ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobkyně: **Boutique Development s.r.o.**, se sídlem Na Poříčí 1918/11, Praha 1 – Nové Město, IČ: 081 54 236, zastoupena JUDr. Petrou Fenikovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Bělehradská 572/63, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2024, č.j. 32857/24/5300-22442-713502,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2024, č.j. 32857/24/5300-22442-713502 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracoviště pro Prahu 1 dne 11. 6. 2024, pod č.j. 4968564/24/2001-52524-104172, č.j. 4968597/24/2001-52524-104172 a č.j. 4968617/24/2001-52524-104172 (dále též „dodatečné platební výměry“), jimiž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2023 ve výši 241.559 Kč, říjen 2023 ve výši 418.191 Kč a listopad 2023 ve výši 590.595 Kč, a současně byla za tato zdaňovací období žalobkyni uložena povinnost uhradit penále, a tato rozhodnutí byla potvrzena.

[2] Žalobkyně namítala nesprávnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný pouze ve formalistické rovině konstatoval, že žalobkyně nesplnila svou primární důkazní povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

ve smyslu ustanovení § 72 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v podobě předložených daňových dokladů. Žalobkyně předně vyslovila nesouhlas s argumentací žalovaného, že nebyla žádným způsobem nucena k sebeobviňujícímu jednání, když dle žalovaného nepřiznání odpočtu, resp. povinnost uhradit předmětnou DPH za daná zdaňovací období nelze považovat za sankci, ale zákonnou povinnost. Žalobkyně uznala, že daňová povinnost není sankčním plněním, nicméně v okamžiku, kdy jsou jí paušálně neuznány předmětné odpočty na DPH v řádech statisíců Kč z toho důvodu, že poukázala na zásadu *nemo tenetur edere instrumenta contra se*, pak ve své podstatě pro ni není rozdílu mezi uložením sankce a vydáním dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně dále odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp.zn. IV.ÚS 591/08, ze dne 28. 5. 2009, sp.zn. III.ÚS 2096/07 a ze dne 9. 1. 2008, sp.zn. II.ÚS 2095/07, z nichž vyplývají korektivy při prosazování fiskálních zájmů státu vůči daňovým subjektům. Závěry žalovaného pak popírají smysl uvedených závěrů Ústavního soudu a rovněž obsah čl. 37 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[3] Žalobkyně dále namítala, že pokud se týká správního doměření DPH, resp. neuznání nároku na odpočet, pak takový postup upravuje ustanovení § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který opravňuje správce daně ke stanovení výše daně prostřednictvím tzv. pomůcek. K účelu tohoto institutu odkázala žalobkyně na odbornou komentářovou literaturu. Žalobkyně namítla, že správce daně je povinen v případě, že daňový subjekt (bez ohledu na důvod) nesplní svou důkazní povinnost, postupovat dle ustanovení § 98 daňového řádu a daň stanovit či doměřit prostřednictvím daňových pomůcek. Byť ustanovení § 72 zákona o DPH stanoví hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, tak dle žalobkyně nelze automaticky postupovat tak, že pokud daňový subjekt na výzvu z oprávněných důvodů neposkytne veškeré podklady vyžadované správcem daně, pak celý nárok na odpočet daně nebude bez dalšího uznán, aniž by prvostupňový správce daně přistoupil k užití daňových pomůcek. Dle žalobkyně z napadeného rozhodnutí ani z dodatečných platebních výměrů nevyplývá, že by správce daně takového postupu využil. Shrnula, že správce daně pouze paušálně přistoupil k neuznání celého nároku na odpočet.

[4] V této souvislosti žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů, neboť správce daně nevyužil postup dle ustanovení § 98 daňového řádu a žalovaný jeho postup aproboval. K tomu žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2015, sp.zn. III.ÚS 3023/14, jímž byl zrušen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 10 Afs 53/2014-72, se závěrem, že nepřezkoumatelné rozhodnutí správce daně je takové, kdy není zřejmé, zda byla daň stanovena (či doměřena) prostřednictvím dokazování v daňovém řízení na základě podkladů poskytnutých daňovým subjektem či prostřednictvím daňových pomůcek.

[5] V posledním žalobním bodu žalobkyně poukázala na ambivalentní hodnocení správce daně, resp. kontrolního orgánu, když žalobkyni nebyl uznán odpočet na DPH za rok 2023, přičemž společnosti Interiering s.r.o., resp. společnosti Sabbie sole s.r.o. tento uznán byl, když právě mezi žalobkyní a společností Interiering s.r.o. byla uzavřena smlouva, jejímž předmětem bylo plnění, které zakládalo následně nárok na odpočet daně. Dle žalobkyně tak měl správce daně v rámci aplikace ustanovení § 98 daňového řádu povinnost provést referenční křížovou kontrolu příslušného kontrolního hlášení a dospět u žalobkyně ke stejnému závěru, tj. k uznání odpočtu na dani. V rámci jedné transakce tak správce daně dospěl ke dvěma zcela rozdílným závěrům. V této souvislosti žalobkyně odkázala na Zprávu

o daňové kontrole Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 4. 3. 2024, č.j. 317782/24/3109-60563-800626.

[6] Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhoval její zamítnutí s tím, že v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. K námitce týkající se nesprávného odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně splnila svou povinnost tvrzení, když podala v řádném termínu kontrolní hlášení a daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, v rámci které žalobkyni vyzval k součinnosti v souladu s ustanovením § 86 daňového řádu. Žalobkyně i přes několik výzev nepředložila daňové doklady coby důkazní prostředky, kterými by prokázala splnění formální podmínky tvrzeného nároku na odpočet daně zakotvené v ustanovení § 73 zákona o DPH. Žalovaný dále poukázal na ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu s tím, že v daňovém řízení obecně platí, že daňový subjekt primárně nese jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Dále uvedl, že jednou ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 73 zákona o DPH je mít daňový doklad. Je tomu tak proto, že pokud plátce požaduje po státním rozpočtu odpočet daně uvedené na jím přijatém daňovém dokladu, musí tento daňový doklad existovat a správce daně musí mít možnost ověřit, že plátcem uvedená částka daně je na tomto dokladu uvedena. Nenaplnění této formální podmínky a nesplnění této povinnosti má dle žalovaného za následek neunesení primárního důkazního břemene. Připomněl, že daňový subjekt může v závažných případech unést důkazní břemeno i jiným způsobem než jen předložením daňových dokladů, což se ale rovněž v daném případě nestalo. K odkazu žalobkyně na nálezy Ústavního soudu žalovaný uvedl, že skutkový stav řešený v nálezu sp.zn. IV.ÚS 591/08 nelze vztáhnout na tento případ v rozsahu, v jakém jej žalobkyně uvádí, neboť případ řešený Ústavním soudem se týkal situace, kdy stěžovatel řádně komunikoval se správcem daně, veškeré požadované důkazní prostředky předložil, čímž unesl primární důkazní břemeno, ale správce daně pak neunesl své důkazní břemeno, když nepřihlédl k dalším důkazům předloženým stěžovatelem a automaticky stěžovateli nepřiznal nárok na odpočet DPH i přesto, že neprokázal důvodné a závažné pochybnosti. V nyní projednávaném případě v důsledku toho, že žalobkyně neunesla primární důkazní břemeno, ani k přenosu důkazního břemene na správce daně nedošlo. V postupu daňových orgánů pak dle žalovaného nelze shledat ani žalobkyní namítané porušení čl. 37 Listiny, když žalobkyni nebylo procesním postupem daňových orgánů žádné ze zde uvedených práv upřeno, jak je seznatelné ze spisového materiálu.

[7] K námitkám týkajícím se stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že v daňovém řízení má prioritu stanovení daně dokazováním, neboť vede k přesnějšímu stanovení daně. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č.j. 2 Afs 132/2005-71 a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29 a ze dne 13. 2. 2024, č.j. 8 Afs 296/2020-133. Uvedl, že samotné neunesení důkazního břemene nezpůsobuje automaticky přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by totiž vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona (neunesení důkazního břemene) a správce daně by potom na pasivitu daňového subjektu, či dokonce jeho nelegální činnost (např. předložení podvržených daňových dokladů) byl povinen reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení základu daně. To je dle žalovaného v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012-35).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

[8] Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně se stanovení daně dle pomůcek domáhá poprvé až v žalobě; v daňovém řízení tuto argumentaci nevznesla, a proto se žalovaný nezabýval zdůvodněním toho, proč nepřistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. K námitce, že měl správce daně provést křížovou kontrolu kontrolního hlášení společnosti Interiering s.r.o., které byl odpočet uznán, žalovaný uvedl, že kontrolní hlášení je pouze formálním tvrzením; ani křížová kontrola kontrolního hlášení žalobkyně a uvedených společností, a případný soulad vykázaných údajů, není dle žalovaného způsobilá nahradit skutečnost, že žalobkyně ani na opakované výzvy správce daně nepředložila prvotní daňové doklady, na jejichž základě si uplatnila sporný odpočet daně. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2024, č.j. 9 Afs 2/2024-39, ohledně účelu kontrolního hlášení. Dále žalovaný upozornil na to, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125); 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. V této fázi daňového řízení tížilo důkazní břemeno výlučně žalobkyni. Pokud tedy v žalobě žalobkyně tvrdila, že mezi ní a společností Interiering s.r.o. byla uzavřena smlouva, jejímž předmětem bylo plnění, které zakládalo následně nárok na odpočet DPH, měla tuto skutečnost doložit správci daně v daňovém řízení. K poukazu žalobkyně na odlišný výsledek daňového řízení žalovaný uvedl, že správce daně má pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti mohou vycházet ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění), což znamená, že skutkové závěry z jiného daňového řízení v zásadě bez dalšího nemohou u daňového subjektu vyvolat žádné legitimní očekávání. Zdůraznil, že se jednalo o samostatná daňová řízení, jejichž výsledek z velké části závisel na procesní aktivitě daného účastníka řízení. V této souvislosti žalovaný poukázal na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu.

[9] Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, ve které uvedla, že z nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV.ÚS 591/08 vyplývá obecný závěr, že při realizaci fiskálního zájmu státu je nutné respektovat práva a oprávněné zájmy daňového subjektu na objektivně provedené dokazování. Žalobkyně zdůraznila, že v daném případě žalovaný ihned přistoupil k neuznání odpočtu na dani, a to i přes skutečnost, že ostatním subjektům takový odpočet uznán byl. K vyjádření žalovaného týkající se užití pomůcek žalobkyně uvedla, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 87/2015-29 míří na situaci, kdy dokazování sice proběhlo, ale důkazní prostředky jsou neúplné či neprůkazné. Výklad žalovaného, že použití daňových pomůcek je v zásadě otázkou volného správního uvážení, je dle žalobkyně nesprávný, když i z jazykového výkladu ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že pokud nedojde ke splnění zákonné povinnosti daňového subjektu, v důsledku čehož nelze stanovit daň dokazováním, pak správce daně stanoví daň pomocí daňových pomůcek. Dále uvedla, že o skutečnosti, že společnosti Interiering s.r.o. byl předmětný odpočet uznán, se dozvěděla až po vydání napadeného rozhodnutí. Postupem žalovaného tak byla dle žalobkyně porušena zásada dle ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu.

[10] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

[11] Žalobkyně podala kontrolní hlášení a daňová přiznání k DPH za zdaňovací období září 2023 (podané dne 23. 10. 2023), ve kterém vykázala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění v částce přesahující 1 mil. Kč a vlastní daň ve výši 1.243 Kč; za zdaňovací období říjen 2023 (podané

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

dne 22. 11. 2023), ve kterém vykázala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění v částce dosahující necelých 2 mil. Kč a vlastní daň ve výši 1.505 Kč, a za zdaňovací období listopad 2023 (podané dne 20. 12. 2023), ve kterém vykázala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění v částce dosahující téměř 3 mil. Kč a vlastní daň ve výši 3.145 Kč.

[12] Dne 13. 2. 2024 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září, říjen a listopad 2023 v rozsahu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Dne 18. 3. 2024 zaslala žalobkyně správci daně Vyjádření daňového subjektu k oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém správci daně sdělila, že *„po zvážení požadavků na poskytnutí důkazních prostředků, tento požadavek uctivě odmítá, a to s ohledem na aplikaci zásady* nemo tenetur edere instrumenta contra se.“

[13] Dne 2. 4. 2024 vydal správce daně Výzvu k prokázání skutečností č.j. 568574/24/3109/60563-810081, na kterou žalobkyně reagovala dne 22. 4. 2024 sdělením, že nenese důkazní břemeno a zopakovala, že předložením daňových dokladů by došlo k porušení výše uvedené zásady. Dne 29. 4. 2024 vydal správce daně Dosavadní výsledek kontrolního zjištění č.j. 870961/24/3109-60563-810081, na který žalobkyně nijak nereagovala.

[14] Následně byla vydána Zpráva o daňové kontrole č.j. 1049642/24/3109-60563-810081, v níž správce daně dospěl k závěru, že na základě nesplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně nebude žalobkyni uznán nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na ř. 40 daňových tvrzení za období září 2023 až listopad 2023.

[15] Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2024, č.j. 4968564/24/2001-52524-104172, byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2023 ve výši 241.559 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 48.312 Kč.

[16] Dodatečným platebním výměrem z téhož dne č.j. 4968597/24/2001-52524-104172, byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2023 ve výši 418.191 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 83.639 Kč.

[17] Dodatečným platebním výměrem z téhož dne č.j. 4968617/24/2001-52524-104172, byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2023 ve výši 590.955 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 118.191 Kč.

[18] Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala dne 9. 7. 2024 odvolání, v němž namítala, že správce daně se opomněl zabývat problematikou přenesení důkazního břemene na daňový subjekt; že při vybírání daně nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu a že správce daně může neuznat nárok na odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, což v tomto případě správce daně ani netvrdil ani neprokázal.

[19] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 10. 2024, č.j. 32857/24/5300-22442-713502, bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

[20] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav a odvolací důvody (str. 2 až 3) a právní základ případ (str. 3 až 5), který následně aplikoval na skutkový stav případu a na odvolací důvody žalobkyně (str. 5 až 10).

[21] Žalovaný uvedl, že žalobkyně splnila svou povinnost tvrzení, nicméně nepředložila žádné daňové doklady ani jiné důkazní prostředky, přestože k tomu byla opakovaně vyzvána

správcem daně. Zdůraznil, že jednou ze základních podmínek dle ustanovení § 73 zákona o DPH je mít daňový doklad. Dle žalovaného nenaplnění této základní podmínky a nesplnění této povinnosti má za následek neunesení primárního důkazního břemene.

[22] K argumentaci žalobkyně, že předložení daňových dokladů není možné z důvodu nebezpečí prolomení zásady zákazu nucení k sebeobviňování, žalovaný uvedl, že je pravdou, že daňový subjekt nemůže být nucen, aby aktivně poskytoval důkazní prostředky, které by ho mohly usvědčit ze spáchání trestného činu. Dále uvedl, že v rámci písemností, které byly ze strany správce daně doručeny žalobkyni a v rámci kterých byla vyzvána k tomu, aby předložila daňové doklady a jiné důkazní prostředky, nebyl uveden žádný donucovací prostředek; pouze byla řádně poučena, že v případě, kdy podmínky pro uznání nároku na odpočet daně nesplní, nebude jí tento nárok uznán. Dále žalovaný připomněl, že daně jsou plněními nesankční povahy, tedy nejsou ukládány jako sankce či postihy za nesplnění jakékoliv právní povinnosti, ale jsou povinným odvodem sloužícím k naplnění veřejných rozpočtů. Uzavřel, že jestliže žalobkyně neunesla ani primární břemeno, které ji ve věci uplatněného nároku na odpočet daně tížilo, nelze jí přiznat nárok na odpočet daně z plnění vykázaných na řádku č. 40 předmětných daňových přiznání.

[23] K odvolací námitce týkající se přenesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že je sice správné tvrzení žalobkyně, že správce daně může přenést důkazní břemeno zpět na daňový subjekt až v okamžiku, kdy prokázal dostatečné pochybnosti o správnosti postupu daňového subjektu, nicméně jedná se až o další krok, který následuje až poté, co daňový subjekt unese své primární důkazní břemeno. Dle žalovaného v daném případě z logiky věci nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene na správce daně, který by se poté mohl zabývat problematikou přenesení daňového břemene zpět na daňový subjekt. Žalovaný se proto ztotožnil s postupem správce daně, který vyhodnotil daný případ jako nesplnění formálních podmínek nároku na odpočet daně, a tento žalobkyni nepřiznal.

[24] K odvolací námitce stran fiskálního zájmu státu a chráněných zájmů žalobkyně žalovaný uvedl, že v případě řešeném Ústavním soudem v nálezu sp.zn. IV.ÚS 591/08, stěžovatel řádně komunikoval se správcem daně, veškeré požadované důkazní prostředky předložil, čímž unesl primární důkazní břemeno; správce daně pak neunesl své důkazní břemeno, když nepřihlédl k dalším důkazům předloženým stěžovatelem a automaticky mu nepřiznal nárok na odpočet daně i přesto, že neprokázal důvodné a závažné pochybnosti. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že správce daně v nyní projednávaném případě svým postupem nezasáhl do práv a právem chráněných zájmů žalobkyně a že by vycházel čistě jen z fiskálního zájmu státu.

[25] K odvolací námitce ohledně podvodu na DPH žalovaný uvedl, že podvod na DPH je až třetím krokem, resp. důvodem, pro který nemusí být nárok na odpočet daně daňovému subjektu uznán. Podvod na DPH je důvodem pro neuznání nároku teprve v případě, kdy daňový subjekt splní zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č.j. 9 Afs 333/2017-63). V případě, kdy daňový subjekt neunese primární nebo sekundární důkazní břemeno, tj. nepředloží daňové doklady (primární důkazní břemeno) nebo neodstraní důvodné a závažné pochybnosti správce daně o chybnosti údajů zapsaných v daňových dokladech (sekundární důkazní břemeno), nejsou dle žalovaného zcela logicky splněny ani zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet daně a tento tedy nebude uznán. Žalovaný uzavřel, že v daném případě tak ani nebylo povinností správce daně tvrdit či dokonce prokazovat podvod na DPH, když

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

nebyly splněny podmínky, za jakých je možné vůbec k ověřování podvodu na DPH přistoupit.

[26] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

[27] Žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání, žalobkyně se v soudem stanovené lhůtě nevyjádřila. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.

[28] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

[29] V nyní projednávaném případě je předmětem sporu otázka uznání nároku žalobkyně na odpočet daně dle kontrolních hlášení a daňových přiznání k DPH za zdaňovací období září, říjen a listopad 2023. Správce daně a žalovaný neuznaly tento nárok žalobkyně z toho důvodu, že nesplnila formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, když správci daně nepředložila požadované důkazní prostředky.

[30] Žalobkyně předně namítala, že za situace, kdy jsou jí paušálně neuznány předmětné odpočty na DPH v řádech statisíců Kč z toho důvodu, že poukázala na *zásadu nemo tenetur edere instrumenta contra se*, pak není rozdílu mezi uložením sankce a vydáním dodatečných platebních výměrů.

[31] Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v ustanoveních § 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, podle níž má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

[32] Podle ustanovení § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

[33] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt*

prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval."

[34] NSS pokračoval: „*Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění" (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá" (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).*"

[35] V této souvislosti je třeba uvést, že související judikatura doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*"

[36] Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-20. Připomněl v něm, že „[SDEU] *připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*" Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*". Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací

dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

[37] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ustanovení § 73 zákona o DPH.

[38] Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně v Oznámení o zahájení daňové kontroly, zahájené v rozsahu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období září, říjen a listopad 2023, vyzval žalobkyni k předložení evidence pro daňové účely dle ustanovení § 100 zákona o DPH, přijatých a vydaných faktur, smluv, účetních deníků, pokladních dokladů, bankovních výpisů a další evidence a důkazních prostředků prokazujících správnost údajů v předmětných daňových tvrzeních k DPH za předmětná zdaňovací období. Současně správce daně požadoval v Oznámení sdělit informace k ekonomické činnosti žalobkyně a k obchodní spolupráci s dodavateli v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žalobkyně reagovala písemností s názvem Vyjádření daňového subjektu k oznámení o zahájení daňové kontroly, v níž poukázala na zásadu *nemo tenetur*. Následně správce daně žalobkyni zaslal Výzvu k prokázání skutečností, v níž vyzval žalobkyni: 1) k prokázání splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH, u daňových dokladů, které byly uvedeny v oddílu B2 kontrolních hlášení za období říjen 2023 (celkem 8 dokladů); u daňových dokladů a zjednodušených daňových dokladů, které byly zahrnuty v oddílu B3 kontrolních hlášení za období září až listopad 2023; 2) k prokázání přiznání daně na výstupu za veškerá uskutečněná plnění, vymezená v ustanovení § 13 až § 20 zákona o DPH nebo z přijaté úplaty vztahující se k těmto plněním v souladu s ustanovením § 108 a § 20a zákona o DPH, a to ze základu daně stanoveného dle ustanovení § 36 až § 46g zákona o DPH a v sazbě daně uplatněné podle ustanovení § 47 až § 49 zákona o DPH, u daňových dokladů, které byly uvedeny v oddílu A4 kontrolních hlášení za období září až listopad 2023 (celkem 14 dokladů). Žalobkyně byla vyzvána k doložení evidence, účetnictví a písemností, které správci daně za předmětná zdaňovací období nebyly doposud předloženy na základě Oznámení o zahájení daňové kontroly. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala sdělením, ve kterém se vyjádřila k přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt a opětovně poukázala na zásadu zákazu sebeobviňování. Poté správce daně vydal Dosavadní výsledek kontrolního zjištění, v němž seznámil žalobkyni se svým hodnocením dosud získaných důkazů; na tuto písemnost žalobkyně již nijak nereagovala.

[39] Z uvedeného souhrnu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně prvotní důkazní břemeno týkající se předložení dokladů v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu, a to ani na základě opakovaných výzev správce daně, neunesla. V daném případě tak vůbec nedošlo k přenosu důkazního břemene na správce daně. Daňová kontrola tedy vůbec nepostoupila do té fáze, že by správce daně vyjadřoval své vážné a důvodné pochyby o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku.

[40] Soud považuje za nutné zdůraznit, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování přijetí zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani daňový doklad se všemi požadovanými formálními náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo (nález

Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp.zn. IV. ÚS 402/99, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č.j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č.j. 9 Afs 75/2012-32).

[41] Nicméně v daném případě ani žalobkyně žádný takový formální doklad správci daně nepředložila, neboť odpočet daně nárokovala bez dalšího pouze v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období. Žalobkyně tak postupovala v rozporu s ustanovením § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle které bylo její povinností *„mít daňový doklad."* Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že nenaplnění této formální a dle soudu základní podmínky má za následek neunesení primárního důkazního břemene na straně žalobkyně. To vše za situace, kdy byla k předložení daňových dokladů a další související dokumentace opakovaně ze strany správce daně vyzvána a kdy v daňovém řízení ani nenavrhla jiné důkazní prostředky, kterými by své tvrzení mohla prokázat, a to ve smyslu ustanovení § 73 odst. 5 zákona o DPH, dle kterého *„neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem."*

[42] Žalobkyně jak v řízení před daňovými orgány, tak v řízení před soudem argumentovala zásadou *nemo tenetur*. Tuto zásadu lze vymezit jako právo osoby nepřispívat aktivní činností k vlastnímu obvinění a zákaz donucování k takovému jednání. Pokud jde o ústavní pořádek ČR, pak tato zásada má své zakotvení v Listině, a to konkrétně v čl. 37 odst. 1, podle nějž *každý má právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké* a čl. 40 odst. 4, dle kterého má obviněný *právo odepřít výpověď; tohoto práva nesmí být žádným způsobem zbaven*. Taktéž podle čl. 14 odst. 3 písm. g) Mezinárodního paktu o občanských a politických právech nesmí být obviněný z trestného činu nucen svědčit proti sobě nebo přiznat vinu.

[43] V čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny zakotvená zásada *nemo tenetur* představuje výjimku, privilegium nevypovídat, které je však ústavně omezeno s ohledem na závažnost následku, který by mohl nastat: nebezpečí vystavení trestního stíhání sebe či osoby blízké, případně širší možnost osoby již trestně obviněné odepřít výpověď. Tato zásada je ve svém ústavně zaručeném rozsahu (nebezpečí trestního stíhání) logicky aplikovatelná na všechny osoby bez rozdílu, fyzické i právnické, a to napříč právním řádem.

[44] Tento ústavní zákaz sebeobviňování byl judikaturou nad rámec trestního řízení v úzkém slova smyslu rozšířen i do dalších oblastí, kde jsou ukládány veřejnoprávní sankce, tj. i pro oblast přestupků (srov. nálezy ÚS ze dne 16. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/16, bod 102, nebo ze dne 20. 4. 2021 sp. zn. III. ÚS 1679/20 bod 19). Nejvyšší správní soud však dovodil (srov. rozsudek ze dne 29. 7. 2022, č.j. 8 Azs 204/2021-30), že tato zásada nedopadá na běžná, nesankční rozhodnutí (v odkazovaném případě) ve věcech pobytu cizinců.

[45] V daňovém řízení se pak tato zásada dostává do rozporu se zásadou součinnosti dle ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu, která tkví ve vzájemné spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně. Tato zásada má velmi úzký vztah k pojetí důkazního břemene v daňovém právu, jak jej soud shrnul dříve. Ve srovnání s trestněprávní zásadou *nemo tenetur*, lze konstatovat, že zatímco v trestním řízení platí zákaz sebeobviňování a obviněný je povinen toliko pasivně strpět úkony, které mohou vést k jeho usvědčení, na zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení obecně musí (nebo by měl, pokud chce dosáhnout jím kýženého výsledku) daňový subjekt aktivně participovat. Konkrétním projevem této zásady může být například povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k

provádění daňové kontroly, ale především povinnost předkládat důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Této povinnosti pak žalobkyně v nyní projednávaném případě jednoznačně nedostála.

[46] Významné jsou pak i odlišnosti obou řízení (trestního a daňového), a to právě v otázce dokazování, konkrétně v koncepci důkazního břemene. Podle převažujícího názoru trestněprávní nauky je nepřípustné, aby důkazní břemeno tížilo osobu obviněného, v souladu se zásadou presumpce neviny tento není vázán povinností svoji vinu vyvracet. S tím bezprostředně souvisí zásada *nemo tenetur*¸ která vylučuje, aby byl obviněný nucen aktivně přispívat ke svému usvědčení. Daňové řízení je v tomto ohledu ovládáno odlišnými principy. Daňový subjekt dokazuje jím tvrzené skutečnosti a neunesení důkazního břemene pro něj může znamenat negativní právní následky – daň je doměřena správcem daně nebo stanovena podle pomůcek (k související žalobní námitce viz dále) a *ex lege* mu vzniká povinnost uhradit daňové penále.

[47] Jakkoli se tedy žalobkyni může neuznání odpočtu na dani jevit jako „sankce“, tak zdanění není sankčním nástrojem, tj. daně nejsou ukládány jako sankce či postihy za nesplnění jakékoliv právní povinnosti, ale jsou povinným odvodem sloužícím k naplnění veřejných rozpočtů, jak velice přiléhavě shrnul žalovaný v bodě [33] napadeného rozhodnutí.

[48] Soud tak dospěl k závěru, že žalobkyně sice mohla v daňovém řízení argumentovat zásadou *nemo tenetur*, pokud byla přesvědčena, že by jí předložené doklady mohly vést k zahájení trestního řízení či řízení o přestupku, nicméně pak nemohla důvodně očekávat, že jí bude nárok na odpočet daně uznán, neboť žalobkyně vůbec nesplnila formální a hmotněprávní podmínky dle zákona o DPH pro uplatnění tohoto nároku. Správce daně a žalovaný v daném případě nemohly dle soudu postupovat jinak. Dle soudu proto následné neuznání odpočtu na dani nelze vnímat „donucovací prostředek“ či „sankci“.

[49] Konečně k odkazu žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp.zn. IV.ÚS 591/08, soud uvádí, že Ústavní soud zde v závěru bodu 22 skutečně uvedl následující citaci: *„Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.“*

[50] Dle soudu nebyly tyto obecné závěry, resp. korektivy při prosazování fiskálních zájmů státu vůči žalobkyni jakožto daňovému subjektu, správcem daně a žalovaným v daňovém řízení porušeny. V této souvislosti lze zmínit, že otázka přípustnosti úpravy, kdy důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, spočívá na daňovém subjektu, byla v minulosti několikrát zkoumána v judikatuře. Např. v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp.zn. IV. ÚS 29/05, Ústavní soud uvedl, že *„úprava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Jinými slovy, toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

[51] Soud proto dospěl k závěru, že postup daňových orgánů, které žalobkyni neuznaly odpočet na dani, který tato nárokovala v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních, ale již dále nepředložila daňové doklady a další dokumentaci, se sice může jevit jako přísný a formalistický, nicméně je zcela v souladu s koncepcí rozložení důkazního břemene v daňovém právu. Byť se, co se týče skutkových okolností, jedná dle soudu v praxi o zcela výjimečnou situaci, kdy daňový subjekt nepředloží vyjma daňového přiznání „*zhola nic*“, a v praxi se vyskytují nejčastěji případy, kdy daňový subjekt daňové doklady předloží a správce daně je z nejrůznějších důvodů zpochybní, tak zároveň daňový řád, resp. zákon o DPH umožňují správci daně takto postupovat.

[52] Žalobkyně dále namítala, že postup správce daně byl v rozporu s ustanovením § 98 daňového řádu, neboť výše daně měla být stanovena prostřednictvím tzv. pomůcek.

[53] Podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu: „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“

[54] Podle odst. 2 téhož ustanovení: „*Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*“

[55] Podle odst. 3 téhož ustanovení: „*Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*“

[56] Zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně je oprávněn stanovit daň prostřednictvím pomůcek za splnění tří podmínek: (i.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (ii.) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (iii.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musejí být splněny kumulativně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č.j. 10 Afs 25/2023-48, bod 14, či rozsudek ze dne 30. 1. 2025, č.j. 7 Afs 183/2024-42, bod 48).

[57] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29, uvedl, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“

[58] Na tomto místě soud považuje za nutné zopakovat, že žalobkyně v důsledku své pasivity neunesla důkazní břemeno. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č.j. 5 Afs 91/2022-48, „*‘Vyhledávací‘ činnost správce daně v tomto směru nemůže suplovat stěžovatelovu povinnost tvrzení a povinnost důkazní ve vztahu k tvrzeným nárokům na odpočet daně na vstupu (§ 92 odst. 3 daňového řádu).*“ V tomtéž rozsudku konstatoval, že „*samotné zpochybnění přijatých zdanitelných plnění a následné neunesení důkazního břemene stěžovatelem, automaticky neznamená, že správce daně je povinen stanovit daň dle pomůcek.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

[59] Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 30. 8. 2013, č.j. 5 Afs 55/2012-43, konstatoval: „*Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve poté, kdy daň dokazováním stanovit nelze a v dané věci se o takový případ nejedná. Správce daně měl totiž k dispozici daňová přiznání, ze kterých jsou seznatelné údaje pro vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu, přičemž správce daně měl i ověřeno v rámci místního šetření, že podklady pro sestavení daňového přiznání měl stěžovatel k dispozici. Skutečnost, že stěžovatel nereagoval na výzvy a neprokázal, jaká uskutečněná zdanitelná plnění jím byla zahrnuta v daňovém přiznání, nezakládá předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek ohledně vyměření daně na výstupu. Správce daně měl dostatečné podklady pro vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, neboť stěžovatel podal daňová přiznání, ve kterých vyčíslil jak základ daně, tak i výši daně na výstupu, jakož i základ daně z přijatých zdanitelných plnění a výši nároku na odpočet, z čehož je nutno učinit závěr, že daň bylo možno stanovit dokazováním. Skutečnost, že stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností uloženou mu zákonem, ještě neznamená, že pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním. V daném případě, kdy stěžovatel neprokázal daň na vstupu, neznamená, že by daň na výstupu nešla stanovit dokazováním na základě daňového přiznání. Správce daně měl totiž pochybnosti pouze ohledně daně na vstupu, o ostatních rozhodných skutečnostech nepochyboval, což vyplývá z výzvy vydané ve vytýkacím řízení. Daňovou povinnost tak bylo možno stanovit dokazováním a k uplatněné dani na vstupu, jejíž oprávněnost stěžovatel k výzvě správce daně neprokázal, nebylo možno přihlédnout.*“ Zdejší soud neshledal důvodu se od těchto závěrů odchýlit. Dospěl tak k závěru, že i v případě žalobkyně bylo možné stanovit daň na výstupu dokazováním, a to na základě daňového přiznání jako řádného důkazního prostředku. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č.j. 5 Afs 91/2022-48, „*nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby daň na výstupu byla stanovena podle daňového přiznání (dokazováním).*“

[60] Nejvyšší správní soud zde dále uvedl, že „*tvrzení stěžovatele, že by neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet daně na vstupu již samo o sobě znamenalo nemožnost stanovení daně dokazováním, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Skutečnost, že stěžovatel v daném případě neunesl své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně na vstupu, nemůže mít automaticky za následek rovněž zpochybnění zdanitelných plnění na výstupu v takové míře, že by nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo nutno stanovit daň pomůckami. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, uvedl: „Pokud tedy daňový subjekt i přes širokou možnost, jak prokázat přijatá zdanitelná plnění, neunesl své důkazní břemeno, musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení daňové povinnosti krátit odpovídajícím způsobem výši uskutečněných zdanitelných plnění.“. V nyní posuzovaném případě byl stěžovatel správcem daně a žalovaným opakovaně vyzýván k prokázání svého nároku na odpočet daně, na tuto povinnost však stěžovatel rezignoval, proto také nyní musí nést nepříznivé následky spojené s neunesením důkazního břemene, a nikoliv se dožadovat stanovení daně prostřednictvím pomůcek.*“

[61] Obdobné závěry pak vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 7. 3. 2025, č.j. 5 Afs 108/2024-44, kde uvedl, že „*zatímco uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty jsou předmětem daně z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období, nárok na odpočet daně je právem daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010-243). Záleží jen na něm, zda si tento nárok uplatní. Pro uplatnění nároku musí být zároveň splněny jeho formální i hmotněprávní podmínky podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Formální podmínkou stanovenou v § 73 odst. 1 písm. a) tohoto zákona je předložení daňového dokladu.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

Uzavřel, že *„pokud stěžovatelka za daných okolností nedoložila daňové doklady* [pozn. soudu: v daném případě stěžovatelka argumentovala tím, že jí byly daňové doklady odcizeny, což je sice rozdílná situace, než v nyní projednávaném případě, nicméně podstata je stejná – stěžovatelka ani v odkazované věci žádné daňové doklady správci daně nepředložila], *které by prokazovaly její nárok na odpočet daně, ani neuvedla své dodavatele, pak odepření nároku na odpočet daně není následkem objektivní nemožnosti stanovení daně na základě dokazování, nýbrž toho, že neunesla své prvotní důkazní břemeno.*"

[62] Dle soudu tak zpochybnění přijatých zdanitelných plnění a následné neunesení důkazního břemene žalobkyní není možno ztotožňovat s nemožností stanovit daň dokazováním. Soud respektuje právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 22. 5. 2025, č.j. 3 Afs 279/2023-35, že *„nedostatečná spolupráce daňového subjektu neopravňuje daňové orgány k tomu, aby svůj postup zacílily na maximální možné zdanění takového subjektu. (...) I v takových případech jsou daňové orgány povinny (v mezích možného) usilovat o stanovení daně ve správné výši v souladu se zásadou vytčenou v § 1 odst. 2 daňového řádu.*" Nicméně dospěl k závěru, že v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné míře nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se (dle soudu navíc i velmi obecně, protože nenabízí žádnou konkrétní částku výše daně, ke které by mohl správce daně užitím pomůcek dospět) domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu (pravděpodobně) nejvíce vyhovuje.

[63] K tomu lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012-35, dle kterého *„samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona. (...) by to znamenalo, že stát by (...) musel reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu stěžovatelů. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.*"

[64] Soud tak dospěl k závěru, že správce daně v daném případě nepochybil, pokud výši doměřené daně stanovil dokazováním, nikoli podle pomůcek.

[65] Žalobkyně v této souvislosti namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů, neboť daňové orgány nevyužily postupu dle ustanovení § 98 daňového řádu.

[66] Je pravda, že v daném případě nebylo popsáno, proč daň bylo možno stanovit na základě dokazování, a tedy proč nebylo postupováno podle pomůcek, nicméně dle soudu správce daně a žalovaného tato povinnost netíží. Jak bylo uvedeno již dříve v tomto rozsudku, způsob stanovení daně dokazováním je přednostním, zatímco stanovení daně podle pomůcek je až způsobem náhradním. Daňové orgány jsou tedy ve svém rozhodnutí povinny odůvodnit, proč postupovaly podle ustanovení § 98 daňového řádu, nikoliv proč tak nepostupovaly a přistoupily ke klasickému způsobu stanovení daně, tedy k dokazování. V tomto směru tedy nelze napadené rozhodnutí ani dodatečné platební výměry vnímat jako nepřezkoumatelné.

[67] Pokud žalobkyně tuto námitku uplatnila až v žalobě, tak z logiky věci se žalovaný námitkou týkající se stanovení daně podle pomůcek nemohl v napadeném rozhodnutí zabývat. Ani v tomto směru tedy nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

[68] Soudu je znám nález Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2015, sp.zn. III.ÚS 3023/14, ve kterém tento vyslovil závěr, že nepřezkoumatelné rozhodnutí správce daně je takové, kdy není zřejmé, zda byla daň stanovena (či doměřena) prostřednictvím dokazování v daňovém řízení na základě podkladů poskytnutých daňovým subjektem či prostřednictvím daňových pomůcek. Dle soudu se však v nyní projednávaném případě o takovou situaci nejedná, neboť z výroku i obsahu dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí je zcela zjevné, že daň byla doměřena nikoli kombinací obou těchto postupů, což je dle judikatury nepřípustné, ale pouze na základě dokazování.

[69] V neposlední řadě žalobkyně s odkazem na Zprávu o daňové kontrole ze dne 4. 3. 2024, č.j. 317782/24/3109-60563-800626, namítala ambivalentní hodnocení správce daně, když žalobkyni odpočet na dani za rok 2023 uznán nebyl, ale společnosti Sabbie sole s.r.o. tento uznán byl.

[70] V této souvislosti soud znovu opakuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Byť v daňovém řízení platí zásada rovnosti (ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu) a zásada legitimního očekávání (ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu), tak zároveň platí, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, resp. v nyní projednávaném případě prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Odpovědnost za prokázání uskutečnění transakce nesla v dané (úvodní) fázi daňového řízení výlučně žalobkyně, která ji ovšem neunesla.

[71] K argumentu, že mezi žalobkyní a společností Sabbie sole s.r.o. byla uzavřena smlouva, jejímž předmětem bylo plnění, které zakládalo následně nárok na odpočet DPH, soud uvádí, že tuto skutečnost měla sama žalobkyně doložit správci daně v daňovém řízení. V této souvislosti nelze pominout, že daňové povinnosti žalobkyně a společnosti Sabbie sole s.r.o. jsou zcela odlišné a plnění (prodej osobního vozidla), z nějž si žalobkyně nárokovala odpočet na dani a které bylo předmětem kupní smlouvy ze dne 21. 11. 2023 (viz str. 4 Zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 3. 2024), bylo v případě obou společností toliko jedním z mnoha plnění, za která si tyto společnosti uplatňovaly nárok na odpočet DPH. V případě žalobkyně lze sice toto plnění skutečně ztotožnit s daňovým dokladem, který žalobkyně uvedla v oddílu A4 kontrolního hlášení za listopad 2023 na řádku č. 1, nicméně plnění, ze kterých si žalobkyně uplatňovala odpočet na dani, bylo v souhrnu za předmětná zdaňovací období září až listopad 2023 mnohem více. Soud tedy považuje za nepochybné, že se dané plnění týká stejného obchodního případu, nicméně dle soudu skutkové závěry z jiného daňového řízení u jiného daňového subjektu nemohou bez dalšího vyvolat v jiném daňovém subjektu legitimní očekávání. Je tomu tak i proto, že se vždy jedná o samostatné daňové řízení, která jsou závislá na procesní aktivitě daného daňového subjektu.

[72] Podobnou situaci již několikrát řešila i judikatura. V rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č.j. 1 Afs 360/2018 - 24, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „*Příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal (...), či konstatovat, že neunese-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59). Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž*

každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifičnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene." V rozsudku ze dne 28. 2. 2022, č.j. 3 Afs 119/2020-38, pak Nejvyšší správní soud shrnul, že *„na daňová řízení vedená u společnosti (...) a žalobkyně je nutno nahlížet odděleně; ze závěrů správce daně učiněných v daňovém řízení u společnosti (...) nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňová řízení vedená s žalobkyní. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně.*"

[73] K argumentaci ohledně křížové kontroly kontrolního hlášení pak soud uvádí, že nejsou-li dle judikatury závěry jednoho daňového řízení bez dalšího přenositelné na druhé daňové řízení, pak si jen těžko lze představit, že by pro závěr o prokázání předmětného (nicméně jen jednoho z dílčích) plnění, z nějž si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH, by samo o sobě postačovalo kontrolní hlášení jiného daňového subjektu, které lze navíc označit pouze za formální tvrzení.

[74] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

[75] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné náklady 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.

V Praze dne 30. října 2025

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. H., DiS.