



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: L. S.

zastoupené advokátkou JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D.
sídlem Drobného 324/72, 602 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2024, č. j. 27023/24/5300-21442-712585

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ve věci jde o to, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) z přijatých plnění. Nakupovala oblečení na tržnicích a následně jej prodávala ve svém obchodě. Finanční úřad pro Liberecký kraj ale rozsah plnění a deklarované dodavatele zpochybnil.

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4879060/22/3008-50523-711712, doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobkyni DPH za únor 2019 ve výši 130 907 Kč a tomu odpovídající penále ve výši 26 181 Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4879451/22/3008-50523-711712, doměřil žalobkyni DPH za březen 2019 ve výši 131 164 Kč a penále ve výši 26 232 Kč.
3. O odvolání žalobkyně proti citovaným platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“), kterým snížil DPH doměřenou za březen 2019 na částku 105 174 Kč a penále na 21 035 Kč, ve zbytku žalobkynino odvolání zamítl. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 12. 11. 2024.

II. Argumentace žalobkyně

4. Žalobkyně navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nezákonné. Do práv žalobkyně zasáhla daňová správa tím, že byly současně zahájeny dvě daňové kontroly na DPH, přičemž zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019 kontroloval Finanční úřad v Břeclavi, zatímco nynější období kontroloval Finanční úřad v Liberci. Tato svévolná změna prvoinstančního správce daně nedává smysl, navíc do místa vzdáleného 350 km od bydliště žalobkyně. Podle žalobkyně nelze libovolně měnit místní příslušnost prvoinstančního správce daně, aniž by pro to byly doložitelné důvody. Tímto postupem dochází k extenzivnímu výkladu § 8 a 10 zákona o finanční správě. Současně tím vzniká nejistota, ke kterému soudu má žalobkyně podávat žalobu. Podstatné též je, že místně příslušný správce daně v Břeclavi nerozporoval žalobkyniny příjmy a výdaje.
5. Žalobkyně v podané žalobě zmiňuje osobní události ve svém životě a popisuje vývoj a průběh svého podnikání. Mimo jiné uvádí, že po celou dobu podnikání nakupovala zboží na tržnicích SAPA v Praze a Olomoucké v Brně. Obchody zde probíhají podobně – po výběru zboží u konkrétního stánkaře se jde platit. Po uhrazení ceny včetně DPH žalobkyně na místě dostává fakturu a přechází k dalším stánkům. Žalobkyně neměla s obchody ani finanční správou problém až na období velkých kontrol v roce 2018/2019 a násl. Kontroly prováděly finanční úřady pravděpodobně z důvodů následně vzniklých problémů u firem na tržnici SAPA. Doměřená daň a penále jsou pro žalobkyni likvidační.
6. Dále je nezákonné seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi, ve kterém se žalovaný vůbec nezmínil o tom, že chce jeden platební výměr změnit kvůli uznání plnění od dodavatele East POWER. Žalovaný nevysvětlil, proč se závěry týkající se neprovedení šetření a výslechu jednatele SAPARIA netýkají obou dodatečných platebních výměrů. Žalovaný jen formálně splnil povinnost uvedenou v § 115 zákona č. 280/2009 Sb. Zaslal sice žalobkyni výzvu, nicméně všechny navržené důkazy odmítl provést a žalobkyni o tom informoval až v napadeném rozhodnutí. Navíc žalovaný v následném vyrozumění odkazoval na rozsudek, který není ve veřejných zdrojích dostupný. Žalobkyně o něj žádala, nicméně žalovaný jej neposkytl.
7. Správce daně neunesl své důkazní břemeno, protože neprokázal dostatečné pochybnosti o tom, co tvrdila a dokládala žalobkyně. Své pochybnosti postavil žalovaný primárně na tom, že jednatele dodavatelů byli nekontaktní nebo uskutečnění plnění popřeli. Žalovaný opakovaně žalobkyni vyčítá, že si neověřovala své dodavatele, ačkoliv nakupovala na tržnici SAPA, která je známá podvodným jednáním. Žalobkyně však postupovala v dobré víře v poctivost obchodníků, všechny si ověřila v systému ARES a na portále

justice.cz. Obchodní partnery žalobkyně prověřoval i její externí účetní pan B., který doklady evidoval. Žalobkyně věřila, že jedná s osobami oprávněnými jednat za deklarované obchodníky, když jí vystavovali faktury s razítkem těchto obchodníků. Je běžné, že za pokladnou nestojí jednatel společnosti a je nepředstavitelné, aby se žalobkyně pokladních ptala, zda jsou skutečně zaměstnanci deklarovaných dodavatelů. Tímto způsobem se neobchoduje, takže požadavek žalovaného je nepřiměřený.

8. To, že žalobkyně nakupovala zboží mimo prodejnu či provozovnu obchodních partnerů, je irelevantní, protože podnikatel nemusí mít provozovnu. Zboží nakupovala žalobkyně na tržnici, takže provozovnu či sídlo neřešila.
9. Ani to, že dodavatelé neměli zaměstnance, nehrálo roli – mohli k plnění využívat cizí pracovní sílu nebo pracovníky mimo pracovní poměr. Stejně tak nebylo důležité, že obchodní partneři nezveřejňovali účetní závěrky, neboť tak činí obrovské množství firem v České republice.
10. Deklarovaní dodavatelé byli prohlášeni za nespolehlivé plátce až po uskutečnění šetřených transakcí a to, že nebyli vůči daňové správě kontaktní, nemůže jít k tíži žalobkyně. V kontrolovaných obdobích naopak všichni dodavatelé vykázali předmětná plnění v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních. Ta je nutné porovnat s předloženými účtenkami EET, fakturami a peněžním deníkem a evidencí pro účely DPH. Žalobkyně se domnívá, že o uskutečněných plněních zaznamenala dostatečnou auditní stopu a neví, jak ještě by svůj nárok mohla žalovanému prokázat.
11. Žalovaný neřešil, že vyslechnutí jednatelé dodavatelů byli zřejmě bílými koňmi a byli motivováni nevyprávět pravdu, aby se nevystavili trestněprávním důsledkům. Například svědkyně K. F. již byla policií v minulosti vyslýchána. Plnění poskytnuté společností OMEGA FRACHT pak žalovaný zpochybnil jen tím, že byl její jednatel nekontaktní. Tím ale žalovaný nezpochybnil daňová tvrzení žalobkyně.
12. I pokud by byly pochybnosti správce daně a žalovaného důvodné, ze spisu jednoznačně plyne, že skuteční dodavatelé vystupovali jako plátci DPH. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, není nutné prokazovat, kdo konkrétně plnění dodal, je-li zřejmé, že byl plátce DPH. To přitom žalovaný nezpochybňuje (bod 105 napadeného rozhodnutí) a vyplývá to i z kontrolních hlášení a EET evidence.
13. Z napadeného rozhodnutí není jasné, zda je sporné dodání plnění a dodavatelé, nebo jen deklarovaní dodavatelé. Ve výzvě podle § 115 daňového řádu totiž žalovaný zpochybňuje jak deklarované dodavatele, tak rozsah deklarovaného plnění. Když ale žalobkyně navrhla vyslechnout např. paní O., která by mohla nákupy v SAPĚ potvrdit, žalovaný uvedl, že nákup v SAPĚ nezpochybňuje a že předmětem sporu je, zda zboží dodali dodavatelé uvedení na daňových dokladech. Stejným tendenčním způsobem přistoupil žalovaný též ke svědkům S. a B. Napadené rozhodnutí je tak vnitřně rozporné.
14. Dále se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně, např. selektivní přístup při dokazování, prodlení v řízení, faktické jednání deklarovaných dodavatelů, posouzení věrohodnosti výpovědi jednatelů.
15. Za zásadní žalobkyně považuje, že žalovaný neprovedl důkazy, které navrhla tři čtvrtě roku před vydáním napadeného rozhodnutí, takže jí neumožnil unést důkazní břemeno.

Žalovaný zdůraznil, že deklarovaní dodavatelé neměli zázemí pro poskytnutí deklarovaného plnění (v SAPĚ neměli hlášenu provozovnu) a podle ČSSZ neměli hlášeny žádné zaměstnance. Žalobkyně k tomu navrhovala velkou řadu důkazů, z nichž ale žalovaný prakticky žádný neprovedl (vyjma čestných prohlášení). Odvolával se přitom na to, že žalobkyně přenáší důkazní břemeno na správce daně a že se blíží prekluze. Je chybou žalovaného, že odvolací řízení trvalo téměř 2 roky, během kterých žalovaný z navržených důkazů provedl jen čestná prohlášení a výslech manžela žalobkyně. Současně žalovaný nereagoval na žádosti žalobkyně, aby se mohla dostavit k žalovanému a předložit mu důkazy. Blíže se žalobkyně vyjadřuje k následujícím důkazům.

16. Žalovaný měl podrobněji zkoumat, jak fungovalo obchodování v SAPĚ. To, že deklarovaní dodavatelé neměli uzavřenu formální nájemní smlouvu s provozovatelem SAPY, společností SAPARIA, a. s., totiž neznamená, že tam nemohli své zboží nabízet v nějaké veřejné části tržnice. Dále měl žalovaný vyslechnout účetní dodavatelů, které měl případně zajistit s pomocí Policie ČR. Stejně tak měl žalovaný zajistit účetnictví a daňová přiznání deklarovaných dodavatelů. Žalovaný pouze uzavřel, že pro nespolupráci dodavatelů tyto doklady nejsou a k dispozici nebudou. Žalobkyně dále chtěla, aby žalovaný zjistil IP adresy osob, které za dodavatele podávali kontrolní hlášení. Žalovaný měl dle žalobkyně též učinit dotaz v centrální evidenci vozidel, zda uvedení dodavatelé nebyli evidováni jako provozovatelé vozidel (k tomuto důkazu se žalovaný ani nevyjádřil). A konečně žalobkyně navrhovala zjištění ostatních orgánů veřejné správy, například cizinecké policie nebo celní správy (zda dodavatelé nebyli kontrolováni).

III. Argumentace žalovaného

17. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se s argumentací žalobkyně podrobně vypořádal. Nad rámec toho uvedl, že podle něj se žalobkyně snažila v odvolacím řízení taktizovat a řízení úmyslně zdržovala. S prodlevami navrhovala velké množství důkazů a žádala o nepřiměřeně dlouhé lhůty k vyjádření.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba **není důvodná**.
19. Úvodem se musí krajský soud pozastavit nad stylistickou úrovní žaloby. Ač zákon nepředepisuje, že žaloba musí být napsána srozumitelně a gramaticky správně, od advokáta jakožto profesionála v oboru práva se to očekává. Nejde tu o běžné překlepy – ty jsou lidsky pochopitelné a vyskytují se i v soudních rozhodnutích. V nyní řešené žalobě se ale (kromě řady běžných překlepů) objevují i nedokončené věty a věty postrádající smysl. Citovat lze například tyto: *„Jedná se v případě stěžovatelky navíc o druhé rozhodnutí žalovaného během jednoho roku, který aby řízení o doměření daně týkající se dvou měsíců.“* Nebo: *„O zboží byl zájem, následně kabelky a poté její sen-otevřít si vlastní butik.“* Jde bohužel jen o několik příkladů vět, jaké se v žalobě opakovaně objevují. Takový způsob vyjadřování nepřispívá ke srozumitelnosti žalobní argumentace, působí rušivě a ztěžuje orientaci. Soud nicméně přes tyto překážky žalobní body pochopil (způsobem, který shrnul výše), takže nízká úroveň zpracování žaloby neměla vliv na právní posouzení věci.
20. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Žalobkyně

sice navrhovala v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu, samotný návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobkyně nepodmiňovala svůj souhlas s rozhodnutím bez jednání provedením navržených důkazů – výzvu soudu ze dne 17. 12. 2024, aby se vyjádřila k možnosti rozhodnout věc bez jednání, ponechala žalobkyně úplně bez reakce a žádnou jasnou vůli ohledně jednání neprojevila (tím se nynější věc liší od situace řešené v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 10 Afs 176/2020-58). Soud provedení navržených důkazů neshledal potřebným, jak odůvodňuje dále v tomto rozsudku.

Právní úprava a judikatura

21. Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH stanoví § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Svá tvrzení musí daňový subjekt pochopitelně prokázat. To činí typicky svým účetnictvím, ovšem svůj nárok může prokázat i jinak. Jak mnohokrát zdůraznil Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, nebo ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Je-li proto odpočet podpořen sice formálně správnými podklady, ovšem daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, nelze takový odpočet přiznat. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
22. Daňový doklad splňující formální náležitosti (§ 29 zákona o DPH) je prvotním dokladem, který nárok na odpočet DPH prokazuje. Ostatně podle § 73 odst. 1 zákona o DPH je daňový doklad předpokladem pro uplatnění odpočtu daně. V žádném případě ale neplatí, že daňový doklad je neotřesitelným důkazem. Jak Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, „ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména pokud správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo skutečně tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (srov. bod 14 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50).
23. Povinností specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění se Nejvyšší správní soud již zabýval ve své judikatuře. Konkrétně uvedl, že „neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“ (např. rozsudky ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, odst. [32], nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, odst. [98]; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133).

Skutková zjištění

24. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobkyně sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
25. Finanční úřad pro Liberecký kraj, který provedl kontrolu, a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, který vydal dodatečné platební výměry, bude soud souhrnně označovat jako „správce daně“, nebude-li nutné mezi úřady rozlišovat.
26. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 13. 6. 2019 (první výzva), aby předložila podklady k obchodům se třemi společnostmi – Kompletní Zakázková, s. r. o. (únor a březen 2019), OMEGA FRACHT, s. r. o. (únor a březen 2019), a East POWER, s. r. o. (březen 2019). Jen od společnosti Kompletní Zakázková nakoupila žalobkyně v únoru 2019 zboží za 338 154,85 Kč bez DPH a v březnu 2019 zboží za 288 193,07 Kč bez DPH. Od společnosti OMEGA FRACHT pak žalobkyně nakoupila zboží za 285 197,21 Kč bez DPH (únor 2019) a za 212 635,52 Kč bez DPH (březen 2019). A od společnosti East POWER žalobkyně nakoupila zboží za 123 741,45 Kč bez DPH (březen 2019).
27. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 9. 7. 2019, ve kterém uvedla, že od daných firem nakupovala oděvy a obuv, přičemž za zboží platila vždy v hotovosti. Následně zboží dále prodávala ve své prodejně, přes e-shop a přes sociální síť Facebook. K tomu žalobkyně doložila peněžní deník, účtenky EET a daňové doklady od jednotlivých odběratelů – nákupy jsou v hodnotě desítek tisíc korun českých (typicky v rozmezí 40 000 – 60 000 Kč). Nakoupené položky jsou označeny pouze obecně (např. obuv) a není dostatečně specifikováno, o jaké plnění jde. Zároveň je nesporné, že žalobkyně i všichni dodavatelé uvedli sporné plnění do příslušných oddílů kontrolních hlášení.
28. Správce daně začal ověřovat deklarované dodavatele, přičemž dospěl k následujícím zjištěním. Místním šetřením v adrese sídel všech tří dodavatelů zjistil, že jde o virtuální adresy. Společnost Kompletní Zakázková sídlila v neudržované dřevěné chatce, kde evidentně sídlo neměla. Zbylé dvě společnosti OMEGA FRACHT a East POWER sídlily na adresách, kde bylo hlášeno několik stovek dalších firem a šlo pouze o virtuální sídlo. Dotazem na Českou správu sociálního zabezpečení (ČSSZ) správce daně zjistil, že deklarovaní dodavatelé neměli v roce 2019 žádné zaměstnance.
29. Ani jedna ze společností nereagovala na zahájení daňové kontroly, nebyly aktivní a žádné důkazy správci daně nepředložily. U všech společností proto správce daně odmítl nárok na odpočet. Doměřenou DPH ani jeden z dodavatelů neuhradil. Zároveň u všech tří dodavatelů evidoval správce daně nedoplatky na dani v řádu desítek (OMEGA FRACHT a Kompletní Zakázková) či jednotek (East POWER) milionů korun.
30. Správce daně také oslovil společnost SAPARIA, a. s., která provozuje tržnici v SAPĚ. Společnost SAPARIA odpověděla, že se společnostmi OMEGA FRACHT a Kompletní Zakázková nemá uzavřeny žádné nájemní či podnájemní smlouvy a nevede je tedy ve své evidenci.
31. Dne 20. 9. 2021 správce daně zahájil daňovou kontrolu oznámením o zahájení daňové kontroly.
32. Správce daně se pokusil vyslechnout jednatele deklarovaných dodavatelů. K. F. (jednatelek společnosti Kompletní Zakázková) uvedla, že se o existenci společnosti Kompletní

Zakázková dozvěděla z policejního výsledku, za tuto společnost nikdy nevystupovala a ani neudělila souhlas, aby figurovala jako jednatelka této společnosti. Zároveň nikdy nevystavovala žádné faktury, smlouvy či jiné doklady za společnost. Jako jednatelka za společnost Kompletní Zakázková nikdy nejednala.

33. R. Č. (jednatel společnosti East POWER) uvedl, že společnost East POWER nezná, neví nic o její ekonomické činnosti a žádné faktury, smlouvy, účtenky či jiné doklady jejím jménem nevystavoval. O existenci společnosti se dozvěděl od správce daně, žalobkyni nezná. V letech 2018 a 2019 se potýkal s problémy a výměnou za peníze „něco podepsal“.
34. Jednatel OMEGA FRACHT byla osoba jménem A. P. Správce daně se jej pokusil předvolat na známou adresu v České republice, přičemž na předvolání se nedostavil. Finanční úřad tak chtěl pana P. předvést, nicméně Policie České republiky odpověděla, že se na uváděné adrese pan P. nezdržuje, jeho jméno nefiguruje na zvoncích ani na poštovní schránce. Žádné jiné kontaktní údaje v České republice finanční úřad nezjistil. Správce daně dokonce žádal o výsledch A. P. maďarské státní orgány, které však odpověděly, že se pan P. na adrese v Maďarsku nenachází. Správci daně se jej proto nepovedlo vyslechnout.
35. Následně správce daně výzvou ze dne 28. 3. 2022 (druhá výzva) vyzval žalobkyni, aby prokázala, že od deklarovaných dodavatelů skutečně přijala plnění dle předložených daňových dokladů. Správce daně v této výzvě detailně popsal své pochybnosti, které stran jednotlivých dodavatelů měl (viz výše).
36. Žalobkyně v reakci na to odpověděla přípisem ze dne 20. 4. 2022, kdy žádné další podklady správci daně nedoložila. Uvedla, že podle ní neunesl správce daně své důkazní břemeno, protože pochybnosti založil pouze na vadách deklarovaných odběratelů. Proto měla žalobkyně za to, že nic dalšího dokládat nemusí.
37. Další výzvu žalobkyni adresoval správce daně dne 22. 7. 2022 (třetí výzva) se sdělením, že jeho pochybnosti stran plnění stále přetrvávají. Současně tam finanční úřad reagoval i na dřívější vyjádření žalobkyně. Na tuto třetí výzvu žalobkyně odpověděla dne 8. 8. 2022, že uskutečnění sporných plnění prokázala a s výtkami správce daně nesouhlasí. Žádné důkazy nenavrhovala.
38. V reakci na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění žalobkyně dne 25. 10. 2022 uvedla, že trvá na svých předchozích vyjádřeních a navrhla, aby správce daně doplnil dokazování o šetření, zda mohli deklarovaní dodavatelé nabízet své zboží na tržnici SAPA, aniž by k tomu měli písemnou smlouvu. Tento důkaz neshledal správce daně potřebným a dne 5. 12. 2022 vydal zprávu o daňové kontrole.
39. V odvolacím řízení pak žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 6. 2. 2024 (odvolání podané dne 9. 1. 2023) navrhla doplnit dokazování značným množstvím listin. Celkem šlo o 14 důkazních návrhů, které krajský soud nebude vypisovat (viz str. 3 vyjádření k řízení ze dne 6. 2. 2024). Lze-li tyto důkazní návrhy zobecnit, šlo v nich většinou o to, aby si žalovaný sám obstaral konkrétně specifikované důkazy týkající se fungování tržnice SAPA (seznam nájemců a podnájemců, plánek rozmístění tržnice apod.) a důkazy týkající se deklarovaných dodavatelů (IP adresy osob podávajících kontrolní hlášení, registr vozidel, výsledk jejich účetních). Současně s tím zaslala žalobkyně žalovanému čestné prohlášení svého manžela T. S., který měl nákupy na tržnici potvrdit.

40. Žalovaný vyhodnotil, že je vhodné vyslechnout T. S. a věc vrátil správci daně, aby jeho výslech doplnil. Při výslechu dne 28. 3. 2024 T. S. vypověděl, že jezdil se žalobkyní nakupovat věci do tržnice SAPA. Obchod probíhal tak, že žalobkyně chodila po tržnici, vybrané zboží se zapsalo na papír u prodejců a až následně se vystavovala faktura. Přitom svědek uvedl, že žalobkyně nakupovala zboží od deklarovaných dodavatelů. Na otázku, zda svědek věděl, od koho zboží nakupuje, uvedl, že se to dozvěděli až následně. Zboží nejdřív vybrali, zabalili do pytlů a odnesli k autu. Po nějaké době jim přinesli fakturu (tentýž den) a z ní se dozvěděli, o jakého dodavatele vlastně jde.
41. Následně žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi dne 12. 6. 2024, kde popsal provedenou výpověď T. S., její vliv na dosud zjištěné skutečnosti a odůvodnil tam, proč neprovede další důkazy navržené žalobkyní.
42. Výjimkou bylo plnění od společnosti East POWER. Žalovaný přiznal, že u této společnosti nebylo šetření tak důkladné jako u zbylých dvou dodavatelů. Správce daně totiž nezjistil okolnosti pobytu této společnosti v areálu tržnice SAPA a provozovatele SAPY se na tohoto dodavatele nezeptal. Protože žalovanému končila lhůta pro stanovení daně, nemohl tento nedostatek dohnat v odvolacím řízení a rozhodl se, že nárok žalobkyně v rozsahu plnění od společnosti East POWER uzná. Toto uznání nevyplývalo z toho, že by snad žalobkyně svůj nárok v odvolacím řízení podepřela dalšími důkazy.

Daňovou kontrolu mohl provést kterýkoliv správce daně

43. Úvodem musí krajský soud reagovat na skupinu námitek žalobkyně týkající se toho, že ve věci rozhodoval nepřislušný správce daně a ona si nebyla jistá, ke kterému soudu má vlastně podat žalobu.
44. Pokud jde o příslušnost soudu k rozhodnutí, pak podle § 7 odst. 1 a 2 s. ř. s. je věcně a místně příslušným k rozhodnutí krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který vydal rozhodnutí v prvním stupni. V nynější věci vydal dodatečné platební výměry Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, proto je věcně a místně příslušným soudem Krajský soud v Brně. K tomu také žalobkyně svou žalobu podala. Jelikož soudní řád správní upravuje místní příslušnost soudu jednoznačně, jeví se nejistota žalobkyně jako vykonstruovaná.
45. S tím ovšem souvisí další žalobkynina námitka, že samotnou kontrolu prováděl Finanční úřad pro Liberecký kraj, což pro ni bylo zatěžující, tudíž je takový postup nezákonný.
46. Příslušnost správce daně upravuje zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky. Ten v § 8 odst. 2 uvádí, že správce daně vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Zdálo by se tak, že žalobkyni měl kontrolovat Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Nicméně totéž ustanovení dodává, že tzv. vybranou působnost vykonává finanční úřad na celém území České republiky. A podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě se pro účely tohoto zákona vybranou působností rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.
47. Skutečnost, že daňovou kontrolu může v rámci vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o finanční správě provádět kterýkoliv finanční úřad, opakovaně potvrdil též Nejvyšší správní soud. Lze odkázat například na rozsudek

ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, (publ. Sb. NSS 3690/2018), jehož závěry byly aprobovány usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2018 sp. zn. II. ÚS 928/18. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 269/2017-34, přímo říká, že „*vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností*“. Celá polemika žalobkyně, že kontrolu má provádět jen místně příslušný finanční úřad, proto naráží nejen na znění zákona, ale neodpovídá ani citované judikatuře. Daňovou kontrolu mohl provést Finanční úřad pro Liberecký kraj a na základě jeho zprávy o daňové kontrole mohl rozhodnutí ve věci samé vydat věcně a místně příslušný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

48. Žalobkyně jen v obecné rovině tvrdí, že umístění a sídlo Finančního úřadu v Liberci (zřejmě tím myslí velkou vzdálenost od svého bydliště) mělo dopad na uplatňování procesních práv, např. při účasti na výsleších, jednáních apod. Nijak ale nekonkretizuje, jaký přesný dopad to byl. V průběhu prvostupňového řízení žalobkyně žádné námitky nevznesla a ani se nezmiňovala, že by pro ni realizace jakéhokoliv procesního práva byla obtížná.
49. A konečně žalobkyně namítala, že její místně příslušný správce daně zahájil kontrolu dříve za jiná zdaňovací období, a tudíž nespatořoval v daňových dokladech z nynějších zdaňovacích období žádné problémy. Navíc pouze on byl od té chvíle oprávněn zahájit daňovou kontrolu jakýchkoliv dalších souvisejících plnění. Žalobkyně se však v obou otázkách mylí. Je pravda, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za období prosinec 2018 a leden 2019 a že předmětem této kontroly byl také nárok na odpočet DPH v souvislosti s nakupováním zboží na tržnici SAPA (věc nyní řeší Krajský soud v Brně pod sp. zn. 30 Af 52/2023). Tímto krokem ovšem Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodně mlčky neakceptoval žalobkyniny příjmy a výdaje za nyní řešené zdaňovací období. Samotný fakt, že finanční úřad pro určité zdaňovací období nezahájil daňovou kontrolu, byť k tomu třeba měl hypoteticky příležitost, ještě neznamená, že daňový subjekt udělal v tomto zdaňovacím období vše správně a všechny jeho doklady jsou průkazné a úplné. Takto dalekosáhlé závěry zkrátka v podobné situaci dovozovat nelze. Otálení finančního úřadu se zahájením daňové kontroly může mít řadu příčin, například nedostatečné personální kapacity nebo snahu nezatěžovat daňový subjekt dalšími kontrolami dříve, než finanční úřad první daňovou kontrolou ověří svá podezření.
50. Stejně tak nelze tvrdit, že jen proto, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobkyně nějakou daňovou kontrolu, nelze již nikdy v budoucnu využít možnosti zakotvené v § 8 odst. 2 zákona o finanční správě České republiky a svěřit provedení jiné daňové kontroly téhož daňového subjektu jinému finančnímu úřadu. Tzv. princip priority, na který se žalobkyně v žalobě odvolává, funguje zcela jiným způsobem. Znamená pouze to, že jestliže zahájí daňovou kontrolu v téže věci dva různé finanční úřady, má ji dokončit ten, který zahájil jako první. K ničemu takovému ale v nynější věci nedošlo. Jednalo se totiž o dvě různé, samostatně zahájené daňové kontroly, které spolu jen velmi volně věcně souvisely a měly poněkud odlišné zaměření (např v nynější věci orgány daňové správy vůbec nezpochybnily odvedení DPH z plnění na výstupu).

Žalovaný se s odvolací argumentací vyrovnal dostatečně

51. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že se žalovaný nevypořádal s její odvolací argumentací, protože na některé své argumenty nenašla v napadeném rozhodnutí odpověď – má jít o selektivní přístup při dokazování, faktické jednání deklarovaných

dodavatelů, prodlení v řízení, nebo posouzení věrohodnosti výpovědi jednatelů, nedostatečné šetření v tržnici SAPA a pozdní vypořádání se s důkazními návrhy.

52. Pokud by se žalovaný skutečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, šlo by o vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
53. Veškeré „opomenuté“ námitky představují v podstatě jen okrajové problémy, které netvoří podstatu celé kauzy. Jádrem celého sporu jsou nákupy textilu na tržnici v SAPĚ. Bylo proto klíčové se vypořádat s tím, jaké pochybnosti o těchto nákupech daňová správa pojala a zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně toho, kdo jí zboží dodal a zda se tak stalo v deklarovaném množství. Žalovaný se měl proto především zabývat deklarovanými dodavateli, provedenými důkazy a důkazními návrhy. To žalovaný učinil, přičemž podrobně reagoval na odvolací námitky žalobkyně v bodech 110 – 192 napadeného rozhodnutí. Odpovědi na většinu otázek, na které poukazuje žalobkyně v žalobě, lze v těchto pasážích nalézt nebo je z nich dovodit. A vývody žalovaného jsou pro žalobkyni evidentně srozumitelné, protože s nimi obsáhle polemizuje v žalobě přesahující 15 stran textu. Pro odpovědné posouzení věci pak skutečně nebylo třeba, aby se žalovaný podrobně zabýval žalobkyninými nepodloženými hypotézami o tom, že mohly na tržnici v SAPĚ podnikat společnosti i bez nájemní smlouvy, nebo aby vysvětloval, proč trvalo odvolací řízení tak dlouho.

Správce daně své důkazní břemeno unesl a vyjádřil důvodné pochybnosti

54. Pokud jde o podstatu věci, správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností OMEGA FRACHT a Kompletní Zakázková, neboť neprokázala, že předmětná plnění přijala od těchto dodavatelů (nebo od jiného dodavatele v postavení plátce DPH) a neprokázala, že tato plnění byla dodána v deklarovaném předmětu a rozsahu. S tím žalobkyně nesouhlasí. Namítá, že na ni důkazní břemeno nepřešlo, a pokud ano, žalovaný jí ho neumožnil unést.
55. Krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobkyně, že na ni správce daně v daňovém řízení nepřenesl důkazní břemeno, resp. že jeho zjištění nebyla dostatečná na to, aby zpochybnila daňová tvrzení žalobkyně. Daňové orgány předestřely souhrn zjištění a nesrovnalostí, které oprávněně vyvolávají pochybnosti ohledně správnosti uplatněného odpočtu DPH. Jednotlivé výtky žalobkyně nejsou způsobilé narušit celý tento souhrn zjištění správce daně.
56. Ze zjištění správce daně vyplývá, že v době uskutečnění předmětných plnění žalobkyně ignorovala varovné signály a počínala si neodpovědně. K prokázání svého nároku předložila

daňové doklady, na nichž je plnění určeno pouze obecně – obuv, šaty, bundy apod. Za zboží platila v hotovosti, ačkoliv šlo o vcelku vysoké částky ve výši desítek tisíc korun českých. Deklarovaní dodavatelé se přitom museli jevit jako nedůvěryhodní obchodní partneři, neboť nezveřejňovali své účetní závěrky, měli virtuální sídla, a neměli žádné zaměstnance. Neměli také zapsanou provozovnu v SAPĚ ani neměli s provozovatelem tržnice SAPA uzavřenu žádnou nájemní či podnájemní smlouvu. Z výpovědi T. S. v odvolacím řízení vyplynulo, že deklarovaní dodavatelé navíc neměli ani viditelně označené stánky na tržnici a o tom, od koho žalobkyně vlastně zboží nakoupila, se dozvěděla až poté, co zboží zaplatila a se zpožděním jí „někdo“ přinesl fakturu. Všichni deklarovaní dodavatelé měli také nedoplatky na DPH ve výši jednotek až desítek milionů Kč (což jen dokresluje jejich celkový obraz). V průběhu daňového řízení se tak žalobkyně ocitla v důkazní nouzi, neboť ti jednatelé dodavatelů, které se podařilo vyslechnout, vypověděli, že o předmětném podnikání nic neví, žalobkyni neznají a žádné faktury nevystavovali.

57. Všechna tato zjištění ve svém souhrnu pochopitelně vzbuzují oprávněné pochybnosti o tom, zda tyto společnosti mohly vůbec nějaké zboží dodat, nadto v deklarovaném množství. Správce daně proto řádně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni.
58. Žalobkyně se snaží tento soubor pochybností rozbít tím, že vlastně nejde o nic nestandardního. A v některých jednotlivostech s ní lze souhlasit. Ano, deklarovaní dodavatelé mohou mít virtuální sídlo, a přesto mohou být schopni zajistit dodávané zboží. Ano, ani někteří poctiví podnikatelé nezveřejňují své účetní závěrky – jde o vcelku rozšířený problém mezi společnostmi podnikajícími v České republice. Ano, plnění mohou deklarovaní dodavatelé realizovat i skrze zaměstnance jiné společnosti. To se však míjí s podstatou věci.
59. Za prvé, na závěry daňové správy nelze nahlížet „tunelovým viděním“ zaměřeným vždy jen na jedinou pochybnost. Důležitý je i jejich počet a vzájemné vztahy, které vytvářejí ucelený obrázek. V nynější věci především nelze přehlížet, že sami deklarovaní dodavatelé prostřednictvím svých statutárních orgánů uskutečnění zdanitelného plnění buď výslovně popřeli, nebo zůstali nekontaktní a nevyjádřili se k němu. Ostatní výše uvedené okolnosti pak ve svém souhrnu vypovídají o podezřelé povaze celé transakce a přispívají tak k pochybnostem, zda se dané plnění vůbec uskutečnilo, a pokud ano, tak v jakém rozsahu a s jakým (skutečným) dodavatelem.
60. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že žalovaný neměl věřit vyslechnutým jednatelům dodavatelů, protože šlo zřejmě o tzv. bílé koně, kteří byli motivováni lhát. Má pravdu v tom, že podle všeho šlo skutečně o osoby, které o chodu společností nic nevěděly. Žalobkyně ale nenabízí žádný důkaz, který by svědčil o tom, že přestože v jejich čele stál tzv. bílý kůň, vyvíjely tyto společnosti nějakou obchodní činnost, natožpak že žalobkyni dodaly deklarované zboží. V podstatě totéž lze říci o společnosti OMEGA FRACHT, jejíhož jednatele P. se vůbec nepodařilo vyslechnout. Podle žalobkyně je tak závěr o odmítnutí nároku opřen jen o nekontaktnost tohoto dodavatele. Ve skutečnosti jeho nekontaktnost prostě jen brání tomu, aby tento dodavatel jakkoliv přispěl k vyvrácení výše popsaných pochybností o uskutečněných plněních. Za stávajícího důkazního stavu, kdy jednatelé žádného z deklarovaných dodavatelů nepotvrdili, že by jejich společnost kdy navázala obchodní kontakt se žalobkyní, se zkrátka pochybnosti správce daně jeví jako důvodné.
61. Za druhé, obecné podezřelé rysy dodavatelů, vůči nimž se žalobkyně zejména vymezuje, nezpůsobily samy o sobě odepření nároku na odpočet DPH u žalobkyně. Pouze měly vést

žalobkyni k větší obezřetnosti a k tomu, aby si zajistila více důkazů o uskutečnění zdanitelného plnění pro případ, že bude nucena před orgány daňové správy obhajovat svůj nárok na odpočet DPH na vstupu. A to žalobkyně zjevně navzdory všem varovným signálům neučinila.

62. Tvrdí-li žalobkyně, že deklarované dodavatele ověřovala v obchodním rejstříku a systému ARES, nabízí se otázka, kdy a zda vůbec tak mohla učinit. Vycházíme-li z výpovědi žalobkyni navrženého svědka, T. S., žalobkyně se o názvu svého dodavatele dozvěděla až po uskutečnění obchodu. Jakékoliv předchozí ověření si tak lze jen stěží představit. Totéž platí pro ověření, které měl provádět její účetní – i to mohlo proběhnout až někdy po uzavření obchodu. Žalobkyně si zkrátka nemohla deklarované dodavatele ověřovat dopředu, protože je neznala a zboží fakticky nakupovala z různých stánků, aniž by věděla, od koho. Nikdo po žalobkyni nechtěl, aby požadovala po každém „stánkaři“ předložení občanského průkazu a pověření k jednání za dodavatele zboží. Ve skutečnosti ale věc stojí tak, že žalobkyni v okamžiku odebrání zboží nebylo ani zřejmé, s jakou právnickou osobou vlastně jedná, tedy od koho nakupuje.
63. Pokud přesto žalobkyně obchody realizovala, měla si k nim pečlivě uchovat průkaznou stopu (nad rámec formálních účetních dokladů). To však žalobkyně neučinila. V dané situaci se obezřetnost žalobkyně nemohla vyčerpat ověřením dodavatelů ve veřejných rejstřících a obdržením faktur a EET. Odpovědné vedení obchodů a jejich dokumentace je podle judikatury Nejvyššího správního soudu relevantní nejen v otázce hodnocení případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, ale též v otázce prokazování splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 6/2024-52, bod 18).
64. Krajský soud předně uvádí, že daňové orgány nepožadovaly po žalobkyni doložit skutečnosti, které by se nacházely mimo sféru jejího vlivu. Požadovaly prokázat pouze to, co sama tvrdila. To, že deklarovaní dodavatelé byli nekontaktní, pochopitelně neklade žalovaný žalobkyni k tíži. Jen konstatoval, že u nich nelze plnění poskytnuté žalobkyni ověřit. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely v jeho držení (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.). Žalobkyně je tak odkázána jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sama (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 33).
65. Žalobkyně poukazuje na to, jakým způsobem probíhalo její nakupování. I krajský soud vnímá, že nákup oblečení u stánku na tržnici probíhá značně neformálně. Ani tento způsob obchodování však nezbavuje žalobkyni povinnosti mít u sebe potřebné doklady, aby mohla prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. Je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61) a ve vlastním zájmu si opatroval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, jimiž prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). S ohledem na uvedené si žalobkyně jako podnikatelka musela být vědomá toho, že při nákupu jakéhokoli zboží, tedy i zboží na tržnici, bude muset uchovat auditní stopu takového

konkrétního nákupu a bude povinna svůj nárok na odpočet DPH v případě pochybností prokázat.

66. Za zásadní žalobkyně považovala, že předmětné obchodní transakce prošly kontrolním hlášením a EET. K tomu krajský soud uvádí, že se jedná pouze o formální evidence a skutečnost, že předmětné obchodní transakce v nich byly vykázány, v žádném případě neodstraňuje konkrétní a zdůvodněné pochybnosti správce daně. V nyní řešeném případě by s ohledem na pochybnosti o reálném průběhu obchodních transakcí dané evidence nemohly přispět k unesení důkazního břemene žalobkyní. K vysloveným závěrům krajský soud cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2025, č. j. 2 Afs 237/2024-40: „*Ve stěžovatelově případě bylo identifikováno množství pochybností o faktickém dodavateli deklarovaných plnění a jeho rozsahu ... NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že evidence ze systému EET by poskytla pouze přehled o tom, jak daňové subjekty deklarovaly sporné plnění navenek, ale nesvědčila by o jejich faktickém dodání. Vykázání v systému EET nevytváří v daných konkrétních skutkových souvislostech spolehlivou auditní stopu; k jejímu vytvoření by stěžovatel musel doložit další související dokumenty, což neučinil ...*“ Námitka, že vykázání plnění v kontrolním hlášení a EET je zásadní důkaz, který svědčí o faktické realizaci plnění, je tak nedůvodná.
67. Krajský soud tuto část uzavírá s tím, že došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, neboť pochybnosti daňové správy byly řádně odůvodněné a důkazně podložené. A žalobkyně toto břemeno neunesla. Navrhovala sice množství důkazů (především v odvolacím řízení), žalovaný však většinu z nich odmítl provést. K tomu se krajský soud vyjádří vzápětí.

Zamítnutí důkazních návrhů žalovaný řádně odůvodnil

68. Úvodem k této námitce je důležité podtrhnout kontext žalobkyniny důkazní aktivity. V řízení před správcem daně totiž doložila jen prvotní formální daňové doklady, načež na několik výzev správce daně vždy reagovala tak, že již vše prokázala a pochybnosti správce daně nejsou důvodné. Až v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi, tedy před koncem prvostupňového řízení, navrhla prozkoumat, zda mohli deklarovaní dodavatelé nabízet zboží v tržnici SAPA i bez smlouvy. Tento důkaz považoval správce daně za nadbytečný.

V odvolacím řízení pak žalobkyně změnila právního zástupce (po podání odvolání) a začala navrhopvat obrovské množství důkazů. Ve vyjádření ze dne 6. 2. 2024 vznesla celkem 14 důkazních návrhů, z nichž žalovaný opravdu žádný neprovedl. Přiložila též čestné prohlášení T. S., kterého žalovaný vyslechl (resp. jeho výslech uložil provést správci daně). Další důkazy začala žalobkyně navrhopvat ve vyjádření ze dne 25. 7. 2024, a zároveň žádala o prodloužení lhůty k vyjádření o 60 dnů, ačkoliv seznámení, které jí žalovaný zaslal, mělo jen pět stran. Přitom musela vědět, že 20. 9. 2024 žalovanému končí lhůta pro stanovení daně. Daňová kontrola byla zahájena v září 2021 a žalobkyně měla spoustu času, aby své důkazy navrhla. Koncentrace důkazních návrhů do závěrečné fáze odvolacího řízení opravdu může vyvolávat otázku, zda nešlo o účelový návrh, kterým chtěla žalobkyně řízení jen zdržovat.

69. Nicméně, celá kauza stojí na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Pokud proto v řízení navrhovala důkazy, byť třeba i v jeho pozdější fázi, měl být žalovaný

při jejich posuzování (a případném odmítnutí) zvláště pečlivý a uvážlivý. Této povinnosti ovšem žalovaný podle krajského soudu dostal.

70. O odpovědném zhodnocení důkazních návrhů svědčí už to, že žalovaný nezamítl všechny tyto návrhy paušálně. Nejenže provedl na základě předloženého čestného prohlášení výslech svědka S., ale také uznal, že žalobkyně důvodně navrhla výslech jednatelky společnosti East POWER, jež dosud v řízení vyslechnuta nebyla, a výslech jednatele společnosti SAPARIA, která provozuje tržnici SAPA. Žalovaný sice vytkl žalobkyni, že tyto výslechy nenavrhla dříve, nicméně sám uznal, že by jejich provedení bylo vhodné, a to z toho důvodu, že správce daně v daňovém řízení nezjistil, zda společnost East POWER měla či neměla uzavřenu nájemní či podnájemní smlouvu na tržnici SAPA (zjistil to pouze u zbývajících dvou dodavatelů). S ohledem na končící lhůtu pro stanovení daně žalovaný výslechy neprovedl, a namísto toho uznal odpočet DPH z plnění, která žalobkyni měla dodat společnost East POWER. Dá se tedy říci, že žalobkyně těmito svými dvěma důkazními návrhy dosáhla částečného úspěchu ve věci.
71. A nyní k podstatě námitky. Je nutné zdůraznit, že se žalovaný s navrženými důkazy jednotlivě vypořádal a odůvodnil, proč jim nevyhověl (body 86-108 napadeného rozhodnutí). Nejde tedy rozhodně o důkazní návrhy opomenuté. Namítá-li žalobkyně, že se žalovaný zapomněl vypořádat s návrhem důkazu výpisem z registru vozidel, pak zřejmě napadené rozhodnutí špatně četla. V jeho bodě 93 se k tomu žalovaný přímo vyjadřuje – deklarovaní dodavatelé na sebe žádná vozidla registrována neměli.
72. Žalobkyně sice polemizuje s tím, proč některé důkazy žalovaný odmítl provést, ale činí tak jen u některých svých důkazních návrhů. Jelikož žalovaný se se všemi těmito návrhy vyrovnal podrobně a přesvědčivě, odkazuje krajský soud plně na napadené rozhodnutí, zejména na jeho výše citované body 86-108. Jde o přípustný způsob, jak se vypořádat se žalobní námitkou. Pokud krajský soud shledá odůvodnění rozhodnutí správních orgánů přiléhavým, může jej převzít (k tomu viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
73. Snad jen pro lepší pochopení soud souhrnně poznamenává, že pro řadu důkazních návrhů žalobkyně je typické, že se jimi fakticky snažila přenést své důkazní břemeno na žalovaného. Ne všechny důkazy si žalobkyně samozřejmě dokáže opatřit sama. Je-li například nutné vyslechnout svědka, nutně k tomu potřebuje součinnost žalovaného. Nelze však ze žalovaného dělat soukromého detektiva, který má na příkaz žalobkyně vyšetřovat všechny možné i nemožné verze událostí. Žalobkyně například po žalovaném chtěla, aby zjistil IP adresy, z nichž byla odesílána kontrolní hlášení deklarovaných dodavatelů. Nebo aby se žalovaný pídil po ostatních správních orgánech, zda náhodou deklarované dodavatele nekontrolovali (celní správa, inspektorát práce, cizinecká policie). Nebo chtěla vyslechnout blíže neurčené účetní deklarovaných dodavatelů a provést důkaz jejich účetnictvím. Z identifikace těchto účetních přitom žalobkyně udělala problém žalovaného – ten je státním orgánem a má si to zjistit. Takto by ale daňový subjekt vlastně důkazní břemeno netížilo nikdy. Stačilo by jen naformulovat nejrůznější hypotézy a k nim důkazní návrhy a bylo by na žalovaném, aby tyto důkazy vypátral, provedl a následně zhodnotil. Tak ale rozložení důkazního břemene nefunguje.
74. Žalobkyně současně navrhla, aby všechny neprovedené důkazy provedl krajský soud. Svůj návrh prý činí jen „z procesní opatrnosti“ a uvádí, že důvody k provedení jednotlivých

důkazů formulovala už v odvolacím řízení. Žalobkyně ovšem při své argumentaci nemůže jen odkazovat na podání v odvolacím řízení, které navíc nespécifikovala (např. zda se jedná o samotné odvolání nebo některé jeho doplnění). Jak vysvětlil rozšířený senát, nelze se obecně odvolávat na obsah podání ve správním řízení, ale je potřeba reagovat na to, jak se s ním správní orgány vypořádaly (srov. obecně závěry v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Z tohoto pohledu svědčí o paušální povaze návrhu i to, že žalobkyně krajskému soudu znovu navrhla provést jako důkaz výpis z centrální evidence vozidel, zda jsou deklarovaní dodavatelé provozovatelem vozidla. Na to už žalobkyni odpověděl žalovaný – nejsou. Za takové situace proto soud důkazy navržené žalobkyní neprováděl, neboť šlo o důkazy, jejichž neprovedení řádně zdůvodnil už žalovaný v napadeném rozhodnutí.

75. V té souvislosti ještě žalobkyně namítá, že jí žalovaný neodpovídal na žádosti k provedení jednání, aby mohla předložit důkazy. Žalobkyně však mohla důkazy nebo důkazní návrhy poslat datovou schránkou (přes zástupce) nebo poštou. Za tím účelem skutečně nebylo nutné, aby žalovaný nařizoval ústní jednání.

Závěry žalovaného nejsou vnitřně rozporné

76. Žalobkyně dále namítala, že argumentace žalovaného v seznámení podle § 115 daňového řádu (žalobkyně jej označuje jako *výzvu*) a v napadeném rozhodnutí je rozporná, protože v napadeném rozhodnutí nezpochybňuje samotné uskutečnění plnění (bod 103), na straně druhé ale v seznámení uvádí, že zpochybňuje jak deklarované dodavatele, tak uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu.
77. Tato námitka je nedůvodná a argumentace žalovaného je konzistentní.
78. Jen pro pořádek krajský soud dodává, že už správce daně ve zprávě o daňové kontrole zpochybňoval jak deklarované dodavatele, tak samotný rozsah plnění. Patrné to je například ze strany 30 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně žalobkyni vyčítá, že neprokázala, že bylo plnění uskutečněno deklarovaným dodavatelem, a že se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, tj. v deklarovaném rozsahu, způsobu nebo čase.
79. Seznámení, na které žalobkyně odkazuje, je ze dne 12. 6. 2024 a žalovaný v něm informuje žalobkyni o tom, že vyslechl jejího manžela (a vyhodnotil jeho výslech) a dále o tom, že nebude provádět žalobkyni navržené důkazy. V bodě 23 pak potvrzuje, že má stále pochybnosti jak o deklarovaném dodavateli, tak o rozsahu, způsobu a čase realizace plnění.
80. V napadeném rozhodnutí žalovaný tuto argumentační linku nadále drží. Odkazuje-li žalobkyně na bod 103 napadeného rozhodnutí, pak věty žalovaného vytrhla z kontextu. V bodě 103 napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjadřuje k navrženému důkazu v podobě čestného prohlášení paní O., zaměstnankyně žalobkyně. Ta uváděla, že osobně viděla zboží, které žalobkyně z tržnice SAPA přivezla a strhávala z něj cedulky. Na to konto žalovaný odpověděl, že *a priori* nezpochybňoval nákupy žalobkyně v tržnici SAPA – připustil tedy, že žalobkyně v SAPĚ nějaké zboží nakoupila. To ale nic nemění na obecném závěru, který se v napadeném rozhodnutí mnohokrát opakuje, že sporné i nadále zůstává celkové množství tohoto zboží. Tuto pochybnost by přitom výpověď zaměstnankyně o několika jednotlivých případech dovozu zboží ze SAPY sotva mohla pomoci odstranit. A zejména by nemohla tato výpověď přinést nic nového ohledně toho, kdo byl skutečným dodavatelem tohoto zboží – to se snažil žalovaný v bodě 103 napadeného rozhodnutí říci.

Rozsudek SDEU Kemwater na věc nedopadá

81. Podle žalobkyně na věc dopadají závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (zejm. rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Krajský soud je ale přesně opačného názoru.
82. Rozsudek *Kemwater ProChemie* už je dnes známý „judikatorní směr“ týkající se deklarovaného dodavatele a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. Velmi zjednodušeně jde o to, že přesná identifikace dodavatele (název, IČ) není hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet, lze-li zároveň zjistit, že daňovému subjektu dodal zboží někdo jiný, kdo postavení plátce DPH bezpochyby měl. Klíčové je tedy plátcovství DPH a nezáleží až tolik na tom, zda plnění ve skutečnosti dodala firma A nebo B. Daňový subjekt tudíž není při dokazování svázán tím, že na počátku řízení označil deklarovaného dodavatele a nyní nemůže své stanovisko změnit. Může.
83. Tyto závěry nedopadají na žalobkyninu věc z více důvodů. Za prvé proto, že správce daně zpochybnil také rozsah přijatého plnění. Závěry z rozsudku *Kemwater ProChemie* vznikly na půdorysu kauzy, kdy plnění bylo bezpochyby prokázáno a šlo jen a pouze o to, kdo jej dodal. V nynější věci ale správce daně i žalovaný opakovaně vytýkají žalobkyni, že nemají za prokázaný rozsah plnění. Daňové orgány pochybovaly o tom, zda se plnění celkově odehrálo způsobem uvedeným na daňových dokladech. Zpochybněný dodavatel byl jen jednou z pochybností.
84. A za druhé je nutno dodat, že závěry z rozsudku *Kemwater ProChemie* nepředstavují kouzelnou formuli, která po vyslovení vyřeší právní případ bez dalšího. Jejich aplikace předpokládá, že po zpochybnění deklarovaného dodavatele lze identifikovat jiný subjekt, který v pozici plátce DPH dodal sporné plnění. Identifikovat tohoto jiného plátce má právě žalobkyně. Je to daňový subjekt, kdo může vysvětlit, že plnění ve skutečnosti dodal někdo jiný (a kdo to je). Žalobkyně ovšem místo identifikace takového skutečného dodavatele spekuluje o tom, že si někdo mohl přisvojit název a IČ deklarovaných dodavatelů, vystupovat tak v obchodních vztazích a dokonce za dodavatele podávat kontrolní hlášení. Tato tvrzení však nejsou dostatečná. Žalobkyně nenabízí žádné vysvětlení směřující tím směrem, že by jí plnění dodal nějaký jiný dodavatel. Uvádí, že formálně to stále byli tři deklarovaní dodavatelé, za něž ale fakticky jednal někdo blíže neurčený. Jak tuto osobu vypátrat však zůstává záhadou, protože žalobkyně za své plnění platila vždy v hotovosti a nelze se tedy předpokládaného skutečného dodavatele dopátrat ani přes přijetí plateb za zboží na bankovní účet. Takové vysvětlení nelze podřadit pod závěry rozsudku *Kemwater ProChemie*.
85. Je pravda, že rozsudek *Kemwater ProChemie* připouští, že plynou-li indicie o tom, že skutečný dodavatel byl (nebo musel být) plátcem DPH ze shromážděného spisového materiálu, správce daně k nim musí přihlédnout. Nicméně správce daně to sám vyloučil na straně 38 a následující zprávy o daňové kontrole, kde se posouzení otázky aplikace rozsudku *Kemwater ProChemie* podrobně věnoval. Na straně 40 zprávy o daňové kontrole opakovaně uvádí, že „*nedisponuje ze spisu ani jemu dostupných rejstříků indiciemi nasvědčujícími dodání šetřených plnění dodavatelem se statusem plátce daně z přidané hodnoty*“. A ani podle krajského soudu takové indicie ve spise obsaženy nejsou. Ostatně, žalobkyně by je musela v žalobě označit, což nečinila.

Seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 daňového řádu nebylo nezákonné

86. Žalobkyně namítala, že bylo seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze strany odvolacího orgánu ze dne 12. 6. 2024 nezákonné, protože v něm žalovaný nevysvětlil všechny zjištěné skutečnosti, aby následně vydal překvapivé napadené rozhodnutí, kterým žalobkyni částečně vyhověl. I tato námitka je ovšem nedůvodná.
87. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu může v odvolacím řízení žalovaný provádět dokazování, nicméně s jeho výsledky musí seznámit daňový subjekt tak, aby na to mohl reagovat a případně navrhnout další důkazy. Obdobně má žalovaný postupovat v případě, pokud by měl odlišný právní názor na posouzení věci, v důsledku kterého by došlo ke změně prvostupňového rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu.
88. Výše nastíněné ustanovení zavazuje žalovaného seznámit daňový subjekt s provedenými důkazy a s odlišným „negativním“ právním názorem. Tuto svou povinnost žalovaný neporušil. V odvolacím řízení vyslechl T. S. a s výsledkem tohoto důkazu žalobkyni seznámil. Žádné další důkazy žalovaný neprováděl. A § 115 daňového řádu jej nezavazuje k tomu, aby v seznámení vysvětloval všechno stejně podrobně jako v meritorním rozhodnutí. I přesto se žalovaný vyjádřil k tomu, proč neprovede žalobkyní navržené důkazy (body 14-21 seznámení).
89. Už vůbec pak neměl žalovaný povinnost dopředu informovat žalobkyni o jiném posouzení plnění od společnosti East POWER. Výše citovaný § 115 odst. 2 daňového řádu zavazuje žalovaného informovat daňový subjekt o právním posouzení předem jen tehdy, pokud jde o posouzení, které jej negativně ovlivní, tj. hrozí mu, že zaplatí vyšší daň. Žalovaný však plnění od East POWER uznal, čímž žalobkynino postavení zlepšil, protože snížil doměřenou DPH. Za této situace žalovaný nepochybil, pokud v samotném seznámení se zjištěnými skutečnostmi tento svůj názor neodkryl a žalobkyně se o něm dozvěděla až z napadeného rozhodnutí.
90. Žalobkyně ještě vyčítá žalovanému, že na toto seznámení reagovala svým podáním, načež žalovaný vydal své vyrozumění o důvodech neprovedení navržených důkazů ze dne 29. 8. 2024, kde odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2024, č. j. 6 Af 19/2023-62, který není dostupný ve veřejných zdrojích.
91. Obecně lze souhlasit s tím, že citace rozsudků, které nejsou veřejně přístupné (v oblasti správního soudnictví na webových stránkách Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz), je problematické. Účastník řízení si takový rozsudek sám nemůže dohledat, zatímco z něj správce daně může činit zásadní závěry pro jeho věc. Proto je v souladu s principy dobré správy, aby správce daně takový rozsudek účastníkovi řízení sám poskytl. Šlo by o projev vstřícnosti. Citovaný rozsudek Městského soudu v Praze je sice nyní dostupný v databázi judikatury Nejvyššího správního soudu, to však neznamená, že byl dostupný i v době vydání řešeného vyrozumění.
92. Přesto není tato námitka důvodná. V bodě 9 vyrozumění totiž žalovaný řeší účelovost návrhu na provedení svědecké výpovědi a primárně vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012-34. Na rozsudek Městského soudu v Praze odkázal jen proto, aby zdůraznil, že argumentaci Nejvyššího správního soudu přebírají soudy i v nynější době. Citace rozsudku Městského soudu v Praze tak byla jen podpůrná a žalovaný z něj žádný relevantní závěr nedovožoval.

Osobní problémy žalobkyně a závěrečné shrnutí

93. Žalobkyně též poukazuje na to, že je pro ni vyměřená daň likvidační, v SAPĚ nakupovala stejným způsobem roky a nikdy neměla problém s daňovou správou. Též poukázala na své zdravotní problémy a okolnosti související s pandemií COVID.
94. Krajský soud rozumí tomu, že se v životě žalobkyně odehrálo několik smutných událostí, které jí zkomplikovaly podnikání a zřejmě i osobní život. Bohužel má žalovaný pravdu v tom, že pokud žalobkyně dokázala podnikat, nakupovat oblečení a prodávat je, pak měla být schopna si plnit své (nejen) daňové povinnosti. Bez významu pro právní posouzení jsou i další tvrzené skutečnosti, jako roky zavedená praxe nakupování v SAPĚ nebo „čistý štít“ před finanční správou.
95. Doměřená daň nemá povahu správního trestu a v takovém případě nemá žalovaný prostor zkoumat, zda je doměřená daň likvidační a případně ji snížit či odpustit. Daň představuje povinnost, kterou měla *a priori* žalobkyně splnit a její doměření znamená jen nápravu původně špatně stanovené daně, kterou žalobkyně vykážala. Jde tedy jen o úpravu daně na správnou výši. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, že „*smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství*“.
96. Příslušenstvím daně i je penále podle § 251 daňového řádu. Povinnost platit penále nastává automaticky, neboť podle § 251 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani. Dané ustanovení přesně říká, jaká je procentuální výše penále z doměřené daně. Ani zde proto není prostor pro to, aby správce daně zvažoval, zda penále uložit, či nikoliv. Správce daně však může penále podle § 259a daňového řádu prominout, pokud k jeho vzniku došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (§ 259a odst. 2 daňového řádu). Právě v řízení o prominutí penále by mohl být prostor pro zohlednění žalobkyniny životní situace.
97. Soud na závěr shrnuje, že žalobkyně v řízení neunesla své důkazní břemeno, protože neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti se snažila rozptýlit převážně požadavkem na to, aby žalovaný prováděl rozsáhlé vyšetřování a z důkazní nouze jí pomohl. To však nepatří mezi jeho povinnosti. Své důkazní břemeno měla unést žalobkyně sama.

V. Náklady řízení

98. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobkyně před soudem neuspěla (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. 11. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu