ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Karla Ulíka a Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **M + M s.r.o.**
IČO 47538571, sídlem Karlovarská třída 390, 273 01 Kamenné Žehrovice
zastoupená Mgr. et Mgr. Romanem Hoštou, advokátem
sídlem Váňova 3180, 272 01 Kladno

proti:

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 11. 7. 2024, č. j. 20564/24/5300-21441-713327,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou, zdali orgány finanční správy po právu odepřely nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“ či „daň“) pro nesplnění

hmotněprávních a formálních podmínek pro jeho přiznání. Konkrétně bylo mezi účastníky sporné, zda žalobkyně prokázala použití přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti. Soud se ztotožnil s orgány finanční správy. Žalobkyně totiž svá tvrzení nepodložila daňovými doklady ani jinými důkazy. Její tvrzení nadto vyvrátily svědecké výpovědi. Žalobu žalobkyně týkající se doměření daně z příjmů právnických osob řešil soud ve věci sp. zn. 51 Af 2/2025.

Průběh daňového řízení

2. Oznámením ze dne 18. 11. 2021 zahájil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období červenec a srpen 2021, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění a uplatnění nároku na odpočet daně. V té souvislosti žalobkyně dne 25. 11. 2021 předložila doklady za přijatá zdanitelná plnění za červenec a srpen 2021.

3. Dne 22. 12. 2021 správce daně zahájil daňové kontroly i pro zdaňovací období leden 2019 až červen 2021 a září 2021, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Téhož dne žalobkyně předložila účetní knihy za roky 2019 a 2020 a evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden 2019 až červen 2021 a září 2021.

4. Výzvami ze dne 5. 1. 2022 správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala nárok na odpočet daně ze zjednodušených daňových dokladů, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeni: Švarcová - Švarc, spol. s r.o. (dále „Švarcová - Švarc“) a P. K. (ve zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2021). Současně ji vyzval k doložení skladové evidence zásob, položkového seznamu a ceníku prodávaného zboží a dále k předložení evidence pro účely DPH i s údaji o uskutečněných zdanitelných plnění (to se týkalo i zdaňovacích období leden 2019 až červen 2021 a září 2021), a to v elektronické podobě. V odůvodnění výzvy správce daně vyjádřil pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění a rovněž o tom, zda je žalobkyně použila k uskutečňování své ekonomické činnosti.

5. Žalobkyně evidenci pro účely DPH v elektronické podobě (ve formátu PDF) poskytla. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec a srpen 2021 uvedla, že zboží řádně od uvedených dodavatelů odebrala a zaplatila. Většinu dodávaného zboží vede jako základní sortiment, tudíž jej má skladem.

6. Při ústním jednání dne 8. 2. 2022 správce daně žalobkyni vrátil daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období červenec a srpen 2021. Žalobkyně naproti tomu správci daně poskytla faktury vydané s předmětem plnění nad 10 000 Kč i faktury došlé, pokladní doklady a interní účetní doklady za rok 2019 (správce daně je vrátil žalobkyni dne 9. 3. 2022). Skladovou ani cenovou evidenci nebyla schopna doložit.

7. Výzvami ze dnů 23. 3. 2022 a 30. 3. 2022 správce daně požadoval, aby žalobkyně prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Švarcová - Švarc a P. K. Tito dodavatelé vždy vystavili několik zjednodušených daňových dokladů v jeden den, přičemž plnění přesáhla částku 10 000 Kč až v souhrnu. Navzdory předchozí výzvě žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky (ani skladovou a cenovou evidenci).

8. Žalobkyně v následných vyjádřeních trvala na tom, že zboží odebrala a zaplatila. Cenovou evidenci nevede a skladovou evidenci nebyla schopna předložit kvůli poruše programu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

9. Na dalším ústním jednání dne 4. 5. 2022 žalobkyně ke zdaňovacímu období leden až prosinec 2020 správci daně předložila faktury vydané i došlé, pokladní doklady, interní účetní doklady a soupis daňových odpisů. Na dotaz, proč nepředložila paragony o prodeji zboží v prodejně, sdělila, že pokladna vyjede pouze jeden výtisk paragonu. K evidenci tržeb za hotové je denně vyjeta páska z pokladny s celkovou denní tržbou. Platby kartou jsou dle ní zahrnuty v evidenci faktur vydaných.

10. Dne 3. 6. 2020 správce daně vrátil žalobkyni doklady předložené ke zdaňovacímu období leden až prosinec 2020. V protokolu zmínil, že žalobkyně předložila faktury vydané jen s předmětem plnění nad 10 000 Kč.

11. Výzvou ze dne 26. 7. 2022 správce daně vyzval žalobkyni, aby opětovně předložila daňové doklady (konkrétně výdajové pokladní doklady a zjednodušené výdajové pokladní doklady) za leden 2019 až prosinec 2020 a za červenec a srpen 2021.

12. Při ústním jednání konaném dne 28. 7. 2022 žalobkyně předložila kompletní výdajové pokladní doklady za červenec a srpen 2021 a dále výdajové pokladní doklady za leden 2019 až prosinec 2020 s výjimkou těch vystavených společností Švarcová - Švarc a P. K. Ty měl totiž nedopatřením vyhodit tchán jednatele žalobkyně do kontejneru.

13. Doklady předložené dne 28. 7. 2022 správce daně vrátil žalobkyni dne 25. 8. 2022. Toho dne žalobkyně rovněž doložila správci daně doklady za leden až červen 2021 a září 2021, konkrétně faktury přijaté a vydané, pokladní doklady a interní doklady (správce daně je vrátil dne 22. 9. 2022).

14. Dne 25. 10. 2022 správce daně vyslechl P. K. Uvedla, že předmětem obchodní spolupráce s žalobkyní bylo železářské zboží. Jeho dodání žalobkyni potvrdila.

15. Správce daně následně vyzval odběratele žalobkyně, aby mu poskytli daňové doklady, na základě kterých jim žalobkyně dodávala plnění v období od ledna 2019 do září 2021.

16. Posléze správce daně několika výzvami k prokázání skutečností požadoval, aby žalobkyně prokázala oprávněné uplatnění nároku na odpočet (výzvy se týkaly jednotlivých zdaňovacích období; byť se lišily posuzovanými plněními a deklarovanými dodavateli a odběrateli, důvody pro pochybnosti správce daně byly napříč zdaňovacími obdobími totožné). Kontrolou předložených dokladů (faktur vydaných) zjistil, že dřevovýrobky odebrané od P. K. a společnosti Švarcová - Švarc nebyly předmětem dalšího prodeje. To potvrdily i daňové doklady předložené odběrateli žalobkyně (pouze jedna společnost na výzvy nereagovala vůbec). Toto zboží žalobkyně nenabízela na svých webových stránkách. Jelikož žalobkyně nepředložila ani daňové doklady o prodeji zboží přes pokladnu, skladovou či cenovou evidenci, nemohl správce daně ověřit, že se prodej tohoto zboží opravdu uskutečnil. Nadto evidenci pro účely DPH vedla žalobkyně neprůkazně. Správce daně dále požadoval prokázat, že žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti použila plnění odebraná mj. od společností Mountfield a.s. (dále „Mountfield“), Alza.cz a.s. (dále „Alza.cz“) a TRENDO s.r.o. (dále „TRENDO“). Učinil tak proto, že přijatá plnění neodpovídají předmětu podnikání žalobkyně a správce daně je nenalezl ani na jejích webových stránkách.

17. V reakci na výzvy se žalobkyně vyjádřila tak, že zboží od P. K. a společnosti Švarcová - Švarc přijala. Poté jej přeprodala zpět společnosti Švarcová - Švarc na žádost Vlastimila Švarce. Sami ho prý nemohli prodávat jiným odběratelům pod vlastní firmou. Uvedení dodavatelé by to jistě potvrdili. V případě zboží od dodavatelů Mountfield, Alza.cz a TRENDO si je

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

vždy vybral známý. Žalobkyně jej nakoupila a pak přeprodala (k části plnění doložila daňové doklady o jejich následném prodeji).

18. Dne 27. 2. 2023 správce daně vyslechl Vlastimila Švarce – jednatele společnosti Švarcová - Švarc. Potvrdil dlouhodobou obchodní spolupráci s žalobkyní i dodávání různého zboží ze dřeva. Svědek nicméně nic nevěděl o společnostech, s nimiž by nemohl obchodovat. Na otázku, zda i jeho společnost pořizovala zboží od žalobkyně, odpověděl, že neví. Možná občas něco nakoupili. Šlo o drobnosti. Žalobkyně jim nepředávala zjednodušené daňové doklady. Obdobně vypovídala i druhá jednatelka společnosti Švarcová - Švarc Miroslava Švarcová.

19. Následujícího dne vyslechl správce daně rovněž P. K. Ani ona nevěděla nic o „firmách“, kterým by nemohla dodávat. Jejími odběrateli byly pouze žalobkyně a společnost Švarcová - Švarc. Nebyla přítomna jednáním, na kterých měl Vlastimil Švarc požádat jednatele žalobkyně, aby žalobkyně dodávala dřevovýrobky zpět společnosti Švarcová - Švarc.

20. Poté správce daně žalobkyni sdělil dosavadní výsledky kontrolního zjištění.

21. Nato žalobkyně navrhla opětovný výslech Vlastimila a Miroslavy Švarcových a P. K., neboť jim nebyly položeny otázky vztahující se k rozhodným skutečnostem, které plynou z již předložených dokladů. Tyto skutečnosti správce daně buď vůbec nevyhodnotil nebo je hodnotil odchylně od skutečnosti.

22. Správce daně vydal dne 17. 5. 2023 a dne 19. 5. 2023 zprávy o daňové kontrole (vždy k jednotlivým zdaňovacím obdobím, obsah ale byl totožný). V nich konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňových kontrol nepředložila žádné doklady o prodeji dřevovýrobků společnosti Švarcová - Švarc a P. K. Tato skutečnost nevyplývala ani z účetní knihy či evidence pro účely DPH. Správce daně proto vyloučil nákup dřevovýrobků z nároku na odpočet. Žalobkyně neprokázala, že by tyto nákupy použila k podnikání. Návrhům na opětovný výslech svědků správce daně nevyhověl, protože žalobkyně nespecifikovala, jaké skutečnosti mají být svědeckými výpověďmi prokázány. Svědci již vyslechnuti byli a tvrzení žalobkyně nepotvrdili. V případě plnění od společností Mountfield, Alza.cz a TRENDO žalobkyně rovněž (až na výjimky) neprokázala jejich využití při podnikání.

23. V návaznosti na výsledky daňových kontrol správce daně žalobkyni doměřil daň v celkové výši 1 452 595 Kč a stanovil penále v celkové výši 290 534 Kč dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 5. 2023 a dne 22. 5. 2023.

24. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům bránila odvoláními. V nich zejména namítala, že správci daně potřebné důkazy – daňové doklady a záznamy z elektronické evidence tržeb (dále „EET“) – předložila. Správce daně je zkontroloval a následně je žalobkyni vrátil. Přesto ji poté opětovně bez zdůvodnění vyzýval k doložení těch samých dokladů. Žalobkyně ale svoji důkazní povinnost splnila. Dále spatřovala pochybení správce daně v tom, že nevyhověl jejím návrhům na výslech svědků.

Napadené rozhodnutí

25. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) žalovaný odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

26. Úvodem shrnul, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Konkrétně neprokázala, že v rámci své ekonomické činnosti využila zdanitelná

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

plnění od těchto dodavatelů: P. K. (všechna zdaňovací období mimo červenec 2021), Švarcová - Švarc (všechna zdaňovací období mimo leden až prosinec 2019, prosinec 2020 a únor 2021; *od odst. 24 napadeného rozhodnutí žalovaný tuto společnost označoval jako Švirková-Švirk, ale zjevně se jednalo o zřejmou nesprávnost, protože z kontextu celého odůvodnění lze seznat, že má na mysli společnost Švarcová - Švarc – pozn. soudu*), Mountfield (pouze zdaňovací období červen 2020), TRENDO (pouze zdaňovací období září 2020) a Alza (pouze zdaňovací období leden, červen a září 2021).

27. V případě dodavatelů Mountfield, TRENDO a Alza žalobkyně přijala různé druhy spotřebičů, elektrovýrobků a příslušenství do kuchyně. Nedoložila však jediný důkazní prostředek, kterým by prokázala užití přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti, a to ani v návaznosti na výzvy k prokázání skutečností. Tvrzení o jejich přeprodání v rámci maloobchodního prodeje nedoložila daňovými doklady.

28. Žalobkyně pak rovněž neprokázala, že by v rámci svého podnikání použila plnění přijatá od P. K. a společnosti Švarcová - Švarc (šlo o různé druhy dřevovýrobků, jejichž hodnota tvoří více než 90 % rozporovaného nároku na odpočet daně). Žalobkyně nepředložila cenovou ani skladovou evidenci a tato plnění nebyla uvedena ani na dokladech získaných od odběratelů žalobkyně. Svědecké výpovědi manželů Švarcových a P. K. pak nepotvrdily tvrzení žalobkyně o zpětném prodeji těchto plnění. Jejich opakovaný výslech by byl nadbytečný, neboť žalobkynina tvrzení popřeli a žalobkyně nespecifikovala, k jakých dalším skutečnostem by měli být vyslechnuti.

29. K odvolacím námitkám žalovaný zejména konstatoval, že z žalobkyní předložených dokladů neplynulo, že by dřevovýrobky následně použila v rámci své ekonomické činnosti. Po zahájení daňových kontrol žalobkyně poskytla správci daně neúplné evidence pro účely DPH, daňové doklady s výjimkou těch, jimiž byla fakturována plnění s hodnotou do 10 000 Kč, a denní pásky z pokladny s informacemi o celkové denní tržbě (tj. bez rozlišení jednotlivých uskutečněných plnění). Správce daně nato požadoval předložení úplné evidence pro účely DPH, případně jiných důkazních prostředků, které dosud nebyly předloženy, a to na technickém nosiči podle § 81 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tím ale neodmítl důkazní prostředky v listinné podobě. Ze spisu ani neplyne, že by správce daně v kterékoli fázi potvrdil, že by žalobkyně dosud předloženými důkazními prostředky unesla své důkazní břemeno.

Žaloba

30. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

31. Namítá, že správce daně porušil své povinnosti, neboť nepřihlížel ke všem skutečnostem, které jsou rozhodné pro stanovení daně. V důsledku dodatečných platebních výměrů žalobkyně odvede více, než by musela. Žalobkyně přitom všechny výnosy (tedy i z prodeje dřevovýrobků) uvedla do řádných daňových přiznání a daň odvedla.

32. Žalobkyně předložila daňové doklady i pokladní záznamy EET za období od ledna do června 2021 a září 2021. Tyto podklady jí správce daně po kontrole vrátil. Následně ji ale vyzval k jejich opětovnému předložení, a to bez řádného odůvodnění a zákonného zmocnění. Toto pochybení žalovaný vůbec nezkoumal a nehodnotil. Orgány finanční správy tak nevzaly v potaz důkazy ve prospěch žalobkyně a jejich opomenutím založily nepřezkoumatelnost svých rozhodnutí. Žalovaný rovněž pominul, že správce daně

požadoval předložení dokladů za období od ledna 2019 do září 2021, tedy mimo rámec zahájené daňové kontroly.

33. Žalobkyně nebyla schopna doklady opětovně předložit, protože byly omylem zničeny vážně nemocným otcem jejího jednatele. To nic ale nemění na faktu, že je žalobkyně již jednou správci daně poskytla a dostála své dokazovací povinnosti. To ostatně potvrdil i správce daně v protokolech o ústním jednání a zprávě o daňové kontrole.

34. Žalobkyně dále argumentovala, že doložila kompletní evidence a záznamy EET za určené období roku 2021. Toto tvrzení žalovaný rovněž opomněl. Je s podivem, že správce daně nebyl schopen či ochoten tyto doklady v systému EET ověřit či dohledat. Správce daně k nim navíc odmítl přihlížet, protože byly doloženy jen v listinné podobě. Požadavek na jejich opětovné předložení v elektronické podobě byl bezdůvodný a nepatřičný.

35. Orgány finanční správy dále nezákonně odmítly návrhy na výslechy svědků. Právní zástupce žalobkyně se ale pro nedostatek času nemohl seznámit se všemi rozhodnými skutečnostmi k řádnému vedení výslechů. Se spisem se mohl seznámit až po jejich provedení. Odmítnutím důkazních návrhů žalovaný rezignoval na úplné zjištění skutkového stavu. Orgány finanční správy žalobkyni neposkytly součinnost k prokázání rozhodných okolností. V daňovém řízení vedeném s P. K. přitom správce daně důkazním návrhům vyhověl. To svědčí o jeho nerovném přístupu.

Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Setrvává na nosných důvodech napadeného rozhodnutí. K žalobním námitkám uvádí, že správce daně skutečně žalobkyni předložené doklady vrátil. Ale z důvodu vzniklých pochybností o správnosti a průkaznosti údajů uvedených v přiznání k DPH se obrátil na odběratele žalobkyně, kteří nepotvrdili přijetí jakýchkoli dřevovýrobků. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby prokázala oprávněnost uplatněného odpočtu daně. Žalobkyně ale žádné další důkazní prostředky nedoložila, přestože ji tížilo důkazní břemeno. Žalovaný připouští, že v napadeném rozhodnutí explicitně nevypořádal námitku stran předložení dokladů a jejich vrácení. Žalovaný se ale provedeným dokazováním zabýval komplexně, a tím i implicitně přezkoumal postup správce daně. Neshledal, že by správce daně k některým důkazním prostředkům nepřihlédl. Předložené doklady nerozptýlily pochybnosti správce daně. Správce daně tak požadoval žalobkynina tvrzení doložit dalšími důkazy.

37. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by správce daně požadoval předložení dokladů mimo rámec zahájených daňových kontrol. Není ani pravdou, že by orgány finanční správy nepřihlížely ke všem rozhodným skutečnostem. Správce daně je oprávněn požadovat předložení dokladů na technickém nosiči dle § 81 odst. 2 daňového řádu. Nadto cílem správce daně bylo získat evidenci pro účely DPH v úplné podobě, protože zprvu obsahovala údaje jen o přijatých zdanitelných plnění. Ve vztahu k námitce ohledně neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný rekapituluje závěry napadeného rozhodnutí.

Replika žalobkyně

38. V replice žalobkyně podotýká, že vrácením dokladů došlo k přenesení důkazní povinnosti zpět na správce daně. Požadoval-li je opětovně předložit, stalo se tak v rámci jeho důkazního břemene. Byť žalobkyně nemohla doklady z objektivních důvodů předložit, hodnotil je následně v její neprospěch. Ve vyjádření žalovaný připustil, že postupoval nezákonně. Na jeho tendenční tvrzení proto není třeba dále reagovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Jednání před soudem

39. Při jednání konaném dne 28. 8. 2025 oba účastníci odkázali na svá písemná podání.

40. Žalobkyně zrekapitulovala svoji námitku, že jí daňové orgány vrátily listiny, jejichž obsah nezohlednily a které žalobkyně k další výzvě nemohla z objektivních důvodů již znovu předložit. K této námitce se žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně nevyjádřil. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, že neprokázala použití přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti. Poukázala na to, že předložila nejen účetní doklady, ale i EET. Daňové orgány nikdy neprokázaly, že žalobkyně věděla či měla vědět o účasti na daňovém podvodu. Daňové orgány žalobkyni nezákonně vyzvaly k předložení důkazů v elektronické podobě, ale ona je již předložila v listinné podobě. Dále vyslechly svědky jeden den po převzetí zastoupení novým zástupcem žalobkyně navzdory žádosti o odložení výslechů. Návrhy na opětovné výslechy těchto svědků byly zamítnuty bez příslušného odůvodnění.

41. Žalovaný setrval na svém závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijatá plnění použila v rámci své ekonomické činnosti. Sice doložila daňové doklady, ale nepředložila žádné důkazy, jimiž by prokázala použití přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti. Neunesla tedy své důkazní břemeno. Žalovaný připouští, že se otázkou vrácení dokladů explicitně v napadeném rozhodnutí nezabýval, nicméně postup správce daně přezkoumal jako celek. Vrácení dokladů proběhlo v souladu s § 82 odst. 4 daňového řádu. Vyžádání dokladů v elektronické podobě se opíralo o § 81 odst. 2 daňového řádu. Tato výzva směřovala k předložení úplné evidence DPH, nikoliv k odmítnutí důkazů předložených v listinné podobě. Svědci prokázali dodání zboží žalobkyni, nikoliv jeho využití v její další ekonomické činnosti ani existenci dohody o zpětném prodeji zboží. V této věci nešlo o účast na daňovém podvodu.

42. Dokazování soud neprováděl, neboť si při posouzení věci vystačil s obsahem správního spisu, z něhož soud zásadně vychází [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS].

Posouzení žaloby soudem

43. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

44. Žaloba není důvodná.

Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné

45. Žalobkyně opakovaně zdůrazňuje, že žalovaný pominul některé odvolací námitky, případně že se nezabýval rozhodnými skutečnostmi pro posouzení věci. Na základě toho dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. S takovým závěrem ale soud nesouhlasí.

46. Z judikatury NSS vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. „*jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno*“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

47. Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se tak rozumí zejména opomenutí skutečnosti významné pro posouzení věci či nevypořádání nosné odvolací námitky. To však neznamená,

že by odvolací správní orgán byl povinen ke každé námitce podrobně odůvodnit své stanovisko a vypořádat každý dílčí argument účastníka řízení. Postačí, pokud odvolací správní orgán prezentuje v odůvodnění právní názor odlišný od účastníka řízení, pakliže zdůvodnění tohoto názoru poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy alespoň implicitně vypořádá (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78).

48. Žalovaný podle žalobkyně nereagoval na námitku, že žalobkyně prokazatelně předala správci daně požadované doklady, které jí posléze vrátil. Tím přitom žalobkyně měla unést své důkazní břemeno. Žalovaný měl pominout i to, že doložila evidence pro účely DPH a záznamy z EET.

49. Žalovaný ve vyjádření k žalobě sice připustil, že na prvně uvedenou námitku výslovně nereagoval, nicméně ji vypořádal implicitně komplexním posouzením provedeného dokazování. Soud má ale za to, že žalovaný na námitku explicitně reagoval v odst. 36 napadeného rozhodnutí. Vysvětlil, jaké doklady žalobkyně doložila v řízení a proč nebyly k prokázání jejích tvrzení dostatečné. Nesouhlasil, že by jí správce daně v průběhu daňové kontroly potvrdil, že by své důkazní břemeno unesla. Naopak po ní žádal doložení dalších důkazních prostředků. Současně je tuto pasáž napadeného rozhodnutí nutné vnímat v kontextu předchozích částí odůvodnění, v nichž se žalovaný prokázáním splnění podmínek nároku na odpočet daně řádně zabýval. Z napadeného rozhodnutí rovněž plyne, že předložené evidence pro účely DPH a záznamy z EET neměl žalovaný za průkazné, resp. dostačující pro uznání nároku na odpočet. Není proto pravdou, že by žalovaný tyto odvolací námitky opomněl.

50. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto není důvodná.

Obecná východiska posuzování nároku na odpočet DPH a důkazního břemene v daňovém řízení

51. K věci samé soud nejprve shrnuje základní východiska pro posuzování nároku na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

52. Podle ustálené judikatury NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 52, a judikaturu Soudního dvora EU tam citovanou).

53. Soudní dvůr EU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí o DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, odst. 30 a násl.).

54. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).

55. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona o DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad.

56. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. 13).

57. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 20).

58. V projednávané věci je nutné posoudit otázku, zda žalobkyně splnila podmínku v § 72 odst. 1 zákona o DPH, tedy zda použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění některým z tam stanovených způsobů.

59. Na základě judikatury Soudního dvora EU NSS vyložil, že „*nárok na odpočet DPH vzniká **jen za situace, kdy plátce pořízené plnění skutečně použije pro svou ekonomickou činnost** (což je třeba posoudit na základě objektivních okolností).*“ Pouhý úmysl plátce pořídit zdanitelné plnění *s cílem* použít je pro svou ekonomickou činnost nestačí (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, odst. 25).

60. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy i ohledně použití přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností, nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Naopak správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje v daňovém řízení mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

61. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, odst. 47–51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, odst. 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, odst. 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, odst. 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

62. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností v duchu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

63. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

64. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně

65. Orgány finanční správy v projednávané věci uzavřely, že žalobkyně neprokázala, že sporovaná plnění použila v rámci svých ekonomických činností. Žalobkyně se brání tím, že požadované doklady (včetně záznamů z EET) za období od ledna do června 2021 a září 2021 po zahájení daňové kontroly předložila. Správce daně je žalobkyni posléze vrátil, aby je nato opětovně žádal předložit. Tak už ale žalobkyně nemohla učinit, neboť byly zničeny.

66. Žalobkynina argumentace ale nemůže závěry orgánů finanční správy vyvrátit. Žalobkyně totiž pomíjí celkový kontext provedeného dokazování a v podstatě nereaguje na konkrétní výtky orgánů finanční správy o nedostatečnosti jí předložených daňových dokladů. Žalobní argumentací se snaží navodit zdání, že své důkazní břemeno unesla a že orgány finanční správy nehodnotily všechny důkazy. Tak tomu ale není.

67. Předně soud konstatuje, že žalobkyně v žalobě odkazuje jen na doklady vztahující se ke zdaňovacím obdobím od ledna do června 2021 a září 2021. Správce daně jí však doměřil daň za zdaňovací období leden 2019 až září 2021. Soudu přitom nepřísluší, aby za žalobkyni ze správního spisu dohledával argumenty, které žalobu podporují. Tím by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci jejího advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Není tak úlohou soudu, aby dovozoval, že stejných pochybení se měl správce daně dopustit i ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím. Nicméně průběh jednotlivých daňových kontrol a rozsah provedeného dokazování byl napříč zdaňovacími obdobími obdobný. Proto níže uvedené v zásadě platí pro projednávaný případ jako celek.

68. Žalobkyně má v obecné rovině pravdu, že správci daně dne 25. 8. 2022 předala doklady ke zdaňovacím obdobím leden až červen 2021 a září 2021. Šlo o vydané a přijaté faktury, pokladní doklady a interní doklady (viz protokol o ústním jednání č. j. 4083808/22/2124-60563-201477). Správce daně je pak žalobkyni vrátil na ústním jednání konaném dne 22. 9. 2022. V souvisejícím protokolu č. j. 4267028/22/2124-60563-201477 není žádná zmínka o tom, že by správce daně žalobkyni potvrdil, že by těmito doklady unesla důkazní břemeno

stran oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Vrácení dokladů neznamenalo uznání žalobkynina nároku.

69. Z daňového spisu plyne, že po kontrole dokladů začal správce daně prověřovat jejich správnost a zda dokládají uplatněný nárok na odpočet. Mj. vyslechl P. K. a vyzval odběratele žalobkyně, které zjistil z doložených faktur, aby mu poskytli veškeré daňové doklady za období leden 2019 až září 2021, na kterých je jako dodavatel uvedena žalobkyně.

70. Na základě učiněného prověřování správci daně vznikly pochybnosti o žalobkyniných tvrzeních a doložených dokladech. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2023 proto žalobkyni vyzval, aby prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně mj. ve vztahu k plněním (různým druhům dřevovýrobků) od společnosti Švarcová - Švarc a P. K. a dále k plněním od společnosti Alza.cz.

71. Touto výzvou přitom správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a důvodně zpochybnil předložené daňové doklady a tvrzení žalobkyně. Soud totiž souhlasí, že z dosud předložených dokladů nevyplynulo, že by žalobkyně sporná plnění použila v rámci svých ekonomických činností, a tedy že by prokázala nárok na odpočet. Správce daně jednak u odběratelů žalobkyně ověřil, že žádnému z nich dřevovýrobky na fakturu nedodávala (jen jeden odběratel na výzvu správce daně vůbec nereagoval). Prodej dřevovýrobků nevyplýval ani z dokladů k prodeji zboží za hotové, protože žalobkyně k platbám v hotovosti nepřiložila účtenky z pokladny, resp. daňové doklady, na nichž by bylo uvedeno, jaké konkrétní zboží, v jakém množství a za jakou cenu na prodejně prodala. Platby kartou sice byly zachyceny v evidenci pro účely DPH, ale žalobkyně je nepodložila žádnými daňovými doklady, které by se týkaly uskutečněných zdanitelných plnění (viz str. 29 výzvy ze dne 30. 1. 2023, č. j. 325326/23/2124-60563-201477). Žalobkyně nevedla ani cenovou evidenci a o skladové evidenci tvrdila, že ji ztratila v důsledku poruchy programu. Nabídku dřevovýrobků správce daně nedohledal ani na webových stránkách žalobkyně. V případě plnění (různé druhy elektroniky) od společnosti Alza správce daně rovněž nebyl schopen ověřit, jak je žalobkyně při svém podnikání použila.

72. Lze shrnout, že z dosud shromážděných důkazních prostředků vůbec nevyplynulo, že by žalobkyně dřevovýrobky odebrané od společnosti Švarcová - Švarc a od P. K., případně plnění od společnosti Alza, dále prodala či je jinak využila v rámci svých ekonomických činností. Daňové doklady tuto skutečnost nedokládaly. Bylo proto na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

73. Žalobkyně na výzvu reagovala svými vyjádřeními, v nichž tvrdila, že dřevovýrobky prodala zpět společnosti Švarcová - Švarc na její žádost. Jednatel této společnosti o to měl žalobkyni požádat na společném jednání, jehož se měla účastnit i P. K. a druhá jednatelka společnosti Švarcová - Švarc, z toho důvodu, že nemohla sama prodávat zboží pod svou firmou blíže nespecifikovaným subjektům, které to mají zakázané. Uvedené osoby by to dle žalobkyně jistě potvrdily. Žádné další doklady k těmto plněním ale nedoložila. Naproti tomu ve vztahu k části zboží odebranému od společnosti Alza daňové doklady o jeho dalším prodeji předložila.

74. Vzhledem k vzneseným tvrzením správce daně opětovně vyslechl P. K. a oba jednatele společnosti Švarcová - Švarc. Nicméně žádný z vyslechnutých svědků nepotvrdil, že by proběhlo jednání s žalobkyní o tom, aby jim prodávala zpět dřevovýrobky, které od nich odebere. Svědci si nebyli vědomi ani toho, že by nějaké subjekty měly zakázáno s nimi

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

obchodovat. Jednatelé společnosti Švarcová - Švarc pak nevypovídali ani o tom, že by od žalobkyně dřevovýrobky tato společnost skutečně odebrala. Sice připustili, že nějaké zboží od žalobkyně společnost Švarcová - Švarc koupila, ale dle nich se jednalo o drobnosti. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích přitom žalobkyně přijala dřevovýrobky v hodnotě několika set tisíců korun. Zboží o takové hodnotě lze těžko označovat za drobnosti. Nadto jednatelé společnosti Švarcová - Švarc vysloveně uvedli, že jim žalobkyně žádné zjednodušené daňové doklady nepředávala.

75. Svědecké výpovědi tak nesvědčily ve prospěch žalobkyně. Žádné další důkazní prostředky žalobkyně již nenavrhla (s výjimkou návrhu na opakovaný výslech svědků – k tomu viz níže). Za takového stavu orgány finanční správy správně uzavřely, že žalobkyně neprokázala, že zkoumaná přijatá zdanitelná plnění použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. V případě plnění od společnosti Alza platí totéž, přičemž správce daně žalobkyni uznal nárok na odpočet daně ve vztahu k těm plněním, k nimž následně daňové doklady dodala (viz str. 31 a 32 zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 5. 2023, č. j. 3169289/23/2124-60563-201477).

76. Vzhledem k absenci žalobních námitek soud jen pro úplnost a v obecnosti uvádí, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky ani ve vztahu k nároku na odpočet ze sporovaných plnění, která odebrala od dodavatelů Mountfield, TRENDO a Alza.cz v ostatních zdaňovacích obdobích. V podrobnostech lze odkázat na napadené rozhodnutí a příslušné zprávy o daňové kontrole.

77. Z uvedeného je patrné, že žalovaný při posouzení věci nijak nepochybil. Postup správce daně přezkoumal a zabýval se i hodnocením důkazních prostředků. Žalobkyně se tak mýlí, pokud má za to, že orgány finanční správy nepřihlédly ke všem skutečnostem, které by měly být v její prospěch. Orgány finanční správy přihlížely ke všem žalobkyní doloženým daňovým dokladům. Ty ale nárok na odpočet neprokazovaly.

78. Namítla-li žalobkyně v odst. 19 žaloby, že po ní správce daně požadoval výzvou ze dne 17. 8. 2022, č. j. 4042636/22/2124-60563-201477, opakované předložení daňových dokladů, musí soud ve shodě s žalovaným konstatovat, že tato výzva (s uvedeným číslem jednacím) není součástí daňového spisu vedeného v její věci. Již v napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že tato výzva byla žalobkyni zaslána v rámci daňové kontroly probíhající u společnosti Švarcová - Švarc. Správce daně v ní vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků k obchodní spolupráci s touto společností, a to za období od ledna 2019 do září 2021, tj. za období, za které byla u společnosti Švarcová - Švarc zahájena daňová kontrola. Toto vysvětlení žalobkyně v žalobě nijak nezpochybňuje.

79. Co se týče věci žalobkyně (aniž by k dále jmenované výzvě v žalobě cokoli konkrétního namítala), správce daně ji výzvou ze dne 26. 7. 2022 vyzval, aby opětovně předložila daňové doklady (konkrétně výdajové pokladní doklady a zjednodušené výdajové pokladní doklady) za leden 2019 až prosinec 2020 a za červenec a srpen 2021. V odůvodnění konstatoval, že jeho pochybnosti, že z těchto daňových dokladů byl oprávněně uplatněn nárok na odpočet, nebyly dosud odstraněny (toto vyjádření je přitom nutné vnímat v kontextu předchozích výzev k odstranění pochybností ze dnů 5. 1. 2022, 23. 3. 2022 a 30. 3. 2022). Výzvou ze dne 26. 7. 2022 tak správce daně primárně požadoval opětovné předložení výdajových pokladních dokladů, tj. dokladů, které by dokládaly hotovostní platby žalobkyně za jí odebrané zboží, nikoli dokladů prokazujících, že žalobkyně zboží prodala. Ani na základě

této výzvy proto nelze mít za to, že by žalobkyně správci daně již předtím předložila důkazní prostředky, jimiž by unesla důkazní břemeno ve vztahu k tomu, zda dřevovýrobky použila k uskutečňování zdanitelných plnění.

80. Nepatřičným ani nelogickým není, pokud správce daně přezkoumával nárok na odpočet daně za období od ledna 2019 do září 2021, protože přesně pro tato zdaňovací období správce daně zahájil daňové kontroly (viz odst. 2 a 3 výše).

81. Žalobkyně ospravedlňuje absenci důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet tím, že byly zničeny tchánem jejího jednatele. K tomu je třeba uvést, že např. ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až červen 2021 a září 2021 žalobkyně zjevně předložila veškeré doklady, které měla k dispozici. Přitom se v reakci na výzvu k prokázání skutečností nebránila tím, že jí v předložení jiných důkazních prostředků brání jejich zničení.

82. Zničení dokladů žalobkyně zmínila při ústním jednání konaném dne 28. 7. 2022, na kterém správci daně předávala daňové doklady za leden 2019 až prosinec 2020 a červenec a srpen 2021. V protokolu o ústním jednání je zaznamenáno, že správce daně převzal výdajové pokladní doklady za leden 2019 až prosinec 2020 s výjimkou dokladů vystavených obchodní korporací Švarcová - Švarc a P. K., neboť právě ty měly být zničeny. Výdajové pokladní doklady za červenec a srpen 2021 byly kompletní.

83. Z toho vyplývá, že zničení dokladů se jednak netýkalo všech zdaňovacích období, ale jen části, a jednak se nemělo nijak dotknout dokladů vystavených na zboží přijaté od společností Mountfield, Alza.cz a TRENDO. Nadto podle protokolu žalobkyně nepředložila doklady, které jí vystavily společnost Švarcová - Švarc a P. K., tj. nikoli doklady, které měla vystavit žalobkyně jim za zpětný odběr dřevovýrobků. Podle protokolu tak nebyly zničeny doklady, kterými mohla žalobkyně prokázat, že dřevovýrobky použila v rámci svých ekonomických činností. Správce daně si navíc chybějící doklady (tj. k plněním, které žalobkyně odebrala) následně obstaral přímo u jmenovaných dodavatelů žalobkyně, tudíž je měl k dispozici. Žalobkyní namítané zničení dokladů se tak vůbec netýkalo těch, jimiž mohla unést své důkazní břemeno.

84. I kdyby tomu ale tak bylo, soud odkazuje na judikaturu NSS vztahující se již k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která je ale aplikovatelná i za účinnosti daňového řádu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2025, č. j. 5 Afs 108/2024-44, odst. 26 a 27). Dle ní je třeba nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování posuzovat z objektivního hlediska. Okolnost, zda a v jaké míře toto nesplnění daňový subjekt zavinil, není významná (rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68, č. 327/2004 Sb. NSS). Proto ani skutečnost, že účetnictví bylo zničeno či odcizeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které sám tvrdí a na jejichž základě usiluje o přiznání odpočtu DPH (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

85. Pokud by tedy některé z dokladů byly objektivně zničeny, měla se je žalobkyně pokusit znovu získat, např. tím, že by se obrátila na své dodavatele, resp. odběratele. Jak ale soud uvedl, doklady vystavené P. K. a společností Švarcová - Švarc obstaral správce daně. Ty ale neprokazovaly zpětný prodej dřevovýrobků společnosti Švarcová - Švarc. Zjednodušené daňové doklady vystavené žalobkyní tato společnost neposkytla a dle svědků je žalobkyně ani nevystavila.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

86. Z ničeho však ani neplyne, že by žalobkyně předložila daňové doklady o prodeji dřevovýrobků či zboží od ostatních dodavatelů, ve vztahu k nimž jí nebyl nárok na odpočet přiznán, již dříve. Z protokolů o ústních jednáních ze dnů 9. 3. 2022 a 3. 6. 2022 soud zjistil, že správci daně předtím poskytla faktury vydané za roky 2019 a 2020 pouze s předmětem plnění nad 10 000 Kč. Ty se ale sporovaných plnění netýkaly (této hodnoty jednotlivá plnění nedosahovala). Správce daně se pak při ústním jednání konaném dne 4. 5. 2022 žalobkyně dotazoval, proč mu nepředložila paragony (pokladní doklady) o prodeji zboží v prodejně. Žalobkyně odpověděla, že pokladna (ať už při platbě hotově či kartou) jí vyjede jen jeden výtisk paragonu. K evidenci tržeb za hotové je denně vyjeta jen páska z pokladny. Z tohoto vyjádření tak plyne, že žalobkyně nepředložila daňové doklady o prodeji zboží v obchodě, na kterých by bylo zaznamenáno, jaké konkrétní zboží zákazníkům prodala. Souhrnné tržby za den v tomto směru průkazné nejsou. Z toho důvodu rovněž obstojí tvrzení správce daně citované v odst. 24 žaloby.

87. Protokoly o ústních jednáních či zprávy o daňové kontrole ani nedokládají, že by správce daně žalobkyni potvrdil, že by ve vztahu ke sporovaným plněním důkazní břemeno unesla. Správce daně vždy jen shrnul, jaké doklady mu žalobkyně předložila. K tomu, zda dokládají nárok na odpočet, se správce daně při jejich vrácení nevyjadřoval. Ostatně žalobkyně nepřibližuje, z jakých konkrétních pasáží protokolů či zpráv o daňové kontrole dovozuje, že jí měl správce daně oprávněnost nároku potvrdit.

88. Žalobkyně dále uvádí, že předložila kompletní evidence a záznamy EET za určené období roku 2021. Z evidencí pro účely DPH ale neplyne, jaké konkrétní zboží žalobkyně při svém podnikání prodávala. Nemohou proto prokázat, že přijatá zdanitelná plnění použila v rámci svých ekonomických činností k uskutečňování zdanitelných plnění. Odkazuje-li se žalobkyně na záznamy z EET, z daňového spisu vyplývá, že žalobkyně nepředložila k tržbám v hotovosti žádné daňové doklady, které by prokázaly, jaké zboží, v jakém množství, kdy a za jakou cenu žalobkyně prodala. Žalobkyně doložila jen faktury vydané s hodnotou plnění nad 10 000 Kč a pásky z pokladny s celkovou denní tržbou. Konkrétně za rok 2021 navíc žalobkyně záznamy z EET předložit ani nemohla, protože EET ukončila ke dni 21. 10. 2020. Od tohoto data se již informace od žalobkyně do celostátního systému EET nepřenášely (viz např. stanovisko správce daně k odvolání ze dne 6. 10. 2023, č. j. 4314855/23/2100-11441-506589, str. 7). Soudu není ani zřejmé, jak by měly záznamy z EET žalobkynin nárok prokázat, neboť podle § 20 odst. 1 tehdy účinného zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, nebyl poplatník povinen na účtence uvádět, jakého konkrétního zboží se přijatá tržba (navíc uváděná souhrnně) týká. Žalobkyně nadto sama uvedla, že na dřevovýrobky vystavila zjednodušené daňové doklady společnosti Švarcová - Švarc, aniž by ale třeba jen jeden z nich doložila.

89. Nedůvodná je i námitka, že správce daně nepřihlížel k důkazním prostředkům, které byly v listinné podobě. Z daňového spisu nelze nic takového vyčíst. Žalobkyně se odvolává na výzvu ze dne 5. 1. 2022, č. j. 19207/22/2124-60563-201477. Tou ale správce daně požadoval pouze to, aby žalobkyně doplnila evidenci pro účely DPH, neboť původně obsahovala pouze údaje o přijatých zdanitelných plnění. Správce daně ji ale potřeboval kompletní, tj. včetně údajů o uskutečněných zdanitelných plnění. Je faktem, že žalobkyni vyzval, aby ji předložila v elektronické podobě na elektronickém nosiči. Takový požadavek je ale v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu (užitého na základě jeho § 86 odst. 4), dle něhož si může správce daně vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. Nadto žalobkyně obratem kompletní evidenci pro účely DPH doložila ve

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

formátu PDF. Zjevně tak s tímto požadavkem neměla žádné obtíže. Soud ale opětovně zdůrazňuje, že daňový spis neposkytuje žádnou oporu pro tvrzení, že by správce daně nepřihlížel k nějakým důkazním prostředkům jen z toho důvodu, že je žalobkyně doložila v listinné podobě. Žalobkynino tvrzené *flagrantní porušení základních zásad daňového řízení* je tak pouhou spekulací.

90. Na základě výše vyřčeného lze shrnout, že žalobkyně ani prvotním předložením daňových dokladů neunesla ji tížící důkazní břemeno. Tyto doklady neprokazovaly nárok na odpočet ze sporovaných plnění. Naopak správce daně ve výzvách k prokázání skutečností srozumitelně popsal své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet. Bylo proto úkolem žalobkyně, aby správci daně prokázala oprávněnost nároku na odpočet jinými důkazními prostředky. To se ale žalobkyni nepovedlo. Nárok na odpočet v důsledku toho ani nevznikl. Soud proto neshledal, že by postup orgánů finanční správy odporoval žalobkyní citované judikatuře NSS. Jelikož žalobkyně svá tvrzení neprokázala, nemůže tvrdit, že by jí správce daně doměřil daň ve vyšší výši, než by byla podle zákona povinna zaplatit.

Orgány finanční správy řádně odůvodnily, proč neprovedly opakované výslechy svědků

91. Dle žalobkyně měly orgány finanční správy pochybit i v tom, že nevyhověly jejímu návrhu na opakovaný výslech P. K. a manželů Švarcových. Neprovedení těchto důkazů dle žalobkyně ani řádně nezdůvodnily.

92. Soud se předně neztotožňuje s žalobkyní, že by orgány finanční správy její důkazní návrhy odbyly jen s tím, že jejich provedení *není třeba*. Správce daně se jimi řádně zabýval ve zprávách o daňové kontrole a v odvolacím řízení následně i žalovaný nejprve ve vyrozumění č. j. 6246/24/5300-21441-713327 a posléze v napadeném rozhodnutí (viz jeho odst. 39). Orgány finanční správy měly provedení opakovaných výslechů svědků za nadbytečné, neboť již byli k rozhodným otázkám vyslechnuti a žalobkyně neuvedla žádný konkrétní důvod, proč by byla jejich další výpověď nezbytná. S tím soud souhlasí a nemá co by orgánům finanční správy vytknul.

93. NSS setrvale judikuje, že neexistuje bezpodmínečná povinnost orgánů finanční správy zopakovat výslech svědka. Takový postup je namístě za předpokladu, že 1) buďto byl dřívější výslech proveden v rozporu se zákonem, nebo 2) pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, či 3) pokud by se měl svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, odst. 28).

94. V nyní projednávané věci není splněna ani jedna z uvedených podmínek. Ve vztahu k prvním dvěma žalobkyně nic netvrdí a v případě třetí jen obecně uváděla, že svědkům nebyly položeny otázky k rozhodným skutečnostem. Soud však přisvědčuje orgánům finanční správy, že žalobkyně v tomto ohledu pohříchu zůstala jen v obecné rovině a vůbec neupřesnila, k čemu mají být svědci opakovaně vyslechnuti. Nelze přehlížet, že správce daně přistoupil k jejich výslechům v zásadě na návrh žalobkyně, která v reakci na výzvy k prokázání skutečností přišla s tím, že dřevovýrobky zpětně prodala společnosti Švarcová - Švarc, a že to jistě manželé Švarcovi a P. K. potvrdí. Správce daně proto k ověření těchto tvrzení svědky předvolal, čímž žalobkyni poskytl součinnost při dokazování, jíž se dovolává v žalobě. Svědci nicméně žalobkynina tvrzení nepotvrdili, ale naopak je popřeli (viz výše). Správce daně jim přitom pokládal otázky plynoucí právě z žalobkyniných vyjádření, tedy

zda jim žalobkyně vystavovala zjednodušené daňové doklady na dřevovýrobky, zda od ní nějaké zboží pořizovali, případně zda vědí něco o jednání, na kterém měl být postup při prodeji dřevovýrobků domluven. Správce daně se tak snažil o objasnění skutkového stavu, jak jej prezentovala žalobkyně. Nicméně svědecké výpovědi její tvrzení neprokázaly.

95. Soud nepopírá, že si žalobkyně zvolila zástupce pro zastupování v daňovém řízení krátce před provedením výslechů. Bylo ale čistě na její vůli, jaký postup při hájení svých práv v řízení zvolí. Nic jí nebránilo, aby si právní zastoupení zvolila již dříve. Zástupce pak byl přítomen výslechu manželů Švarcových a jednatel žalobkyně i výslechu P. K. Možnost klást svědkům otázky využili jen v případě Miroslavy Švarcové. Naopak avizovali, že případné dotazy zašlou dodatečně. Zástupce se po výslechu svědků seznámil s daňovým spisem, tedy již měl být schopen svědecké výpovědi konfrontovat s dosavadním průběhem řízení. Přesto v následném vyjádření žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, proč by měli být svědci opakovaně vyslechnuti. Netvrdila žádné nové, dosud neprojednané okolnosti, k nimž by svědci měli vypovídat. Nečiní tak ani v žalobě. Soud proto potvrzuje závěr orgánů finanční správy, že by opakované výslechy navržených svědků byly nadbytečné. Žalobkynina tvrzení totiž již jednou bezpečně vyvrátily a žalobkyně nevznesla žádné nové okolnosti, které by si opakovaný výslech vyžádaly.

96. Z uvedeného potom vyplývá, že se orgány finanční správy nemohly dopustit nerovného zacházení ve vztahu k žalobkyni. Svůj postup řádně a v souladu se zákonem odůvodnily. V tomto řízení nadto soud nepřezkoumává postup orgánů finanční správy v daňovém řízení vedeném s P. K. či společností Švarcová - Švarc v pozici daňového subjektu. Nemůže se proto ani vyjádřit k tomu, jak přistoupily k tam vzneseným důkazním návrhům. Z výše shrnutého je ale zjevné, že se žádného diskriminačního přístupu nedopustily. K opakovanému výslechu svědků nebyl žádný rozumný důvod. Rovněž lze opětovně zdůraznit, že správce daně svědky vyslýchal v návaznosti na tvrzení žalobkyně. Ta mu proto nemůže vyčítat, že by jí znemožnil prokázat její tvrzení. Námitka tudíž není důvodná.

97. K tvrzení žalobkyně v odst. 46 žaloby i při jednání soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že předmětem řízení nebyla účast žalobkyně na daňovém podvodu. Orgány finanční správy zkoumaly již to, zda žalobkyně vůbec nárok na odpočet prokázala. Jak soud výše vysvětlil, to se žalobkyni nepodařilo. Napadené rozhodnutí proto obstojí.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

98. Jelikož soud neshledal žádnou z námitek důvodnou a současně nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, žalobu pro její nedůvodnost zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

99. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

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

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

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

Praha 28. srpna 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.