ekonomická plnění a zda dodala žalobkyni zboží uvedené na faktuře.

62. K argumentaci žalobkyně, že BARKAROLA sporná plnění přiznala ve svém daňovém přiznání i kontrolním hlášení a úhradu faktur zaznamenala v EET, je třeba zdůraznit, že – jak připouští i žalobkyně – z výpovědi Pavla Beneše a J. J. vyplývá, že přinejmenším část faktur, na nichž byla uvedena BARKAROLA jako dodavatel, neměla základ v reálném poskytnutí plnění touto společností, přičemž i tato fiktivní plnění, k nimž byly vystavovány faktury, J. J. promítal do daňových přiznání, kontrolních hlášení a záznamů EET. Za této situace bylo nezbytné, aby žalobkyně jinými důkazy prokázala, že jí náhradní díly do automobilů skutečně dodala BARKAROLA, chtěla-li unést své důkazní břemeno o splnění podmínek nároku na odpočet DPH.
63. Je přitom třeba dodat, že žalobkyně ani nenabídla konkrétní tvrzení o tom, jak měla probíhat obchodní spolupráce s BARKAROLA, zda a jakou formou měla být uzavřena smlouva, kdo a jakou formou za žalobkyni jednání vedl a jak se přesně měly odehrát konkrétní dodávky zboží. I tvrzení daňového subjektu je přitom dle § 93 odst. 1 daňového řádu jedním z důkazních prostředků (viz též např. bod 19 rozsudku NSS z 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23). V jeho poskytnutí žalobkyni nic nebránilo. Žalobkyně se však omezila pouze na poukazy na zpochybněné doklady a na zcela obecné tvrzení v podání z 26. 8. 2022, že veškerá jednání probíhala s Pavlem Benešem, který však jako svědek vypověděl, že mu o deklarovaných dodávkách zboží není nic známo. Žalobkyně sama nevyužila při výslechu svědka Beneše svého práva položit mu konkrétní otázky ohledně tvrzeného jednání s žalobkyní, které by mohly vést k prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem, ani sama blíže nepopsala, jak přesně měla tato jednání probíhat.
64. Je pravdou, že při hodnocení výpovědi Pavla Beneše je třeba vzít v úvahu, že s ohledem na své trestní stíhání nemusel mít zájem poskytnout vyčerpávající odpovědi na dotazy, které by se týkaly problematické činnosti společnosti BARKAROLA. Žalobkyně však v žalobě nijak nevysvětluje, proč – pokud by se mělo jednat o případ, kdy by skutečně BARKAROLA žalobkyni dodala zboží uvedené na sporných fakturách a svědek ji při tomto jednání zastupoval – by měl mít zájem k dotazu správce daně v rozporu s povinností uloženou v § 96 odst. 1 daňového řádu nepravdivě vypovědět, že mu o těchto dodávkách není nic známo. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně měla možnost klást svědkovi další otázky k prokázání jednání s žalobkyní a objasnění okolností transakcí, které nevyužila.
65. K námitce žalobkyně, že svědek s odkazem na pokyn advokáta neodpověděl na otázku, zda má postavení spolupracujícího obviněného, je třeba předně uvést, že žalobkyně v žalobě nevysvětluje, proč by mělo případné postavení svědka jako spolupracujícího obviněného v trestním řízení či snaha takové postavení získat ovlivnit jeho svědeckou výpověď v daňovém řízení. To, že výpověď svědka mohla být ovlivněna jeho případným postavením jako spolupracujícího obviněného, je zcela spekulativní. Spolupracující obviněný má podle § 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinnost podat v přípravném řízení i v řízení před soudem úplnou a pravdivou výpověď, a to pod hrozbou ztráty tohoto postavení (§ 178a odst. 3 trestního řádu).

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

66. Žalobkyně blíže nevysvětluje a soudu není zřejmé, proč by Pavel Beneš měl mít (v závislosti na postavení v trestním řízení) zájem nepotvrdit skutečné dodávky zboží společností BARKAROLA, ačkoli by o nich měl vědomost, a jak by tím mohl vylepšit svou pozici před orgány činnými v trestním řízení (svým vyjádřením, že o sporných plněních nic neví, nijak nepřispívá k objasnění trestního jednání jiných osob). BARKAROLA byla povinna odvést daň uvedenou na fakturách bez ohledu na to, zda plnění skutečně poskytla. Soud připomíná, že není povinen ani oprávněn za žalobkyni argumenty domýšlet či vyhledávat skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Podstatné je, že svědek při své svědecké výpovědi potvrdil dřívější výpověď v pozici obviněného, při níž uvedl, že za společnosti, v níž figuroval, včetně BARKAROLA, byly vystavovány fiktivní faktury, které neměly základ v reálném poskytnutí plnění touto společností, což koresponduje i s výpovědí svědka J. J., a nepotvrdil, že BARKAROLA dodala žalobkyni zboží uvedené na sporných fakturách a že by ve věci těchto dodávek s žalobkyní jednal.
67. Podstatou výpovědi svědka je vypovídat o tom, co svědek zažil svými smysly, a především k tomu by měly směřovat otázky daňového subjektu. Pokud otázka směřovala mimo tento rámec a daňový subjekt (jeho zástupce) v daňovém řízení neozřejmil, proč považuje neposkytnutou odpověď za zásadní pro účinnou ochranu svých práv, správce daně neměl důvod svědka k odpovědi donucovat ukládáním pořádkových pokut. Jak bylo výše uvedeno, relevance otázky ani pro hodnocení výpovědi svědka není zřejmá. Odpověď současně nemohla přispět k objasnění sporných transakcí. To, zda měl svědek postavení spolupracujícího obviněného, či nikoli, nemůže zvrátit, že zde existovala řada zjištění zakládajících vážné pochybnosti o tom, zda náhradní díly dodala žalobkyni BARKAROLA. Správce daně neměl za této situace důvod donucovat svědka k výpovědi tím spíše, že žalobkyně ani při výslechu nevyjevila, že považuje důvod odmítnutí za nedostatečný a na odpovědi trvá, nežádala, aby svědek sdělil bližší důvody odmítnutí odpovědi na položenou otázku z hlediska práva odepřít výpověď, nenavrhl, aby byl správcem daně svědek k odpovědi donucován, a ani následně se nedomáhala opakování jeho výslechu.
68. Pokud žalobkyně obecně zmiňuje *následné rozvíjející otázky*, není patrné, o jaké otázky se mělo jednat, jakou měly mít relevanci ani proč je zástupce žalobkyně svědkovi nepoložil. Nelze přehlédnout, že žalobkyně nekladla další otázky a ani v daňovém řízení nenavrhl jeho další výslech. V odvolání pouze namítla, že výslech Pavla Beneše jako svědka v daňovém řízení byl nepřipustný, protože se jeho výpověď týkala společnosti BARKAROLA, kde vykonával funkci jednatele, a proto nemohl být vyslechnut jako svědek. S vypořádáním této námítky ze strany žalovaného, který vysvětlil, že daňové řízení bylo vedeno s žalobkyní, nikoli se společností BARKAROLA, a Pavel Beneš tedy byl správně vyslýchán v pozici svědka, žalobkyně v žalobě nepolemizuje.
69. Soud nadto ani nesouhlasí s žalobkyní, že správce daně měl svědka donucovat k odpovědi z důvodu, že svědek neměl důvod pro odepření odpovědi na konkrétní položenou otázku. Je třeba vzít v úvahu, že Pavel Beneš byl vzhledem k probíhajícímu trestnímu stíhání a své pozici ve společnosti BARKAROLA, která měla vystavovat fiktivní faktury, osobou, která by měla právo odepřít výpověď jako celek, neboť by svou výpovědí, která se měla týkat dodání zboží dle faktur vystavených touto společností, mohl utvrzovat své obvinění (§ 96 odst. 2 daňového řádu, čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 4. 2021, sp. zn. III. ÚS 1679/20). Mohl si tedy zvolit i rozsah, v němž odepře vypovídat. Nebylo ani vyloučeno, aby se rozhodl svou výpověď ukončit a dále Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

nevypovídat. Pokud za této situace obhájce svědka v rámci strategie obhajoby instruoval, aby na určitou otázku, která se týkala jeho probíhajícího trestního stíhání, neodpovídal, správce daně nepochybil, pokud nežádal bližší vysvětlení, jak by dle obhájce mohla odpověď ovlivnit jeho trestní stíhání, a k odpovědi svědka nedonucoval. To, jak svědek reagoval na položenou otázku, včetně případné nejistoty ohledně postavení spolupracujícího obviněného, lze zohlednit při hodnocení výpovědi, kterou poskytl. Žalobkyně však neuvádí a soudu není zřejmé, jak a proč by případné postavení svědka jako spolupracujícího obviněného mělo ovlivnit jeho výpověď ohledně dodávek autodílů pro žalobkyni.

70. Pokud při jednání soudu žalobkyně argumentovala, že svědek Beneš neodpověděl na otázku, zda uzavírá dohodu o vině a trestu, soud dodává, že takovou otázku žalobkyně dle protokolu o výpovědi svědků Pavla Beneše a J. J. těmto svědkům nepoložila a ani v rámci včas uplatněných žalobních bodů to nenamítla. Patrně se jednalo pouze o nepřesnost při přednesu žaloby při jednání soudu s tím, že argumentace se měla vztahovat k postavení svědka Beneše jako spolupracujícího obviněného.
71. K tomu lze dodat, že vážné pochybnosti o tom, zda bylo žalobkyni poskytnuto plnění deklarovaným dodavatelem, plynuly i z výpovědi J. J. a dalších výše uvedených zjištění správce daně ohledně společnosti BARKAROLA. Z žaloby není zřejmé, proč by měl být dle názoru žalobkyně zopakován výslech svědka J. J., který na položené otázky zástupce žalobkyně odpověděl a žalobkyně své dotazy dále nijak nerozvíjela. Soudu nepřisluší za žalobkyni argumentaci domýšlet.
72. K námitkám žalobkyně ohledně dalších skutečností, které dle žalobkyně nemohly pochybnosti založit, je třeba zopakovat, že skutečnosti zakládající pochybnosti je třeba hodnotit komplexně. Přestože tedy jednotlivě některé skutečnosti nemusí samy o sobě naznačovat problém, ve své kombinaci se již podezřelými stát mohou. Tím je i správcem daně zmíněné nezakládání účetních závěrek do sbírky listin. Sama o sobě by tato okolnost k založení pochybností jistě nestačila, daňové orgány ji ovšem uvedly jen jako jednu ze skutečností, které ve svém souhrnu zakládaly pochybnosti o skutečné činnosti deklarovaného dodavatele.
73. Pokud jde o skutečnost, že BARKAROLA neměla podle dat ČSSZ žádné zaměstnance, je pravdou, že společnost není povinna mít zaměstnance, ve spojení s dalšími okolnostmi nicméně takové zjištění podporuje pochybnost o tom, zda vykonávala skutečnou ekonomickou činnost, byť nelze vyloučit, že hypoteticky by mohla využívat pouze subdodavatele nebo pracovníky na dohodu o provedení práce s příjmem nezakládajícím účast na nemocenském a důchodovém pojištění. To platí i o hromadném (virtuálním) sídle při neexistenci provozovny (k těmto okolnostem se žalobkyně v žalobě nijak nevyjadřuje). Lze dodat, že žalobkyně nic bližšího k průběhu tvrzené obchodní spolupráce s BARKAROLA a konkrétních dodávek neuvedla. Netvrdila, že by například za BARKAROLA v souvislosti se spornými plněními jednala s dalšími osobami.
74. I když z obsahu daňového spisu (z úředního záznamu ze dne 20. 11. 2020) neplyne, jakým způsobem vyhledával pracovník aktivního správce daně webové stránky společnosti BARKAROLA, jednalo se pouze o jednu z mnoha dílčích okolností, bez níž pochybnosti daňových orgánů obstojí. Sama žalobkyně pak netvrdila a neprokazovala, že by BARKAROLA v době, kdy měly obchody proběhnout, měla webové stránky a že by na nich například nabízela prodej dílů do automobilů (což by mohlo podporovat její tvrzení, že BARKAROLA byla skutečným dodavatelem zboží).

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

75. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že pokud deklarovaný dodavatel získal status nespolehlivého plátce (§ 106a zákona o DPH) až po uskutečnění sporných plnění, nemůže jít o relevantní okolnost. I když BARKAROLA získala status nespolehlivého plátce několik měsíců poté, kdy se měly uskutečnit sporné obchody, jde o okolnost přispívající k pochybnostem o její skutečné ekonomické činnosti, neboť naznačuje, že se nejednalo o standardně fungujícího dodavatele. Poukaz žalobkyně na § 109 odst. 3 zákona o DPH se týká ručení, a není tedy na projednávaný případ přílehlavý. Pochybnosti správce daně o souladu údajů na předložených dokladech se skutečným stavem mohou vyplývat i ze skutečností nastalých později.
76. Pokud žalobkyně namítá, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje nekontaktnost deklarovaného dodavatele, je třeba uvést, že žalovaný v bodu 28 rekapituloval obsah výzvy aktivního správce daně z 30. 3. 2021. Z ní je zřejmé, že správce daně konstatoval, že BARKAROLA je pro správce daně nekontaktní, neboť nereagovala na výzvu k součinnosti. I tato okolnost je jednou z mnoha, která svědčí o tom, že BARKAROLA nebyla standardně fungující společností. Následně aktivní správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání zjistil, že jediný zapsaný jednatel BARKAROLA s datem vzniku funkce předcházejícím sporným obchodům byl do obchodního rejstříku zapsán bez svého vědomí. Je pravdou, že se podařilo vyslechnout Pavla Beneše, který byl v rozhodné době zapsán jako jednatel. Ten ovšem vypověděl, že o dodávkách uvedených na sporných fakturách nic neví, což pouze posílilo vzniklé pochybnosti. Daňové orgány neuváděly, že by BARKAROLA byla pro správce daně nekontaktní již v době tvrzených obchodů. Poukaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, čj. 8 Afs 243/2021-37, není přílehlavý, neboť se zabývá tím, kdy lze učinit závěr o nemožnosti ověřit výši priznané daňové povinnosti deklarovaného dodavatele z důvodu jeho nekontaktnosti. Neplýne z něj, že by nebylo možné jako k jedné z řady okolností podporujících pochybnosti o uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem přihlídnout i k tomu, že na výzvu správce daně k součinnosti nereagoval, v době kontroly zapsaný jednatel ve skutečnosti funkci nevykonával a bývalý jednatel plnění nepotvrdil.
77. Pokud jde o platby vysokých částek v hotovosti (byť nepřesahujících zákonný limit), pouhé uskutečnění plateb v hotovosti by k založení pochybností nepostačilo, i tuto okolnost je ovšem třeba hodnotit ve spojení s dalšími. V této souvislosti nelze přehlédnout, že za BARKAROLA byly vystavovány (též) faktury na fiktivní plnění s údajem o úhradě v hotovosti, které J. J. zanašel do systému EET. Platby v hotovosti jsou přitom obecně méně průkazné než bezhotovostní, neboť zde není potvrzení o transakci ze strany třetího nezávislého subjektu (banky). Jak uvádí NSS i v žalobkyní citovaném rozsudku z 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55, hotovostní platby mohou „vzbudit pozornost“. Doklady o úhradě hotovosti nejen že neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno, jak připouští i žalobkyně, ale nemusí prokazovat ani předání hotovosti (mohou být pravdivé, ale také nikoli; podstatný je fakt skutečné existence hotovosti v danou dobu na daném místě a její skutečné předání a převzetí konkrétními osobami). O tom, zda jsou žalobkyní předložené doklady a záznamy EET pravdivé, ovšem panují pochybnosti, které žalobkyně nerozptýlila. Lze dodat, že pokud měla žalobkyně pro volbu způsobu platby konkrétní vysvětlení, nic jí nebránilo ho v daňovém řízení uvést a konkrétně popsat okolnosti navázání údajné obchodní spolupráce s BARKAROLA, obsah konkrétních ujednání a jakou formou a kdy byla sjednána, to však neučinila. Soud opakuje, že v případě žalobkyně bylo zjištěno větší množství okolností, které je třeba vnímat ve vzájemném souhrnu a které ve svém celku vyvolávají vážnou pochybnost o poskytnutí plnění společností BARKAROLA. To, že Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

žalovaný v napadeném rozhodnutí nespecifikoval „drtivou většinu“ případů, v nichž byly využity platby bezhotovostní, a společnosti, vůči nimž se tak stalo, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Z výzvy z 30. 3. 2021, na kterou žalovaný odkázal v bodu 28 napadeného rozhodnutí, vyplývá, že údaj o tom, že ve většině případů žalobkyně provádí úhrady bezhotovostně, včetně částek v řádu stovek či tisíců korun, vycházel z kontroly žalobkyní předložených daňových dokladů. Žalobkyně toto zjištění relevantně nezpochybňuje.

78. K námitce žalobkyně, že usnesení policejního orgánu o zahájení trestního stíhání není důkazem osvědčujícím vinu konkrétní osoby, je třeba uvést, že to daňové orgány netvrdily a takto k němu nepřistupovaly. Podle § 160 odst. 1 trestního řádu policejní orgán přistoupí k vydání usnesení o zahájení trestního stíhání tehdy, pokud prověřováním podle § 158 zjištěné a odůvodněné skutečnosti nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba. Zahájení trestního stíhání pro skutek, který měl zahrnovat vystavování fiktivních daňových dokladů deklarováním dodavatelem, je skutečností, která jistě odůvodňuje další prověřování uplatněného nároku na odpočet DPH na základě dokladů, které měl tento dodavatel vystavit. K námitce žalobkyně, že pokud správce daně neunesl důkazní břemeno, bylo nezákonné pokračovat v daňové kontrole, soud připomíná, že podle ustálené judikatury může správce daně prověřovat tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti. Pochybnosti mohou vzniknout až na základě provedené kontroly (viz např. rozsudek NSS z 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, č. 2729/2013 Sb. NSS).
79. Správce daně se přitom neomezil na zjištění, že podle popisu skutku v usnesení o zahájení trestního stíhání BARKAROLA vystavovala fiktivní faktury, ale vyšel zejména z výslechů osob spojených s deklarováním dodavatelem, které provedl, zjišťoval další okolnosti o deklarováném dodavateli (sídlo, existenci provozoven, zaměstnanců, účetních závěrek v obchodním rejstříku) a pokusil se (neúspěšně) kontaktovat jak přímo společnost BARKAROLA, tak vyslechnout zapsaného jednatele, který měl být dle údaje v obchodním rejstříku ve funkci již v době, kdy byly vystaveny sporné faktury (který ovšem o činnosti společnosti nic nevěděl, neboť byl zapsán jako jednatel bez svého vědomí).
80. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak bylo v dokladech deklarováno, bylo úkolem žalobkyně vyvrátit jeho pochybnosti a prokázat své tvrzení, a tím splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.
81. Je pravdou, že důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (srov. např. rozsudky NSS z 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, z 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, z 18. 9. 2023, čj. 7 Afs 53/2023-67, či z 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55). Tak tomu v nyní posuzovaném případě nebylo.

82. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně důvodně zpochybnil údaj o deklarovaném dodavateli na sporných daňových dokladech, které se promítají do záznamní evidence DPH, jakož i doklady o úhradě a jejich zachycení v systému EET a údaje v kontrolních hlášeních.
83. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že žalobkyní dále předložené faktury o prodeji zboží žalobkyní, doklady o stavu a hodnotě skladových zásob a fotodokumentace zboží ve skladu nejsou způsobilé prokázat deklarovaného dodavatele. Samotná existence zdanitelného plnění automaticky neznamená, že plnění bylo přijato od osoby na dokladu uvedené (viz též rozsudek NSS z 9. 7. 2019, čj. 7 Afs 161/2018-28). Jiné důkazy žalobkyně nenavrhl.
84. Pokud žalobkyně zdůrazňuje vykázání dodávek v kontrolním hlášení dodavatelem, obecně je jisté nelze považovat za bezvýznamný důkaz, ale lze z něj usuzovat, že tím dodavatel v rozhodné době nepřímou potvrdil poskytnutí daného plnění (viz rozsudky NSS z 18. 7. 2024, čj. 7 Afs 70/2023-37, a z 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55). Jak ovšem bylo výše uvedeno, v tomto případě vznikly vážné pochybnosti o pravdivosti údajů v kontrolních hlášeních deklarovaného dodavatele, které plynuly zejména z výpovědí J. J. a Pavla Beneše. Zanesením plnění dle sporných faktur v kontrolním hlášení deklarovaného dodavatele za této situace nebylo bez rozumných pochybností prokázáno, že deklarovaný dodavatel plnění poskytl. To platí obdobně i v případě systému EET, neboť správce daně prokázal vážné pochybnosti o pravdivosti záznamů. Za této situace bylo třeba prokázat dodání zboží společností BARKAROLA jiným způsobem, respektive vzniklé pochybnosti rozptýlit.
85. Na rozdíl od žalobkyně (která v této souvislosti poukazuje na citaci z rozsudku NSS z 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, v rozsudku NSS z 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28) je soud přesvědčen, že prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem není skutečností *zcela mimo sféru vlivu* žalobkyně. Naopak, jde o stěžejní skutečnost, kterou je povinna prokázat žalobkyně, která nárok na odpočet uplatňuje. Citace žalobkyně z rozsudku NSS z 30. 1. 2017, čj. 5 Afs 60/2017-60, nejsou na projednávaný případ přílehlavé, neboť se vztahují k dokazování účasti na daňovém podvodu (možné vědomosti o účasti na daňovém podvodu), nikoli k dokazování naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Žalobkyni též nebylo vytýkáno neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného subjektu. Pokud jde o důkazní břemeno žalobkyně, požadavky daňových orgánů nebyly nijak excesivní. Zcela v souladu s judikaturou pouze požadovaly, aby žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek v situaci, kdy jí předložené „formální“ doklady, včetně záznamů EET a kontrolních hlášení, byly zpochybněny. Za této situace bylo třeba prokázat dodání zboží deklarovaným dodavatelem jinak (případně tvrzení upravit). O to se žalobkyně v podstatě ani nepokusila. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně ani nevylicila, jak měla obchodní spolupráce a sporné transakce konkrétně probíhat, natož aby svá tvrzení podpořila důkazy. Je obvyklé, že v souvislosti se sjednáváním obchodů a dodávek existuje například elektronická komunikace, smlouvy a podobně. Pokud žalobkyně ani blíže nespecifikovala svá tvrzení, nelze spekulovat o tom, jak by bylo možné takové skutečnosti (tvrzení) prokázat.
86. Ani námitka žalobkyně, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval chybějící daní, není důvodná. Existence chybějící daně by byly daňové orgány povinny prokázat pouze v případě, že by žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tak tomu v případě žalobkyně nebylo, neboť žalovaný v souladu s výše uvedenou judikaturou Soudního dvora a NSS neuznal nárok žalobkyně na odpočet, jelikož neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Jak vyložil NSS,

zásada neutrality DPH není porušena povinností přiznat a zaplatit daň osobou, která vystaví daňový doklad, na němž uvede daň, podle § 108 odst. 4 písm. f) [dříve odst. 1 písm. j)] zákona o DPH. Vystavitel faktury takto ručí za riziko, že na základě nesprávné faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury, jež vzniká i v případě fakturace fiktivních plnění (viz rozsudky NSS z 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35, body 16 až 20, či z 27. 3. 2025, čj. 9 Afs 10/2024-41, body 40 a 41, a tam citovanou judikaturu Soudního dvora). Ačkoli je třeba odvést daň i v případě fiktivního plnění, pokud na ně byla vystavena faktura, odpočet nelze přiznat, pokud daňový subjekt neprokáže, že byly splněny všechny hmotněprávní podmínky.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
88. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 30. května 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Shodu s prvopisem potrzuje: L. K. U.