



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **REGION RACING s.r.o.**, IČO: 08356378  
sídlem Dlouhá 730/35, 110 00 Praha 1  
zastoupené advokátem JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D.  
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 6. 2023,  
č. j. 21904/23/5300-21441-712599,

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 1. 7. 2023 k Městskému soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkumu a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen

„žalovaný“) ze dne 28. 6. 2023, č. j. 21904/23/5300-21441-712599 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 30. 5. 2022, č. j. 5203567/22/2001-52524-106004 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období srpen 2020 (dále jen „předmětné zdaňovací období“) ve výši 28 455 Kč.

2. Platební výměr byl správcem daně vydán na základě výsledku jím provedené daňové kontroly, shrnutém ve zprávě o daňové kontrole č. j. 4688236/22/2001-61563-104967 (dále jen „Zpráva o DK“). Důvodem stanovení daně odchylně od daně, kterou si žalobkyně vyčíslila v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období, bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v podobě náhradních dílů (převážně na motocykly) a ochranných pomůcek od dodavatele BERNIKS CZ s.r.o., DIČ: CZ07804962 (dále jen „BERNIKS“) v celkové výši základu daně 952 291 Kč a DPH ve výši 199 981 Kč (dále jen „přijatá plnění“). Dle závěru správce daně žalobkyně neprokázala splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) v podobě použití přijatých plnění pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, neboť neprokázala své tvrzení, že část přijatého zboží spotřebovala a část přeprodala odběrateli MIRA RACING s.r.o. (dále jen „MIRA RACING“).

## II. Napadené rozhodnutí

3. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně v zákonné lhůtě (dne 29. 6. 2022) odvolání. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítla, že BERNIKS nebyla v předmětném zdaňovacím období nespolehlivým plátcem DPH a žalobkyně neměla důvod se domnívat, že jde o rizikový subjekt. Dále žalobkyně ve vztahu k BERNIKS uvedla, že její jednatel (ukrajinský občan) mohl pobývat v tuzemsku v roce 2020 bezvívově po dobu tří měsíců, proto zjištění správce daně, že tento neměl v tuzemsku v roce 2020 povolen pobyt, nemá dle žalobkyně žádnou relevanci.
4. *Ve druhé odvolací námitce* žalobkyně tvrdila, že všechny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění prokázala. Správce daně neunesl břemeno tvrzení skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Dle žalobkyně nebylo dokazování vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť důkazy byly hodnoceny účelově, a to tak, že důkazní prostředky ve prospěch žalobkyně byly zcela pomínuty a naopak důkazy, které jí byly k tíži, byly vyzdvihnuty. Žalobkyně namítala, že jí předložené důkazní prostředky představují ucelený řetězec důkazů o proběhlém plnění. *Informace o ekonomické činnosti a představení společnosti* jednoznačně prokazují nejméně to, že sporná zdanitelná plnění souvisejí zcela úzce s předmětem činnosti žalobkyně a jejich využití je tak nasnadě. *K fotogaleriím dodaného zboží s vysvětlivkami* žalobkyně namítala, že ze Zprávy o DK neplyne, jakým způsobem byl tento důkaz hodnocen. Jde tedy o zjevnou vadu napadeného rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a nevypořádání se s navrženými důkazy. *Ke spotřebním kartám sportovců* žalobkyně poznamenala, že je vede jen proto, aby měla přehled o velkém množství materiálu a jeho spotřebě. V této kartě je vedena cena, popis, č. faktury/dodavatel a datum převzetí. Je evidentní, že karty jsou vedeny průběžně. Na kartách je v řadě případů uveden dodavatel BERNIKS a ani zde není patrné, jakým způsobem správce

daně daný důkaz hodnotil. Stejně tak správce daně nehodnotil *kupní smlouvy a objednávky s uvedením jednotlivých položek*. K *výpovědi svědka V. D.* (dále jen „V. D.“) žalobkyně uvedla, že není rozhodné, zda v daném období měl či neměl pracovní vztah k žalobkyni. Z *výpovědi svědka O. K.* (dále jen „O. K.“) je naopak zjevné, že o BERNIKS slyšel a že ví, že od ní žalobkyně kupovala součástky.

5. Ve *třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že správce daně zjistil, že část dílů byla „přefakturována“ společnosti MIRA RACING, tj. že žalobkyně část nakoupených dílů prodala dále. Pokud byla přeprodána část věcí, není dle žalobkyně důvod, proč tuto část správce daně neuznal a proč ji fakticky dodal, resp. neuznal odpočet.
6. Obsahem *čtvrté odvolací námitky* byla obsáhlá citace judikatury. Žalobkyně zejména namítala rozpor se závěrem Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen „*Kemwater*“); rozhodnutí SDEU ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, ve věci V-253/07, *Canterbury Hockey Club* a ve věci C-80/11, *Mahagében*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, ze dne 6. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37 a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38.
7. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný platební výměr zrušil a řízení zastavil.
8. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 30. 1. 2023. K *první odvolací námitce* žalovaný předně uvedl, že skutečnost, že subjekt není označen jako nespolehlivý plátce, neznamená, že jej lze automaticky považovat za subjekt nerizikový, obzvláště existují-li jiné významné okolnosti, které jeho solidnost zpochybňují. BERNIKS vykazovala řadu znaků, které ji objektivně činily rizikovým obchodním partnerem a v důsledku kterých žalobkyně nemohla o svém dodavateli zjistit ani ty nejběžnější informace jako jeho ekonomickou historii, rozsah provozované činnosti (obrat), solventnost, ekonomickou stabilitu či pozici na trhu. Společnost BERNIKS vykazovala znaky rizikového subjektu, když využívala virtuálního sídla, na kterém ji nebylo možno zastihnout a kde neměla k dispozici žádné prostory pro realizaci nákupu, skladování a prodeje zboží, ani za tímto účelem nedisponovala žádnou registrovanou provozovnou. Společnost BERNIKS nezveřejňovala své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, rovněž nedisponovala vlastními webovými stránkami, kde by bylo možno najít alespoň základní informace o její činnosti. Společnost BERNIKS neměla zveřejněný žádný účet pro účely DPH.
9. K jednateli BERNIKS žalovaný konstatoval, že společnost krátce před obdobím šetřené spolupráce s žalobkyní (konkrétně ke dni 13. 5. 2020) změnila jednatele, kterým se stal Vladyslav Horobets s trvalým pobytem na Ukrajině. Cizinecká policie České republiky sdělila správci daně, že tato osoba nikdy neměla povolen pobyt v tuzemsku a byla pouze v období od 21.1.2019 do 28.2.2019 přihlášena k ubytování na adrese ubytovny RD Stav v Trutnově. Zástupce ubytovny však k dotazu správce daně sdělil, že pan Horobets v dané ubytovně nikdy ubytován nebyl. Žalobkyně ani k výzvě správce daně nepředložila e-mailovou komunikaci s dodavatelem BERNIKS, jejíž předložení sama přislíbila při zahájení daňové kontroly. S ohledem na zjištění správce daně o absenci legální možnosti pobytu jednatele dodavatele v tuzemsku se jeví jako nevěrohodné tvrzení žalobkyně o jednání s jednatelem společnosti BERNIKS o šetřených dodávkách osobně či telefonicky.

10. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 1. 2021, č. j. 133465/21/2001-61563-104967, a výzvách k prokázání skutečností ze dne 19. 4. 2021, č. j. 1366456/21/2001-61563-10496 a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 1179604/22/2001-61563-104967 (dále jen „Výzvy k prokázání skutečností“) a v rámci odvolacího řízení ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 1. 2023, č. j. 397267/23/2001-61563-104967 (dále jen „Výzva“), existenci konkrétních skutečností, které vedly k pochybnostem o věrohodnosti šetřených daňových tvrzení specifikoval. Pochybnosti byly následně prohloubeny provedenými důkazními prostředky a zjištěními správce daně učiněnými v rámci doplnění odvolacího řízení. Správce daně vyznamenal, že v řádném kontrolním hlášení za období srpen 2020 společnost BERNIKS šetřená plnění ve prospěch žalobkyně nevykázala. Učinila tak až v následném kontrolním hlášení podaném dne 1. 11. 2020 (tedy poté, co správce daně výzvou ze dne 22. 10. 2020 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o oprávněnosti jejího nároku na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele BERNIKS), avšak přiznanou daň z šetřených plnění ve prospěch žalobkyně neuhradila.
11. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že na vydaných fakturách pro odběratele MIRA RACING není převažující část dílů z šetřených přijatých faktur od dodavatele BERNIKS vůbec uvedena. Pouze některé položky z šetřených přijatých daňových dokladů nesou stejné označení zboží jako u položek na vydaných fakturách pro odběratele MIRA RACING, kdy shodu vykazují položky Oil 10w60 Motorex Cross power 4 Ls, hadice brzdová pancéř do 1,5 m, CDI elektronika, brzdová kapalina 665PFC, brýle Progrip 3450 a brzdové obložení Nissin rear. Žalobkyně nicméně neprokázala, že se v případě prodeje jedná právě a pouze o šetřené díly nakoupené od dodavatele BERNIKS, kdy především nepředložila skladovou evidenci ani jiné důkazní prostředky dokládající ověřitelnou vazbu mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, tedy že se jedná o přefakturaci jednoho a téhož zboží.
12. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně nevysvětlila správcem daně zjištěný rozpor týkající se tvrzeného nákupu a prodeje pneumatik Michelin odběrateli MIRA RACING, kdy z důkazních prostředků vyplývá, že daný druh pneumatik byl žalobkyní od dodavatele BERNIKS nakoupen až dne 25. 8. 2020 dle předmětného přijatého dokladu č. BE20082501, z čehož plyne, že tyto pneumatiky nemohly být již dne 22. 8. 2020 prodány firmě MIRA RACING dle vydaného dokladu č. 2010091. Žalovaný nadto konstatoval, že prodejní cena pneumatik na vydané faktuře je nižší oproti nákupu daného druhu pneumatik žalobkyní dle výše uvedeného přijatého dokladu. Správce daně dále rozklíčoval, že všechny pneumatiky nakoupené dle dokladu č. BE20082501 byly zaznamenány na skladovou kartu jezdce E. P. (dále jen „E. P.“). Výše uvedené okolnosti se tak neslučují se skutkovou verzí žalobkyně, že pneumatiky nakoupené dle dokladu č. BE20082501 byly prodány odběrateli MIRA RACING dle vydaného dokladu č. 2010091.
13. Žalovaný se v závěru napadeného rozhodnutí vyznamenal proti aplikovatelnosti žalobkyní ve *čtvrté odvolací námitce* uvedených rozsudků na posuzovanou věc. Ke tvrzenému nezohlednění judikátů SDEU Kemwater a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, žalovaný uvedl, že v rámci Výzvy byla žalobkyně v souladu s uvedenou judikaturou vyzvána k prokázání dodání šetřených plnění osobou v postavení plátce DPH a žalobkyně výslovně setrvala na přijetí šetřeného zboží od dodavatele BERNIKS. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60 a ze dne 6. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37 žalovaný

vedl, že zajištěná tzv. auditní stopa k šetřeným přijatým plněním není srovnatelná s důkazním standardem posuzovaným v rámci žalobkyní citovaných rozsudků, proto odkaz na uvedenou judikaturu není příhodný. V šetřené věci nebyla správcem daně dovozena existence podvodu na DPH, proto na věc nedopadá ani rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Rozsudkem SDEU ve věci C-324/11, Gábor Tóth bylo posuzováno provedení prací jakožto poskytnutí služeb, tedy plnění odlišné od šetřeného přijetí zboží. Ve věci V-253/07, Canterbury Hockey Club, SDEU judikoval, že příjemcem služeb osvobozených podle článku 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice [článek 132 odst. 1 písm. m) Směrnice (do českého právního řádu transponován prostřednictvím § 61 písm. d) ZDPH) nemusí být jen osoby fyzické, ale i právnické osoby nebo registrované organizace, pokud jsou tyto služby v konečném důsledku určeny osobám, které provozují sport. Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že ve shora posuzované kauze nebyly řešeny nároky sportovního klubu na odpočet daně, tudíž závěry SDEU nemají žádný dopad do předmětného sporu. Žalovaný dále uvedl, že rozhodnutí SDEU ve věci C-80/11, Mahagében a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 řeší primárně problematiku podvodu na DPH, kdežto v šetřené věci byl nárok žalobkyně na odpočet DPH odmítnut z důvodu neprokázání dokonce dvou tzv. hmotněprávních podmínek vymezených v § 72 ZDPH.

14. Závěrem žalovaný uvedl, že žalobkyně důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neunesla, když neprokázala, že šetřená plnění přijala právě od deklarovaného dodavatele BERNIKS, případně od jiného (byť i neidentifikovaného) plátce DPH, a rovněž neprokázala, že šetřená přijatá plnění použila pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti.

### III. Žaloba

15. V *první žalobní námitce* žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť mezi prvostupňovým a napadeným rozhodnutím je rozpor. Správce daně ve Zprávě o DK uvedl, že žalobkyně „neprokázal[a] použití přijatých plnění v rámci uskutečňování vlastní ekonomické činnosti“. Naproti tomu žalovaný konstatoval, že nebylo prokázáno jak samo přijetí plnění od plátce DPH, tak i následné užití k ekonomické činnosti. Uvedené je dle žalobkyně v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 654/03 (k použitelnosti uvedeného nálezu odkázala na názor Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005-83).
16. Dle tvrzení žalobkyně, uvedeného ve *druhé žalobní námitce*, nevycházel žalovaný z judikatury a právní úpravy, ze které je při posuzování věci nutné vycházet. Žalobkyně shodně jako v podaném odvolání poukazovala na rozpor s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; dále na rozhodnutí SDEU ve věci V-253/07, Canterbury Hockey Club a ve věci C-80/11, Mahagében; a na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, ze dne 6. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37 a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38.
17. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně namítala – opět obdobně jako v podaném odvolání – že jí předložené důkazní prostředky představují ucelený řetězec důkazů o proběhlém plnění (jmenovitě žalobkyně označila: *informace o ekonomické činnosti a představení společnosti*,

*fotogalerie dodaného zboží s vysvětlivkami, spotřební karty sportovců, kupní smlouvy a objednávky s uvedením jednotlivých položek, výpovědi V. D. a O. K. (bližší viz shora druhá odvolací námitka).*

18. *Čtvrtou žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že skutečnost, že je jednatel BERNIKS ukrajinský občan, nemá žádnou validitu z hlediska předmětu řízení a rozhodně nevylučuje možnost transakce. Ta se mohla uskutečnit dokonce i tehdy, pokud by snad jednatel BERNIKS pobýval na území ČR nelegálně či tajně (pro to ale nejsou žádné důkazy). Případný nelegální pobyt jako veřejnoprávní delikt nemá dopad na uzavírání soukromoprávních smluv.
19. *Pátou žalobní námitkou* žalobkyně konstatovala, že správce daně zjistil, že část dílů byla „přefakturována“ společnosti MIRA RACING, tj. že žalobkyně část nakoupených dílů prodala dále. Pokud byla přeprodána část věcí, není dle žalobkyně důvod, proč tuto část správce daně neuznal a proč ji fakticky dodal, resp. neuznal odpočet. Uvedené žalobkyně namítala rovněž v rámci odvolacího tvrzení a žalovaný se s tímto, dle jejího názoru nevypořádal.
20. *V šesté žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že závodění je ekonomická činnost, jezdci dostávají za své výkony odměnu a uzavírají dohody. Žalobkyně má trvalé zaměstnance na pracovní smlouvu, uzavírá četné reklamní smlouvy s obchodními partnery, přičemž sportovní činnost je provozována na profesionální úrovni nejen doma, ale také v zahraničí. K uvedenému žalobkyně odkázala na své právní předchůdce, společnost REGION, spol. s r. o., u které nedošlo v rámci daňového řízení ke zpochybnění ekonomické činnosti (k tomu žalobkyně doložila rozhodnutí žalovaného č. j. 18733/23/5300-22441-712931 a č. j. 32408/22/5300-22441-712931).
21. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k novému rozhodnutí, případně, aby soud zrušil rovněž platební výměr vydaný správcem daně.

#### IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 6. 2023 odkázal na napadené rozhodnutí, na jehož závěrech setrval. Nad jeho rámec k *první žalobní námitce* zdůraznil, že přezkoumává v souladu s § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí správce daně v mezích odvolacích námitek, přičemž zohledňuje i jiné případné zjevné nezákonnosti, a pokud dospěje k závěru, že je třeba závěry správce daně upřesnit či přeformulovat, je k tomu ze zákona oprávněn. Aby v takových případech nedocházelo k tzv. překvapivému rozhodnutí pro daňový subjekt, je žalovaný povinen jej seznámit postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s odlišným právním názorem. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru o tom, že je nezbytné doplnit dokazování. Správce daně dokazování doplnil a žalovaný žalobkyni seznámil s nově provedenými důkazy a jejich hodnocením. Žalovaný uvedl, že kromě skutečností, na základě kterých přetrvávají pochybnosti o tom, zda předmětné zboží bylo vůbec použito k ekonomické činnosti žalobkyně, má pochybnosti také o tom, zda předmětné zboží bylo přijato od společnosti BERNIKS či jiného plátce daně. Žalovaný proto nesouhlasí s tvrzením, že svůj závěr týkající se nedodání předmětného zboží deklarovaným dodavatelem nikterak nevysvětlil, naopak má za to, že jej dostatečně odůvodnil a s tímto odůvodněním žalobkyni řádně seznámil, a to jak v žalobou napadeném rozhodnutí, tak již před jeho vydáním.

23. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný zopakoval své závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a vyložil důvody nepřiléhavosti jednotlivých rozhodnutí, na které žalobkyně poukazovala.
24. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný k předložené fotodokumentaci uvedl, že zobrazují náhradní díly bez originálního balení, bez označení původu či jiné identifikace, a proto z nich nelze dovodit jakoukoliv spojitost s dodavatelem BERNIKS, ani čas a způsob použití předmětného zboží. K možnému dodání zboží od jiného dodavatele žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu řízení opakovaně setrvala na tvrzení ohledně dodání zboží dodavatelem BERNIKS. Ke spotřebním kartám jezdců žalovaný uvedl, že tyto neobsahují požadované informace, nelze je provázat s jakýmikoliv dalšími doklady či účetními zápisy. Nadto údaje uvedené ve spotřebních kartách jezdců pravděpodobně nedopovídají skutečnosti, neboť bylo zjištěno, že například na spotřební kartě jezdce E. P. je evidováno zboží, které mělo být zároveň dle tvrzení žalobkyně prodáno odběrateli MIRA RACING dle vydaného dokladu č. 2010091, nebo že bylo převzetí zboží jezdcem podepsáno v den, kdy dle předložených mzdových listů vůbec nepracoval. Žalovaný dále poznamenal, že žalobkyně řádně nevedla skladovou evidenci a nedisponovala ani žádnými doklady, které by jednoznačně prokazovaly přijetí předmětného plnění od dodavatele BERNIKS, resp. od jiného plátce DPH a jeho využití v rámci ekonomické činnosti. K námitce týkající se hodnocení kupních smluv a objednávek žalovaný uvedl, že samotná kupní smlouva a předložené objednávky, jakožto formální doklady, přijetí předmětného zboží od dodavatele BERNIKS neprokazují, a to zejména za situace, kdy se objednávky jeví jako dodatečně vytvořené. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 25/2005-117, potvrzený usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 2. 2011, sp. zn. II ÚS 3081/07, dle kterého: „*samotná skutečnost, že byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám*“. K hodnocení svědecké výpovědi V. D. žalovaný konstatoval, že svědek sice potvrdil v obecné rovině spolupráci s BERNIKS, nicméně nemohl s ohledem na absentující pracovněprávní vztah v roce 2020 dosvědčit, že žalobkyně v daném zdaňovacím období přijala sporná plnění právě od společnosti BERNIKS, ani to, jakým konkrétním způsobem byla tato plnění dále využita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Svědek sice uvedl, že přebíral zboží od společnosti BERNIKS, nicméně již nevěděl, kdo za tuto společnost jednal a od koho měl zboží přebírat. Svědek O. K. v obecné rovině taktéž potvrdil, že karty jezdců obsahují informace o zboží, které bylo použito na údržbu strojů používaných daným jezdcem a stejně tak potvrdil znalost společnosti BERNIKS, nicméně sdělil, že on sám od ní žádné zboží nepřebíral, tedy nepotvrdil přijetí sporného plnění právě od tohoto dodavatele.
25. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že o společnosti BERNIKS nelze zjistit žádné údaje týkající se její činnosti například z webových stránek, společnost má tzv. virtuální sídlo bez známé provozovny ani nezveřejňuje účetní uzávěrky v obchodním rejstříku. Nadto má její jednatel trvalý pobyt na Ukrajině a neměl v daném zdaňovacím období (ani v období předcházejícím či následujícím) povolen pobyt na území České republiky. Žalobkyně přitom uvedla, že si při podpisu smlouvy neověřovala totožnost podepisující osoby, zároveň sdělila, že neznala totožnost osoby jednající za společnost BERNIKS (následně změnila své tvrzení, že jednala s jednatelem BERNIKS osobně). Navzdory svému příslibu žalobkyně svou emailovou komunikaci s jednatelem BERNIKS nedodala. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla schopna prokázat, že s jednatelem BERNIKS jednala, je skutečnost, že zde tento neměl povolený pobyt relevantní, neboť výše uvedené vede k závěru o tom, že se jeví jako nanejvýš pravděpodobné, že s jednatelem BERNIKS žalobkyně nikdy nejednala.

26. K *páté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že žalobkyně většinu svého majetku (motocyklů) na základě smlouvy o výpůjčce bezúplatně poskytnula svým jezdcům, přičemž se v rámci smlouvy zavázala uhradit obvyklé náklady související s užíváním věci. Pokud tedy použila žalobkyně zásoby náhradních dílů na opravu těchto bezúplatně vypůjčených motocyklů, nevyužila tyto zásoby v souvislosti s ekonomickou činností uskutečňovanou za účelem dosažení příjmů, a tedy ani k uskutečňování zdanitelného plnění s nárokem na odpočet daně. Dále je třeba konstatovat, že prakticky totožné motocykly si žalobkyně pak vypůjčila od svých zaměstnanců s tím, že se též zavázala hradit náklady na údržbu těchto motocyklů. Již tato skutečnost nedává ekonomicky žádný smysl. Rovněž reklamní činnost neodpovídala standardní nabídce reklamních služeb, když žalobkyně nebyla schopna vysvětlit a doložit tvorbu ceny reklamy, kdy tato se odvíjela od ochoty odběratele reklamních služeb finančně podpořit sportovní tým.
27. Žalovaný dále upozornil na nesrovnalosti týkající se ceny a data prodeje zboží, kdy žalobkyní tvrzené zboží mělo být společností MIRA RACING prodáno dříve a za nižší cenu, než jej měla žalobkyně nakoupit od společnosti BERNIKS. Zároveň bylo zjištěno, že pneumatiky, které měly být společností MIRA RACING prodány, byly zároveň zaznamenány na skladovou kartu jezdce E. P. Žalobkyně nevedla skladovou evidenci, ze které by u každého jednotlivého obchodního případu vyplývala souvislost mezi nakoupeným a prodaným zbožím, nebylo tedy možné zjistit, od koho žalobkyně skutečně pořídila zboží, které měla prodat společnosti MIRA RACING. Nebylo tak prokázáno, že se jedná o přefakturaci jednoho a téhož zboží. Žalovaný uzavřel, že ani v případě plnění přeprodaného odběrateli MIRA RACING nebyly naplněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, nelze proto zvažovat ani uznání částečného nároku na odpočet daně.
28. K *šesté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že byt byla hlavním předmětem ekonomické činnosti společnosti REGION, spol. s r.o. mj. činnost týkající se motosportu (tj. obchod, oprava a údržba motocyklů, jejich dílů a příslušenství), zdaleka se nejednalo o identické skutkové okolnosti jako v nyní řešené věci. Jednak se jednalo o jiná zdaňovací období, jiné dodavatele i odběratele a jednak důkazní standard v daných řízeních byl výrazně odlišný, kdy především bylo možné provázat přijatá plnění na vstupu v konkrétním rozsahu i předmětu s plněními uskutečněnými na výstupu (reklamou na závodech). Nelze také odhlédnout od toho, že důvodem pro zrušení rozhodnutí o stanovení daně v případě rozhodnutí žalovaného č. j. 32408/22/5300-22441-712931 bylo to, že se prvostupňovému správci daně nepodařilo doplnit odvolací řízení tak, aby bylo uvedenému daňovému subjektu poskytnuto právo unést své důkazní břemeno a prokázat skutečnosti předestřené v rozsudku Kemwater – tedy prokázat skutečného dodavatele zboží, jakož i to, zda se jednalo o osobu v postavení plátce DPH.
29. Žalovaný závěrem svého vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

## V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

31. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud neshledal potřebu nařizovat ústní jednání ani s ohledem na žalobkyni navržené důkazy (*rozhodnutí žalovaného ve věci právního předchůdce žalobkyně*), neboť provádění nových důkazů v rámci soudního řízení, které mohly být provedeny již v rámci daňového řízení, je v rozporu s koncentrační zásadou dle § 115 odst. 4 daňového řádu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30 „*je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby žalobce vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až v soudním řízení, mohl-li v tomto konkrétním případě důkazy předložit již v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30).*“ Žalobkyni přitom nic nebránilo, aby shora označené důkazní návrhy předložila již v daňovém řízení.
32. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.
33. Žalobkyně podala dne 25. 9. 2020 kontrolní hlášení a daňové přiznání za předmětné zdaňovací období. Skutečnou ekonomickou činnost v předmětném zdaňovacím období vyjádřenou žalobkyní v daňovém přiznání představují opravy a údržby motorových vozidel a provozování reklamní plochy na motocyklech jezdců týmu REGION RACING. V reakci na podané daňové přiznání zaslal správce daně žalobkyni Výzvu k odstranění pochybností ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7887345/20/2001-52524-106004 (dále jen „Výzva k odstranění pochybností“), kterou žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o oprávněnosti jejího nároku na odpočet daně z přijatých dokladů od dodavatele BERNIKS.
34. Na základě dokladů zaslaných žalobkyní v reakci na Výzvu k odstranění pochybností zahájil správce daně dne 9. 12. 2020 daňovou kontrolu Protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 8251565/20/2001-61563-104967. Jednatel žalobkyně při zahájení daňové kontroly uvedl, že má v majetku 347 motocyklů, rovněž má 3 stálé zaměstnance na hlavní pracovní poměr a 30 zaměstnanců na dohodu o provedení práce, kterým poskytuje motocykly a veškeré ochranné pomůcky potřebné k výkonu údržby a servisu motocyklů včetně poskytování náhradních dílů.
35. V průběhu daňové kontroly žalobkyně na Výzvy k prokázání skutečností postupně doložila především vysvětlení ekonomické činnosti a představení firmy; objednávky; smlouvy; vysvětlení k dodaným dílům; fotografie dílů; spotřební karty zaměstnanců; záznamní povinnost za srpen 2020; faktury č. 2010073, 76, 77, 78, 79, 2010082, 85, 87, 90, 92; výpisy o úhradách KB 8/20, 9/20; Smlouvu o zajištění reklamy; Dodatek ke smlouvě o zajištění reklamy, fakturu č. 2010070; doklad 20FAP00215, 252, 253, 274, KB 8/20, KB 9/20; Přehled DHM skupina 2 - v přehledu je uvedeno 34 strojů (převážně motorek), které jsou částečně zapůjčeny, částečně v servisu a částečně zaparkovány v areálu v mimo Prahu, zřejmě v Kostelci nad Orlicí; 2 x roční rámcovou smlouvu o pronájmu reklamních ploch a zajištění reklamy ze dne 7. 12. 2019; databázi motorek – obsahující foto strojů, jezdců, seznam strojů, smlouvy o výpůjčce; smlouvy o pronájmu, rámcovou roční smlouvu o dodávkách zboží, roční rámcovou smlouvu a daňové doklady za přeprodané díly pro odběratele MIRA RACING č. 2010091, č. 2010102, č. 2010117, č. 2010125.

36. Správce daně zaslal dne 28. 1. 2021 výzvu k poskytnutí údajů č. j. 153465/21/2001-61563-104967 rovněž společnosti BERNIKS, která však na tuto výzvu ve stanovené lhůtě 15 dnů nereagovala.
37. Dne 13. 5. 2021 bylo přistoupeno k výsledku svědka O. K., protokol č. j. 4331151/21/2001-61564-111031 a svědka V. D., protokol č. j. 4520317/21/2001-61564-111031. O. K. byl v roce 2020 jezdcem týmu, o společnosti BERNIKS věděl, ale zboží od nich nikdy nebral. V. D. u žalobkyně v roce 2020 zaměstnaný nebyl, ale jezdil na akce vypomáhat jako kamarád; věděl, že společnost BERNIKS dodávala náhradní díly, pneumatiky a ochranné pomůcky, při předání zboží byl přítomen, zboží kontroloval, při úhradách zboží přítomen nebyl.
38. Daňová kontrola byl ukončena dne 23. 5. 2022 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 5. 2022, č. j. 4770071/22/2001-61563-104967. Spolu s tímto oznámením o ukončení daňové kontroly byla žalobkyni doručena Zpráva o DK, ve které bylo v rámci závěrečného hodnocení mj. uvedeno, že *„daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně z přijatých daňových dokladů č. BE20080801, 20080301, 20082002, 20082401, 20080701, 20082101, 20082501 od dodavatele BERNIKS, daňový subjekt především neprokázal použití těchto přijatých plnění v rámci uskutečňování vlastní ekonomické činnosti.“* Poté následovalo vydání platebního výměru, proti kterému podala žalobkyně odvolání, jak je již uvedeno shora.
39. Žalovaný dospěl v rámci odvolacího řízení k závěru, že je nutno odvolací řízení doplnit, proto požádal správce o daně o doplnění spisového materiálu žádostí ze dne 8. 12. 2022, č. j. 45680/22/5300-22441-712599 (dále jen „Žádost o doplnění spisového materiálu“). Správce daně proto doručil žalobkyni Výzvu, na základě které žalobkyně zaslala správci daně další doklady. Tento doplněný spisový materiál byl žalovanému předložen dne 5. 4. 2023 pod č. j. 12674/23. Poté bylo žalobkyni zasláno Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 24. 5. 2023, č. j. 18081/23/5300-21441-712599 (dále jen „Seznámení“), ke které se žalobkyně vyjádřila podáním ze dne 25. 5. 2023. Následovalo vydání napadeného rozhodnutí (viz shora).
40. Soud o věci uvážil následovně.
41. Z logiky žalobních bodů se soud nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně uplatnila v první a v páté žalobní námitce.
42. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.
43. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypovídá se se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o

skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

44. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.
45. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází rovněž z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).
46. Městský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci žádná z výše naznačených skutečností, která by vedla k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nenastala. Soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prezentoval své závěry způsobem, jenž nebrání jejich věcnému přezkumu soudem v tomto řízení a dostal v tomto ohledu veškerým relevantním zákonným a navazujícím judikturním východiskům přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou jednoznačně seznatelné důvody, pro které žalovaný neshledal podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a 73 ZDPH naplněnými, jakož i úvahy, jimiž byl při posouzení jednotlivých zákonných hledisek ve svých závěrech veden. Z ničeho naopak nevyplývá, že by se žalovaný ve skutečnosti obsahem odvolání žalobkyně řádně nezabýval. Napadené rozhodnutí tak v daném směru není zatíženo vadami, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost, resp. které by bránily jeho věcnému přezkumu ze strany soudu, neboť je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel a jak jej právně posoudil.
47. Žalobkyně v první žalobní námitce namítala rozpor mezi závěry správce daně uvedenými ve Zprávě o DK a závěry žalovaného vtělené do napadeného rozhodnutí.
48. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je správní řízení „ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, čj. 5 Azs 270/2016-39). V zásadě tedy není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravil vady řízení před správním orgánem prvního stupně. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, a rozsudky ze dne 28. 12. 2007, čj. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, čj. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, čj. 4 Ads 97/2012-66), případné nedostatky odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být napraveny druhostupňovým rozhodnutím, jelikož rozhodnutí správních orgánů prvního a

*druhého stupně tvoří jeden celek. To platí tím spíše, když odvolací orgán vychází ze stejného spisového materiálu, resp. stejných skutkových zjištění jako správní orgán prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 7 Azs 86/2017-33)*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Azs 459/2018-26).

49. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný na základě odvolání žalobkyně shledal nutnost doplnit spisový materiál. Poté, co byl spisový materiál správcem daně na základě žádosti žalovaného doplněn a dne 5. 4. 2023 předložen zpět žalovanému, tento žalobkyni dne 24. 5. 2023 adresoval Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž vyložil, k jakým závěrům nad rámec zjištění správce daně dospěl, jaké úvahy jej k těmto závěrům vedly a z jakých důkazů vycházel. V uvedeném Seznámení je v bodu [59] shrnuto, proč žalovaný vyhodnotil rovněž tvrzené přijetí plnění od BERNIKS za neprokázané. Seznámení bylo vydáno v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobkyně byla vyzvána k vyjádření se ke skutečností zjištěným v rámci odvolacího řízení, což také učinila v podání ze dne 25. 5. 2023 zaevidovaném pod č. j. 18670/23. Žalobkyně v tomto vyjádření k Seznámení především zopakovala judikaturu již uvedenou v odvolání a setrvala na svých předchozích tvrzeních. Soud z obsahu Seznámení rovněž zjistil, že tam uvedené závěry zcela korespondují se závěry následně uvedenými v napadeném rozhodnutí.
50. S odkazem na judikaturu citovanou shora v bodě 48 soud shrnuje, že žalovaný, jakožto odvolací správní orgán, má možnost rozhodnutí správce daně doplnit či upřesnit. Pokud tak učiní, je třeba, aby byl odvolatel – zde žalobkyně – s novým náhledem obeznámen, v opačném případě by se žalovaný dopustil vydání nepřipustného překvapivého rozhodnutí. Dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, „[z] § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“ Nejvyšší správní soud rovněž judikoval, že „[o]dvolací orgán je povinen dle § 115 odst. 2 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58).
51. Na podkladě spisového materiálu není pochyb o tom, že žalovaný shora uvedeným povinností dostal. Žalobkyni s hodnocením věci a doplněním posouzení správce daně seznámil a žalobkyně na něj mohla reagovat, což také učinila. Nejedná se rovněž o situaci, kdy by bylo napadené rozhodnutí v rozporu se Zprávou o DK, jak uvedla žalobkyně. Žalovaný setrval na závěrech správce daně uvedených ve Zprávě o DK, nad rámec zjištění tam uvedených však spisový materiál doplnil a zjistil, že ani přijetí plnění od společnosti BERNIKS či jiného plátce DPH, nelze mít za neprokázané. Na okraj soud poznamenává, že žalobkyně i po výzvě žalovaného v návaznosti na judikaturní závěry ve věci Kemwater na svém tvrzení o přijetí zboží od dodavatele BERNIKS setrvala.
52. Žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, když závěry správce daně doplnil, ani se v případě napadeného rozhodnutí nejednalo o rozhodnutí překvapivé. Soud proto neshledal napadené rozhodnutí v tomto ohledu nepřezkoumatelným ani nezákonným, jak tvrdila žalobkyně a první žalobní námitce nepřisvědčil.
53. Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí rovněž v žalobní námitce páté, ve které poukazovala na nevypořádání jejího odvolacího tvrzení ohledně

neuznání alespoň částečného odpočtu DPH v rozsahu náhradních dílů dále předprodaných společnosti MIRA RACING.

54. Žalovaný se přeprodejem dílů společnosti MIRA RACING zabýval na str. 15 až 16 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že „daný druh pneumatik byl odvolatelem od dodavatele BERNIKS nakoupen až dne 25.8.2020 dle předmětného přijatého dokladu č. BE20082501, z čehož plyne, že tyto pneumatiky nemohly být již dne 22.8.2020 prodány firmě MIRA RACING dle vydaného dokladu č. 2010091.“ Dále žalovaný konstatoval, „že všechny pneumatiky nakoupené odvolatelem dle dokladu č. BE20082501 byly zaznamenány na skladovou kartu jezdce [E. P.] Výše uvedené okolnosti se neslučují se skutkovou verzí odvolatele, že pneumatiky nakoupené dle dokladu č. BE20082501 byly prodány odběrateli MIRA RACING“. Pro neuznání odpočtu v rozsahu dílů dále předprodaných společnosti MIRA RACING rovněž svědčilo zjištění daňových orgánů, že „prodejní cena pneumatik na vydané faktuře je nižší oproti nákupu daného druhu pneumatik odvolatelem.“
55. Soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že žalovaný tuto její odvolací námitku opomenul vypořádat. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný provedl vypořádání předmětné námitky v rámci právního posouzení věci, nikoliv až v samotném závěru napadeného rozhodnutí, ve kterém reaguje na explicitně vymezené odvolací námitky žalobkyně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je však nutno vnímat jako celek, bez ohledu na jeho vnitřní strukturu. Skutečnost, že se žalovaný s odvolací námitkou vypořádal v jiné části, než ve které žalobkyně očekávala, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
56. Soud se s vypořádáním a s argumentací svědčící pro nezohlednění odpočtu daně v rozsahu dílů dále předprodaných společnosti MIRA RACING, tak jak ji předložil žalovaný v napadeném rozhodnutí, zcela ztotožnil a k pátému žalobnímu bodu na žalovaným provedené vypořádání předmětné námitky zcela odkazuje. Pátá žalobní námitka proto nebyla taktéž shledána opodstatněnou.
57. Jelikož soud neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro jiné vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009–84), přikročil dále k vlastnímu meritornímu přezkumu rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
58. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně uvedla výčet judikatury a ustanovení daňového řádu, která na věc dle jejího názoru dopadají. Soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
59. Žalobkyně na stranách 4 až 5 podané žaloby předložila toliko výčet a obecná východiska plynoucí z uvedených rozhodnutí SDEU a Nejvyššího správního soudu obdobně, jako učinila již v rámci podaného odvolání. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve zmíněné části žaloby neuvedla, jak citovaná judikatura dopadá na posuzovaný případ, nelze předmětnou část žaloby považovat za konkrétní žalobní argumentaci, s níž by bylo třeba se konkrétně

vypořádat. Jak konstatoval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, řada žalobkyní citovaných rozhodnutí je na projednávané věci zcela nepřiléhavá, neboť se - narozdíl od projednávané věci - vztahují k situaci, kdy daňovému subjektu nebyl přiznán nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38), zabývají se otázkou možnosti uplatnění osvobození u sportovní činnosti v neziskové sféře (viz rozsudek SDEU ve věci C-253/7 Canterbury Hockey Club) či vycházejí ze stavu, kdy daňový subjekt předložil v daňovém řízení řadu kompletních důkazů, které na sebe logicky navazovaly, potvrzovaly tvrzení daňového subjektu a zároveň zjištění z provedených místních šetření a ústních jednání odpovídala skutečností zjištěným z listinných důkazních prostředků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60).

60. Dle § 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*. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7Afs 238/2017-25).
61. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně konkrétně pak z § 72 odst. 1 ZDPH. Dle tohoto ustanovení musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že *přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti*.
62. Co se týče povinnosti důkazní, z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (např. rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, a ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Tato skutečnost vyplývá též z ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. K tomu, aby mohl daňový doklad sloužit jako důkaz k prokázání nároku na odpočet daně, musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v ustanovení § 29 ZDPH.
63. Současně je však Nejvyšším správním soudem zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (např. výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 57/2013-37 a č. j. 1 Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (např. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24). Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.
64. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz

např. rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (shora uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71 či rozsudek ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).

65. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu tíží správce daně důkazní břemeno. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamena prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 a výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Pokud správce daně prokáže vážné a důvodné pochyby o souladu záznamů předložených daňovým subjektem se skutečností, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).
66. Jak již bylo shora uvedeno, v projednávané věci správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení navázal na své výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 1. 2021, ze dne 19. 4. 2021 a ze dne 15.3.2022, vydané v rámci daňové kontroly, a zaslal žalobkyni Výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 1. 2023, ve které vyprecizoval a rozšířil pochybnosti o věrohodnosti daňových tvrzení žalobkyně vztahujících se k šetřeným přijatým plněním od dodavatele BERNIKS, a to i v souvislostech s argumentací a návrhy žalobkyně obsaženými v odvolání, a současně vyzval žalobkyni k jejich odstranění, čímž v souladu s §92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl důkazní břemen stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně zpět na žalobkyni. Žalobkyně však v reakci na Výzvu výslovně setrvala na svém tvrzení, že šetřená plnění přijala od deklarovaného dodavatele BERNIKS; na možnost prokázat přijetí šetřených plnění od jiného jí identifikovaného skutečného dodavatele se statutem plátce DPH nebo od jiné osoby či osob povinných k dani v postavení plátce DPH tak nereflektovala. Žalobkyně nad rámec prvotní důkazní povinnosti, kterou splnila doložením daňových dokladů, předložila správci daně k prokázání řádného uplatnění nároku na odpočet daně z šetřených přijatých plnění od dodavatele BERNIKS řadu sekundárních důkazních prostředků. Ani těmito však neprokázala, že šetřená plnění přijala právě od deklarovaného dodavatele BERNIKS, případně jiného (byť i neidentifikovaného) plátce DPH, a dále neprokázala, že šetřená přijatá plnění použila pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, a neunesla tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

67. *Třetí žalobní námitka* se vztahovala k hodnocení jednotlivých žalobkyní předložených důkazních prostředků, navržených k prokázání, že deklarovaná plnění přijala žalobkyně právě od dodavatele BERNIKS. Pokud jde o *informace o ekonomické činnosti a představení společnosti* žalobkyně, pak správce daně ani žalovaný v rámci daňového řízení nezpochybnili, že žalobkyně vykonává sportovní činnost (motoristický sport), ale vyloučili, že se jednalo o činnost ekonomickou, tedy činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu (dosahování zisku). Soud ze správního spisu ověřil (například z podání žalobkyně ze dne 25. 11. 2020, ID datové zprávy 846395794), že žalobkyně svůj majetek (motocykly) bezplatně vypůjčuje. Žalobkyně se dle bodu II. 3) doložených Smluv o vypůjčce zavazuje hradit náklady na běžný provoz a na údržbu vypůjčené věci. Žalobkyně uvedla, že část přijatého plnění od společnosti BERNIKS užila k opravě a údržbě vlastního majetku (motocyklů). Pokud však žalobkyně použila přijatá plnění náhradních dílů na opravu těchto bezúplatně vypůjčených motocyklů, nevyužila tyto zásoby v souvislosti s ekonomickou činností uskutečňovanou za účelem dosažení příjmů, a tedy ani k uskutečňování zdanitelného plnění s nárokem na odpočet daně. Žalobkyně rovněž tvrdila, že část přijatého plnění od společnosti BERNIKS byla dále přeprodána. Ze správního spisu (konkrétně z faktur vystavených společností MIRA RACING) je zřejmé, že několik položek, které měla žalobkyni dodat společnost BERNIKS bylo dále přefakturováno společností MIRA RACING, ale za částku nižší, než je žalobkyně sama pořídila. Ani takové použití přijatého plnění proto nelze označit za užití plnění v souvislosti s ekonomickou činností uskutečňovanou za účelem dosažení příjmů.
68. Žalobkyně předložila v rámci daňového řízení rovněž *fotografie dodaného zboží s vysvětlivkami*. Žalobkyně namítala, že správce daně tyto fotografie vůbec nehodnotil, a žalovaný je hodnotil nesprávně. Jak již bylo shora uvedeno, odvolací orgán je oprávněn doplnil a napravit prvostupňové rozhodnutí správce daně, což učinil i v tomto případě. Soud se přitom s posouzením a argumentací žalovaného ztotožnil. Žalobkyně doložila v podání ze dne 2. 11. 2020 fotografie, opatřené číslováním 1 až 77. Na jednotlivých fotografiích se nachází mnoho součástek, dílů, přípravků a předmětů vztahujících se k činnosti žalobkyně. Některé fotografie zahrnují předměty v originálních baleních opatřené kódy a specifickými označeními. Na jiných fotografiích jsou předměty evidentně již používané (například špinavé boty na fotografii č. 27, či evidentně nošené ponožky na fotografii č. 28). Z fotografií nelze zjistit, zda se jedná o plnění, které měla žalobkyni dodat společnost BERNIKS, ani k jakému zdaňovacímu období se vztahují. Pokud žalobkyně uvedla, že plnění dodané společností BERNIKS v předmětném zdaňovacím období využila k opravám vlastního majetku a částečně přeprodala společnosti MIRA RACING, není možné, aby o několik měsíců později pořídila fotografie téhož zboží. Fotografie nejsou rovněž opatřeny datem, není tudíž možné prokázat, že byly pořízeny například již v srpnu 2020. Opět lze shrnout, že využitelnost předmětů na fotografiích ke sportovní (závodní) činnosti nebyla zpochybněna. Užití přijatých plnění v souvislosti s ekonomickou činností uskutečňovanou za účelem dosažení příjmů ovšem nebylo možné prostřednictvím těchto fotografií prokázat.
69. Žalobkyně v podané žalobě rovněž poznamenala, že dle žalovaného „zboží mohlo být dodáno i od jiného nezpochybněného dodavatele, pak nutno uvést, že i ostatní dodavatelé žalobce jsou plátcí DPH. V takovém případě by měl být odpočet uznán, neboť zboží bylo dodáno od plátce.“ Uvedené je však v rozporu s tvrzením žalobkyně, která v průběhu daňového řízení setrvale opakovala, že předmětná plnění přijala od dodavatele BERNIKS a na svém tvrzení setrvala i poté, co jí byla doručena Výzva a poučení správce daně ve smyslu judikatury Kemwater.

70. Dále žalobkyně nesouhlasila s hodnocením *Spotřebních karet sportovců*. Soud opětovně uvádí, že ani tímto důkazem nemohla žalobkyně prokázat svá tvrzení, neboť bylo ze správního spisu zjištěno, že „*pneumatiky nakoupené odvolatelem dle dokladu č. BE20082501 byly zaznamenány na skladovou kartu jezdce [E. P.] Výše uvedené okolnosti se neslučují se skutkovou verzí odvolatele, že pneumatiky nakoupené dle dokladu č. BE20082501 byly prodány odběrateli MIRA RACING dle vydaného dokladu č. 2010091*“ a dále, že „*P. Ž. dne 7.8.2020 nepracoval, podle karty jezdce však tohoto dne převzal hrudní chránič, rozetu a další, P. D. senior měl převzít materiál rovněž ve dnech, kdy nepracoval – 7.8.2020, 21.8.2020 a 28.8.2020, rovněž R. P. ve dnech 7.8.2020 a 21.8.2020 nepracoval, ačkoliv na spotřební kartu mu bylo v tyto dny zaznamenáno převzetí spotřebního materiálu a ochranných pracovních pomůcek.*“ Uvedená zjištění zcela zpochybňují věrohodnost vedených spotřebních karet sportovců, neboť jsou v rozporu s dalšími, žalobkyní předloženými důkazy.
71. Žalovaný se rovněž vypořádal s doloženými *kupními smlouvami a objednávkami s uvedením jednotlivých položek* a soud se ztotožnil i s těmito jeho závěry. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015 č. j. 6 Afs 78/2015-42 „*je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti.*“
72. Na straně 8 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*[o]dvolatelem předložená kupní smlouva, jakož i objednávky korespondují s údaji uvedenými na předmětných přijatých fakturách od dodavatele BERNIKS, ovšem nijak neprokazují využití přijatých plnění. Odvolatel k otázce ověření, zda smlouva s dodavatelem byla z jeho strany podepsána oprávněnou osobou, sdělil pouze toliko, že nemá právo požadovat předložení dokladu totožnosti po jiných osobách. Na rozdíl od tvrzení odvolatele (viz bod [28]) se na předložených objednávkách nenachází den a čas dodání zboží, nýbrž pouze lhůta pro jeho dodání. Pravdivost údajů obsažených na objednávkách pak zpochybňuje rovněž posloupnost zboží dodaného a fakturovaného jednotlivými fakturami, která je zcela shodná s posloupností zboží v seznamu na předložených objednávkách, kdy i v případě, že požadované zboží z jednotlivých objednávek bylo rozděleno do více dodávek (nabízí se důvod, že dodavatel neměl objednané zboží k dispozici pro jedinou dodávku), bylo zboží dodané v rámci každé jedné další dodávky k dispozici právě přesně z těch položek objednávky, které jdou bezprostředně za sebou (i když taková skutečnost není vyloučená, je zcela určitě v běžném obchodním styku velmi neobvyklá). Výše uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že objednávky mohly být odvolatelem vytvořeny dodatečně a účelově.*“ Soud připomíná, že správce daně a žalovaný tyto skutečnosti posuzovali nikoli izolovaně, nýbrž ve vzájemném souhrnu s ostatními zjištěními, což zcela jistě mohlo založit a založilo důvodné pochybnosti správce daně a žalovaného o uskutečnění deklarovaných plnění v souladu s daňovými doklady.
73. Žalobkyně v rámci třetí žalobní námítky namítala též nesprávné posouzení *výpovědi V. D. a O. K.* Soud z protokolu č. j. 4331151/21/2001-61564-111031 zjistil, že ačkoliv O. K. o existenci společnosti BERNIKS povědomí měl, přijetí plnění od společnosti BERNIKS žalobkyní v předmětném zdaňovacím období nemohl potvrdit. Výpověď svědka V. D. je zaznamenána v protokolu č. j. 4520317/21/2001-61564-111031. Z tohoto protokolu soud zjistil, že svědek V. D. o společnosti BERNIKS ví a byl přítomen přebírání zboží od této

společnosti. Přesto, že V. D. nebyl zaměstnancem žalobkyně v předmětném zdaňovacím období, účastnil se závodů jako doprovod z důvodu zájmu o motoristický sport a z důvodu přátelství s jednatelem žalobkyně. Na otázku o způsobu dodání zboží od BERNIKS (otázka č. 49), odpověděl, že „[p]řijela dodávka na závody nebo do provozovny, šli jsme tam s jednatelem pro náhradní díly, zkontrolovali jsme si faktury, dodání veškerých náhradních dílů, odnesl do auta a zbytek si jednatel řešil sám.“ Dle odpovědi na otázku č. 45 však svědek V. D. nebyl schopný identifikovat, kdo za společnost BERNIKS zboží dovezl. Výpověď svědka V. D. tak rovněž neprokázala, že žalobkyně konkrétní sporná plnění přijala právě od společnosti BERNIKS, a jakým konkrétním způsobem byla tato plnění dále využita v rámci činnosti žalobkyně.

74. Soud proto ke třetí žalobní námitce uzavírá, že jakkoliv žalobkyně doložila značné množství důkazů, nejedná se o důkazy, které byly schopny rozptýlit pochybnosti správce daně a prokázat přijetí plnění právě od společnosti BERNIKS a dále využití těchto plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, či nákladů, jež chce daňově uplatnit, je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). Žalobkyně však neměla své doklady v takovém stavu, aby veškeré jí uskutečněné transakce za sebou zanechaly tzv. auditní stopu, tedy aby bylo možné sledovat osud každého přijatého plnění od jeho dodavatele po jeho využití v rámci ekonomické činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).
75. Na základě shora uvedeného soud nevešel ani na třetí žalobní námitku.
76. Ke *čtvrté žalobní námitce* soud poznamenává, že skutečnost, že jednatel BERNIKS je občan Ukrajiny a na území České republiky neměl povolen pobyt, nehodnotil žalovaný a správce daně izolovaně, nýbrž v kontextu všech zjištěných vztahujících se ke společnosti BERNIKS. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že společnost BERNIKS vykazuje znaky rizikového subjektu, když využívá virtuálního sídla, na kterém ji nelze zastihnout a kde nemá k dispozici žádné prostory pro realizaci nákupu, skladování a prodeje zboží, ani za tímto účelem nedisponuje žádnou registrovanou provozovnou, nezveřejňuje své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, nedisponuje vlastními webovými stránkami, nemá zveřejněný žádný účet pro účely DPH a krátce před obdobím šetřené spolupráce s žalobkyní (konkrétně ke dni 13. 5. 2020) změnila jednatele. Skutečnost, že se tímto jednatelem stal občan Ukrajiny bez bytového oprávnění v ČR, tak žalovaný považoval pouze za jeden z mnoha znaků, které k závěru o rizikovitosti společnosti BERNIKS vedou. Nado to byl jednatel společnosti BERNIKS dle zprávy Cizinecké policie v období od 21. 1. 2019 do 28. 2. 2019 krátkodobě přihlášen k ubytování na adrese ubytovny v Trutnově. Zástupce ubytovny však k dotazu správce daně sdělil, že jednatel společnosti BERNIKS v dané ubytovně nikdy ubytován nebyl. Daňové orgány při svých úvahách rovněž zohlednily, že žalobkyně ani k výzvě správce daně nepředložila e-mailovou komunikaci se společností BERNIKS, jejíž předložení sama přislíbila.
77. Soud proto souhlasí s žalobkyní, že skutečnost, že jednatel BERNIKS je občanem Ukrajiny a že na území České republiky neměl povolen pobyt, nevede sama o sobě k závěru o

rizikivosti společnosti BERNIKS, avšak shora uvedená zjištění ohledně této společnosti již ve vzájemném souhrnu na její rizikovost poukazují. Správce daně je povinen hodnotit důkazy právě ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, proto soud neshledal ani tuto žalobní námitku důvodnou.

78. K poslední, *šesté žalobní námitce* soud konstatuje, že výsledná daňová povinnost ani výsledek řízení vedeného u společnosti REGION, spol. s r. o. není v této věci relevantní, neboť plnění daňových povinností jiného daňového subjektu není předmětem tohoto řízení. Nezpochybnění určitého plnění správcem daně neznamená, že by správce daně považoval za prokázané (tedy nikoliv pouze doložené formálními podklady), že k realizaci plnění došlo tak, jak bylo deklarováno. Tento závěr ostatně vyplývá z judikatury obecných soudů, srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 9. 2022, č. j. 31 Af 15/2021–256. Výsledek daňového řízení u jednoho daňového subjektu tedy nelze přenášet do daňového řízení daňového subjektu jiného.
79. Rozhodnutí vydaná odvolacím orgánem ve věci společnosti REGION, spol. s r. o. za zdaňovací období leden 2017 až červenec 2017 a za měsíce říjen 2017 až březen 2018 tak nemohou mít vliv na výslednou daňovou povinnost žalobkyně v nyní řešené věci za zdaňovací období srpen 2020, neboť odkazovaná rozhodnutí nevycházela z identických skutkových okolností. Jak případně uvedl žalovaný, jednalo o jiná zdaňovací období, jiné dodavatele i odběratele a důkazní standard v daných řízeních byl výrazně odlišný, kdy především bylo možné provázat přijatá plnění na vstupu v konkrétním rozsahu i předmětu s plněními uskutečněnými na výstupu (reklamou na závodech), což se žalobkyni v nyní řešeném případě nepodařilo. Soud proto nepřisvědčil ani poslední žalobní námitce.
80. Nad rámec shora uvedeného soud k žalobním námitkám poznamenává, že tyto byly v zásadě žalobkyní uplatněny již v daňovém řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné, ve zbytku odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59–60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10 a ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12 atd.).

## VI. Závěr a náklady řízení

81. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
82. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

**Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 29. května 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu