



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu 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 26. 9. 2023, č. j. 31468/23/5300-21442-712585

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 3312095/22/3008-50523-711712 a č. j.

3312671/22/3008-50523-711712, obě ze dne ze dne 27. 6. 2022, kterými byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019 a současně sdělena zákonná povinnost uhradit z doměřené daně penále (dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Správce daně v rámci daňové kontroly požadoval prokázat tvrzení žalobkyně, že se zdanitelná plnění v předmětných zdaňovacích obdobích uvedená na daňových dokladech od společností PENTAMON trade s.r.o., (dále jen „PENTAMON“), RESKITO INVEST s.r.o., (dále jen „RESKITO INVEST“), Kompletní Zakázková s.r.o. (dále jen „Kompletní Zakázková“), GLOBAL TECHMOTIVE, s.r.o., (dále jen „GLOBAL TECHMOTIVE“) a OMEGA FRACHT s.r.o. (dále jen „OMEGA FRACHT“; dále souhrnně také jako „deklarovaní dodavatelé“ nebo „dodavatelské společnosti“) uskutečnila tak, jak žalobkyně deklarovala, tj. v deklarovaném rozsahu a předmětu zdanitelných plnění, a že k jejich přijetí došlo od deklarovaných dodavatelů uvedených na daňových dokladech nebo od jiného dodavatele v postavení plátce DPH nebo od jiné osoby či osob povinných k dani v postavení plátce DPH. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně deklarovaných skutečností. Dále požadoval, aby žalobkyně prokázala, že z plateb přijatých na její bankovní účty byla odvedena daň na výstupu v souladu s § 20a a § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), popř. že se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 51 a násl. zákona o DPH, či o plnění, které není předmětem daně či je z předmětu daně vyňato v souladu s § 2 a § 2a zákona o DPH. Také ohledně těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně tak vyhodnotil, že přijaté platby, o kterých žalobkyně neúčtovala, souvisí s její ekonomickou činností, přičemž z nich nebyla odvedena DPH.
3. K odvolání žalobkyně žalovaný dodatečné platební výměry změnil. žalovaný. Shledal důvodnou odvolací námitku, že platby přijaté na účet č. 1816236133/0800 byly za soukromý prodej věcí po synovi žalobkyně, resp. nebyly z ekonomické činnosti žalobkyně (za prosinec 2018 se jednalo o částku v celkové hodnotě 18 820 Kč a za leden 2019 o částku v celkové hodnotě 4 354 Kč). Podle toho žalovaný snížil částku uskutečněných plnění. Ostatní odvolací námitky žalobkyně žalovaný posoudil jako nedůvodné.

II. Obsah žaloby

4. 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 nebo 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.
5. Dále žalobkyně uvádí, že jí správce daně doměřil za kontrolovaná období dodatečně DPH z nákupů zboží od všech dodavatelů na tržnici SAPA, ale i ze soukromých plateb a z plateb zaplacených zákazníky prostřednictvím běžného platebního terminálu SUMUP. Kromě dramatického doměření daně správce daně vyčísлил vysoké penále a úroky. Žalobkyně vysvětlila a doložila správci daně vše, co bylo v jejích možnostech, se správcem daně

komunikovala. O skutečnosti, že nelhala svědčí i kontroly prováděné finančními úřady na prodejně oblečení a přijetí vysvětlení v rámci odvolacího řízení k soukromým platbám.

6. Žalobkyně označuje za předmět sporu napadené rozhodnutí týkající se zdaňovacích období měsíců prosince 2018 a ledna 2019, přičemž sporné po vyjasnění rozporovaných soukromých plateb zůstaly platby prostřednictvím terminálu SUMUP a nákupy na tržnici SAPA.

Platby prostřednictvím platebního terminálu SUMUP

7. Žalobkyně namítá, že jí v daňovém řízení správce daně nesdělil takové vážné a důvodné pochybnosti, na základě kterých by na ni mělo přejít důkazní břemeno. Neuvedl takové kvalifikované pochybnosti vyvracející její tvrzení, že se jedná o úhrady zákazníků prostřednictvím běžného platebního terminálu tak, jaký známe všichni při placení kartou (nebo z nákupu po internetu). K výzvě žalovaného přitom banka potvrdila, že účet, na který se žalovaný dotazoval, je společnosti SUMUP a ta zajišťuje pro prodejce platební terminály. Na základě žalovaným provedeného dokazování ob stojí tvrzení žalobkyně.
8. Žalobkyně namítá, že správci daně předložila mimo jiné Výpis z archivu peněžního deníku (jako přílohu k doplnění odvolání). Tímto důkazem se daňové orgány nezabývaly. Jde o opomenutý důkaz. Správce daně neumožnil žalobkyni unést důkazní břemeno, pokud by jí dle tvrzení správce daně skutečně tížilo.
9. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, kdy se odmítl zabývat rozhodnými skutečnostmi či dokonce navrženými důkazy. Žalobkyně poukazuje na to, že daňové orgány po podání odvolání prováděly vyhledávací činnost. Pokud žalovaný v odvolacím řízení přistoupil sám k žádostem a telefonátům na banku společnosti SUMUP, tím spíše mohl šetření provést u této společnosti provozující terminál, který by mu doložil a potvrdil tvrzení žalobkyně. Na základě žalovaným provedeného dokazování ob stojí tvrzení žalobkyně. Ze spisu je dále zřejmé, že po prohledání webových stránek SUMUP muselo být žalovanému zřejmé, že platby od SUMUP chodily souhrnně, a to po odečtení poplatku. Proto nemohly zcela odpovídat platbám kartou od zákazníků (v počtu ani částce). Jedná se o opomenuté zjištění, které vyplynulo v rámci dokazování provedeného žalovaným. Z webových stránek rovněž vyplynuly kontakty na společnost SUMUP, která není a nebyla pro správce daně nedostižitelná.
10. Daňové orgány nepostupovaly v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu tak, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně.
11. Žalobkyně namítá, že správce daně postupuje nedůvodně rozdílně v případě nyní řešeného zdaňovacího období (daňová kontrola provedená Finančním úřadem Břeclav) a zdaňovacího období únor a březen 2019 (daňová kontrola provedená Finančním úřadem Liberec). V daňovém řízení, které se týkalo zdaňovací období únor a březen 2019, správce daně platby SUMUP nerozporoval, naproti tomu za nyní řešená zdaňovací období byla žalobkyni doměřena DPH z přijatých plateb od zákazníků podruhé, i když není jisté, že nikomu v seznamu dalších klientů SUMUP to neučinil.
12. Podle žalobkyně se žalovaný dopustil pochybení „dvojitého přičítání téhož“ a dvakrát ji zatížil za jednu věc. Žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou materiální pravdy.

Nákupy na tržnici SAPA

13. Žalobkyně namítá, že byla seznámena s judikatorními závěry ve vztahu k povinností podnikatelů, k důkazní stopě i k plněním na tržnici SAPA až před podáním této žaloby. V letech předcházejících roku 2018 či 2019 nic nenaznačovalo, že by plnění od prodejců na tržnici SAPA bylo problematické, a ani žalobkyně s nimi dříve neměla problém. Do té doby byla zástupcem ujišťována, že na ni žádné důkazní břemeno nepřešlo.
14. Doměření DPH, penále a úroky jsou pro ni likvidační a zničující.
15. Žalobkyně namítá, že se musela stát obětí komplotu lidí využívajících prostory tržnice SAPA k pochybné a pravděpodobně nezákonné činnosti. Nadto cokoli je doloženo, není dostačující, a cokoli je zjištěno ve prospěch žalobkyně, je bagatelizováno. Důkazní břemeno je tak pro žalobkyni v tomto oboru a v tomto tržním prostředí neunesitelné. Daný závěr předjímal i správce daně ve výzvě č. j. 2921541/22/3008.
16. Žalobkyně namítá, že její procesní postavení bylo nerovné. Správce daně požadoval dokládat další a další důkazní prostředky, přičemž na všechny nahlížel automaticky ve světle zjištěných nestandardních okolností. Proto i kdyby doložila další důkazní prostředky, stejně by dle správce daně neunesla důkazní břemeno. Zjištění u některých firem přitom vrhlo špatné světlo na všechny dodavatele žalobkyně a nárok na odpočet jí nebyl uznán u žádného z nich. Běžný občan nemůže bez policejních nástrojů vyšetřit, kdo skutečně převody realizoval a zda s jistotou nebyl plátcem DPH. Daňové subjekty se v obdobných případech dostávají do důkazní nouze ohledně prokázání skutečného dodavatele a plnění a je jim fakticky upřena jakákoli možnost něco prokázat.
17. Závěr žalovaného, že z veřejně dostupných zdrojů je známo, že v areálu tržnice SAPA dochází k nejrůznějším podvodům a obchodování s místními obchodníky může být velmi rizikové, nemá předně k období let 2018 a 2019 podklad ve spise a je nepřezkoumatelný.
18. Správce daně považoval žalobkyni jako účastníka podvodu, aniž by doložil, že u jejího plnění chybí daň a současně jí neumožnil prokázat, že účastníkem podvodu nebyla. Žalobkyně namítá vnitřní rozpornost závěrů správce daně, který ji vytýká, že obchodovala v místě s nejrůznějším podvody a nebyla dostatečně obezřetná, a tak nemá důkazy, kterými by mohla své tvrzení prokázat. Stát by měl přitom zajistit škodu po osobách, které podvodnou činnost páchaly, nemá chtít daň znovu po podnikateli, který ji již jednou prostřednictvím svého dodavatele uhradil.
19. Rozsah ověřování dodavatelů je nemalý. Ověřování dodavatelů přitom zákon ve vztahu k prokázání § 72 a § 73 o zákona DPH nestanoví, stanovila ho judikatura soudů ve vztahu k daňovým podvodům. Žalobkyně se do daňového podvodu nezapojila. Hodnocení důkazů je selektivní. Cokoli doloží, je nedostatečné.
20. Správce daně nikdy žalobkyni nezavolal s informací, co má jako podnikatel hlídat. Ve škole se to neučí a v žádné právní úpravě to není. Ze zkušenosti její zástupkyně vyplývá, že jiní správci daně obeslali daňové subjekty s informacemi, jaké okolnosti jsou rizikové. Jde o nerovný přístup k daňovým subjektům.
21. Žalobkyně namítá, že na ni nebylo přeneseno důkazní břemeno. Pochybnosti správce daně ve výzvě byly nedostatečné. Týkaly se zejména chybějících údajů na fakturách ohledně velikosti a barvy oblečení. Pokud navíc pozdější výzva uvádí jiné okolnosti než předchozí, lze předpokládat, že původní pochybnosti byly již odstraněny.

22. Ze správního spisu plynou následující skutečnosti, které nejsou mezi stranami sporné. Žalobkyně k dotčeným plněním předložila daňové doklady od dodavatelů, i další doklady jako EET. Dodavatelé uvedli žalobkyni jako příjemce plnění ve svých kontrolních hlášeních. Plnění se tak správci daně objevila jako spárovaná. Žalobkyně použila přijatá plnění ke své ekonomické činnosti. Dodavatelé žalobkyně, které jako problematické zpětně napadá správce daně, nebyly problematickými v době předmětných prodejů zboží na tržnicích SAPA či Olomoucká. Účetní žalobkyně prověřil, že měli platné DIČ, doložili fakturu a EET výpisy a nebyli v registru nespolehlivých plátců.
23. Správce daně postupoval nestandardně a dospěl k nesprávnému závěru, že neunesla důkazní břemeno k dodavatelům. Správce daně podle žalobkyně při hodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí jednatelů dodavatelů neprovedl dostatečné šetření ve vztahu k vlastním kontrolám EET a skutečností, kdo kontrolní hlášení posílal a kdo fakticky za dodavatele jednal, pokud jednatelé tvrdí, že jim firmy nic neříkají. Správce daně neprovedl svědecké výpovědi, kdy odmítl provést předvedení, ke kterému standardně přistupuje, nebo použil jako podklad záznamy, u kterých daňový subjekt nemohl být účasten a uplatňovat u nich svá procesní práva a povinnosti. Správce daně nevyslechl většinu svědků, čímž porušil zejména § 92 odst. 2 daňového řádu.
24. Správce daně díky přímému kontaktu se společností SUMUP zjistil, že žalobkyně dostává pravidelné výpisy o evidovaných platbách, které nebyly správci daně doloženy. K tomu došlo kvůli profesnímu pochybení a hrubého omisivního jednání v plnění povinnosti zástupce žalobkyně v daňovém řízení. Pokud by k tomu nedošlo, žalobkyně by prokázala svá tvrzení stran plateb provedených prostřednictvím SUMUP. Správce daně nesplnil svoji zákonnou povinnost postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy tak, aby zjistil stav věci, o kterém nejsou důvodné pochybnosti. Žalobkyně tak předkládá výpisy z platebního terminálu SUMUP jako „opomenutý důkaz“ až nyní. Nejedná se o tzv. „nova producta“, ale pouze o „nova reperta“, nikterak nemodifikující skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu ve smyslu § 75 s. ř. s.
25. Správce daně neprovedl svědecké výpovědi jednatelek společnosti RESKITO, paní M. H., a společnosti PENTAMON (paní R. V.). A ani další výsledky jednatelů nebyly správcem daně dostatečně provedeny. Správce daně měl zajistit předvedení paní H. Policií ČR. Namísto provedení svědeckých výpovědí založil do spisu protokoly z jiných řízení, které se netýkaly žalobkyně. Žalobkyně ani její zástupce se tak nemohli výsledků účastnit, nemohli svědkům klást otázky.
26. Žalobkyně předala správci daně nejen daňové doklady, jak je nesprávně uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, ale i další doklady – dodací listy, EET účtenky od dodavatelů, pokladní deník. Dokládala i další podklad, který ale na výzvu správce daně musela převzít zpět. Je tedy pochybné, zda je správní spis úplný a jestli měl žalovaný veškeré podklady pro správné rozhodnutí ve věci.
27. Ve správním spise nejsou podklady k tvrzením správce daně, že nahlášené provozovny EET neodpovídají provozovně v tržnici SAPA. Z podkladů by přitom mělo vyplynout, kdo tyto provozovny správci daně nahlásil a kdo za dodavatele v rámci EET kontrol se správcem daně jednal. Pokud to byli jednatelé, pak správce daně nemohl jejich výpovědi popírající jejich několikaleté působení u dodavatelů považovat za věrohodné. Podklady k EET a jejich kontrolám má přitom správce daně a na jejich potřebu byl v řízení upozorněn. Správce daně si však z těchto údajů vybral pouze ty okolnosti, které se hodily pro jeho skutkovou verzi.

28. Žalobkyně namítá porušení § 7 odst. 1 daňového řádu. Správce daně nepostupoval tak, aby žalobkyni nevznikaly zbytečné náklady. Vedl dvě daňová řízení ohledně čtyř na sebe navazujících měsíců a týkajících se stejných dodavatelů žalobkyně. Vedl kontrolu téměř 4 roky, což má vliv na astronomickou výši úroků z prodlení.
29. V podání ze dne 17. 5. 2024 žalobkyně brojila proti závěru správce daně, že neunesla důkazní břemeno. Uvedla, že žalovaný neprovedl žalobkyní navržený důkaz a nijak jej v napadeném rozhodnutí nezohlednil a nevyhodnotil. Žalobkyně dále namítala, že správce daně neshledal, že dokazováním vyvrátil její předložená tvrzení a doplněná vysvětlení. Z dokazování vyplynulo, že se v případě SUMUP jednalo o využití platební brány na světové úrovni k úhradám kartou u běžných obchodníků a že si platební brána jako zprostředkovatel platby strhává poplatky dle obchodních podmínek a tyto vyplácí po stržení poplatku postupně jako souhrnné platby. Nejméně v této otázce absentovaly kvalifikované pochybnosti. Žalovaný navíc ustrnul v prošetřování, jakmile se tvrzení žalobkyně ukázala pravdivá. To nesvědčí o skutečnosti, že žalobkyně neposkytla pravdivá vysvětlení, ale svědčí to o tom, že další doplnění již nebyla potřebná. Zjištění správce daně korespondovalo s tvrzením žalobkyně a správce daně si mohl další podrobnosti stejně jako v případě oslovení banky či procházení webových stránek společnosti SUMUP ověřit. Na podporu své argumentace žalobkyně cituje výňatky z nálezů Ústavního soudu. Dále žalobkyně namítala, že již uhrazená daň nemá být inkasována podruhé. V daném případě nic nesvědčí o ztracené dani či o daňovém podvodu. Pokud žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pak nepostupoval tak, aby šetřil její procesní práva a zjistil skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Důkazní břemeno musí správce daně umožnit unést, aby nebylo pochyb o úplném zjištěném skutkovém stavu. Navržené důkazní prostředky, které jsou způsobilé k prokázání tvrzení, nelze zásadně opomíjet nebo dopředu vylučovat bez jejich provedení a hodnocení. Dle žalobkyní citované judikatury Ústavního soudu je tak ještě v možnostech, aby obecné soudy tuto vadu napravily v řízení. Žalobkyně z procení opatrnosti navrhuje k provedení následující důkazy: výpis z archivu peněžního deníku (navržen v daňovém řízení s obsahem správního spisu); správcem daně zajištěný výpis – bankovní účet SUMUP č. 4049900016/7910 z neveřejné části (za účelem prokázání, že žalovaný ověřil, že obdobné souhrnné platby chodí po odečtení poplatků a se zpožděním standardně všem subjektům jako souhrnné platby); svědecké výpovědi v žalobě uvedených nevyslechnutých jednatelů společností RESKITO INVEST s.r.o. (paní M. H.) a PENTAMON trade s.r.o. (paní R. V.), podklady zaslané soudu dne 2. 4. 2024 – podrobné přehledy o poukázaných platbách a tržbách vydané společností SUMUP; doložení všech správcem daně vedených evidencí EET k dodavatelům žalobkyně v tržnici SAPA, které vůči žalobkyni nepředkládali jen formální faktury, ale dokládali jí zaevidování u správce daně s jedinečnými identifikátory v rámci povinné evidence EET. Žalobkyně namítá, že správce daně tyto doklady v řízení i přes návrhy neprovedl k dokazování.
30. V podání ze dne 28. 11. 2024 žalobkyně namítá, že v žalobě upozorňovala na opomenutý důkaz – Výpis z peněžního deníku zaslaný v doplnění odvolání ze dne 19. 2. 2022. Uvádí, že po nahlédnutí do spisu zjistila, že tento důkaz nebyl vůbec postoupen soudu. V době vydání napadeného rozhodnutí měl mít žalovaný tento důkaz k dispozici (měl mu být postoupen s odvolacím spisem). Pokud se tak nestalo, jde k tíži žalovaného, že se s tímto důkazem nevypořádal. Dále žalobkyně namítá, že pokud daný důkaz nebyl postoupen k soudu, zakládá to neúplný správní spis. K tomu žalobkyně k důkazu navrhuje: výpis z peněžního deníku (viz doplnění odvolání 19. 2. 2022); dodejka o dodání přílohy spolu s odůvodněním

odvolání). Žalobkyně rovněž namítá, že v souvislosti s uvedeným nemohl být zjištěn skutkový stav a nelze uzavřít, že neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně namítá následující vady v dokazování. Svědek A. P., který byl během šetření nedosažitelný, se nevyjádřil k předmětu řízení, jeho výslech nebyl proveden, správce daně se nepokusil svědka kontaktovat/dostihnout opakovaně, ačkoli naznal, že uvedený důkazní prostředek je potřebný ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Paní M. H. byla pouze předvolána bez pokusu k opětovnému předvolání. Správní praxe je přitom podle žalobkyně taková (a soudu by mělo být známo z jiných řízení), že správce daně kontaktuje, resp. obesílá svědka dvakrát a nepodaří-li se mu svědka zkontaktovat, žádá policii o předvedení. Nic z toho se ale nestalo. Pokud správce daně naznal, že uvedený důkazní prostředek je nezbytný ke správnému zjištění skutkového stavu, bylo chybou a rovněž v rozporu se správní praxí, že správce daně tento důkazní prostředek nezajistil.

31. Ke svědecké výpovědi paní R. V. žalobkyně namítá, že byla provedena bez přizvání žalobkyně formou úředního záznamu, a to ve vztahu k jinému daňovému subjektu než žalobkyni (A62). Správní spis přitom evidentně není kompletní, neboť neobsahuje ani, jakým způsobem se svědkyně o jednání se správcem daně měla dozvědět, žalobkyně nebyla o konání výslechu informována a nebyla k němu přizvána, i když je to její významné procesní právo. Svědkyni navíc žádné předvolání nebylo doručeno (resp. celá obálka se vrátila zpět), svědkyně tak nebyla řádně kontaktována. Dále žalobkyně namítá, že nebyl proveden výslech svědkyně F., ke kterému by byla žalobkyně pozvána a mohla ověřovat totožnost, svéprávnost a věrohodnost dané osoby a klást otázky. Je zde pouze protokol o ústním jednání ÚZ382299/21. Žalobkyně opakovaně namítá, že k důkazu nebyl proveden peněžní deník. K výpisům SUMUP namítá, že správce daně, kterému dle obsahu spisu byla minimálně známa existence měsíčních výpisů si tyto nevyžádal od provozovatele SUMUP, kdy neuvedl žádné kvalifikované pochybnosti k těmto plněním.
32. Naznal-li správce daně důvodnost provedení právě těchto důkazních prostředků, pak jejich řádným neprovedením nebo skutečností, že k jejich provedení nepřizval daňový subjekt, aby uplatňoval svá procesní práva, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností, neboť v rozporu s § 1 daňového řádu nepostupoval tak, aby byl zjištěn správný skutkový stav, a tedy aby byla stanovena správně daňová povinnost a neumožnil daňovému subjektu uplatňovat jeho práva. Právě právo žalobkyně na řádný a spravedlivý proces byl zde porušen.
33. Žalobkyně poukazuje na složitou situaci, ve které se nachází. Uvádí, že žádala o odpuštění části úroků, ale její žádosti správce daně nevyhověl. Namítá, že správce daně nezpochybňoval fakticitu přijetí a existenci zboží a daně z jeho prodeje či výdaje. Nejjistil ani žádné okolnosti svědčící o zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Žalovaný neuznal nejen dodavatele, u kterých žalobkyně zboží nakoupila, ale ni platby přes platební terminál SUMUP. Žalobkyně z těchto plateb vykázala a odvedla DPH a nyní ji žalovaný z těchto plateb doměřil DPH opakovaně, navíc ještě penále a úroky, což je pro žalobkyni likvidační. Namítá, že žalovaný v daňovém řízení akceptoval její argumentaci, že není nositelkou důkazního břemene a na základě vysvětlení žalobkyně správce daně dle údajů od ní sám zjišťoval a vyhledával skutečnosti týkající se plateb přes platební bránu.
34. Žalovaný ověřil tvrzení žalobkyně jak u banky, tak u platební brány, tedy zjistil, že vysvětlení a tvrzení žalobkyně jsou evidentně odpovídající (že skutečně platby na účtu jsou od SUMUP platební brány). I přes to bezdůvodně, kdy všechny žalovaným zjištěné skutečnosti dosvědčovaly tomu, že žalobkyně platby skutečně vykázala a zdanila, což se i

stalo, tak správce daně překvapivě účelově rezignoval v dalším svém ověření a zcela překvapivě konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž by nějaké kvalifikované pochybnosti v tomto směru skutečně zjistil a sdělil. Žalovaný tak uzavřel, že důvodem neunesení důkazního břemene je, že nepředložila měsíční výpisy. Správce daně přitom je povinen zjišťovat veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, nikoliv jen skutečnosti svědčící jemu zamýšlené skutkové verzi. Navíc poslední výzvou k prokázání skutečností, kde správce daně uváděl výhrady (a47) se toto nejevilo jako dále problematické.

35. Obdobně v případě argumentace žalovaného ve vyjádření a posouzení skutkového stavu v době vydání rozhodnutí - EET nyní žalovaný uvádí (bod 12 vyjádření), že pokud žalobkyně odkazovala na EET, měla k tomu v řízení doložit důkazní prostředky. Žalobkyně přitom odkazuje na své podání, kde toto žádala po správci daně. A dále ke skutečnosti, že tyto podklady již byly a jsou obsahem spisu pod č.j.-41208/23/5300-21442-712585 (pod bodem 12, bod 11 soupisu, D1, D2, D3, D4, d5 a D6d3 si to odvolací orgán vyžádal) je výslovně od žalovaného uvedeno, že údaje sdělované správcem daně v řízení vyplývaly z výpisů EET kterými správce daně již v prvoinstančním řízení disponoval a vycházel z nich. Není tak pravdou, že by je žalobkyně byla povinna předkládat jako důkaz něco, co je už dávno obsahem správního spisu. Žalovaný je přitom povinen přihlížet ke všemu, co již v řízení vyšlo najevo. Žalobkyně není povinna opětovně dokládat něco, co je žalovanému z vlastní úřední činnosti známé.
36. Konečně žalobkyně dle údajů v obsahu spisu kontaktovala jiného dalšího odběratele uvedených subjektů v kontrolním hlášení, kdy ji bylo sděleno, že tomuto odběrateli též po prověření podkladů správce daně žádnou daň nedoměřil. Tedy u dalších odběratelů v obdobném postavení jako je žalobkyně vykázána plnění nerozporoval a nezpochybňoval.
37. Dle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Za uvedeného stavu z procesní opatrnosti žalobkyně navrhuje k důkazu u dalších odběratelů uvedených v kontrolním hlášení deklarovaných dodavatelů, kteří řešené plnění sami též správci daně vykazali doložení jejich anonymizovaných zpráv o kontrolách, a to k prokázání, že správce daně v případě žalobkyně zakládá nedůvodné rozdíly, kdy evidentně doposud ani neprovedl dokazování tak, aby zjistil skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti.

III. Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje k jednotlivým žalobním bodům.

IV. Ústní jednání

39. V rámci ústního jednání konaného dne 20. 11. 2025 obě strany setrvaly na své dosavadní argumentaci a procesních stanoviscích a odkázaly na svá písemná podání ve věci. V průběhu jednání soud zjistil, že nebyla dodržena lhůta ve smyslu § 49 odst. 1 s.ř.s.; zástupkyně žalobkyně k dotazu soudu uvedla, že na jejím zachování netrvá.
40. Žalobkyně navrhovala provedení následujících důkazů: faktura – Poplatky SumUp za prosinec 2018 ze dne 1. 1. 2019, Přehled poukázaných plateb za prosinec 2018 ze dne 1. 1. 2019 (časové období 01. 12. 2018 – 31. 12. 2018), Faktura – Poplatky SumUp za leden 2019

ze dne 1. 2. 2019, „Přehled poukázaných plateb za“ ze dne 1. 2. 2019 (časové období 01. 01. – 31. 01. 2019), pokladní doklady, účtenky.

41. Z procení opatrnosti navrhovala k provedení rovněž další důkazy: výpis z archivu peněžního deníku (navržen v daňovém řízení s obsahem správního spisu) včetně dodejky k doplnění odvolání, jehož byl přílohou; správcem daně zajištěný výpis – bankovní účet SUMUP č. 4049900016/7910 z neveřejné části (za účelem prokázání, že žalovaný ověřil, že obdobné souhrnné platby chodí po odečtení poplatků a se zpožděním standardně všem subjektům jako souhrnné platby); svědecké výpovědi v žalobě uvedených nevyslechnutých jednatelů společností RESKITO INVEST s.r.o. (paní M. H.) a PENTAMON trade s.r.o. (paní R. V.); doložení všech správcem daně vedených evidencí EET k dodavatelům žalobkyně ba tržnici SAPA, které vůči žalobkyni nepředkládali jen formální faktury, ale dokládali jí zaevidování u správce daně s jedinečnými identifikátory v rámci povinné evidence EET. Žalobkyně namítá, že správce daně tyto doklady v řízení i přes návrhy neprovedl k dokazování.
42. Krajský soud nepřistoupil k provedení žalobkyní navrhovaných důkazů, jak bude zdůvodněno níže.
43. Listinami obsaženými v prvostupňovém a v odvolacím správním spise soud dokazování neprováděl, nicméně z údajů v nich obsažených vycházel při ověřování skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadených rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

44. Soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
45. V podané žalobě žalobkyně uplatnila obsáhlejší argumentaci, některá z tvrzení rozvíjela v následných písemných podáních
46. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne

6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17).
47. Pokud jde o podstatu věci, správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, neboť žalobkyně neprokázala, že je přijala od těchto dodavatelů (nebo od jiného dodavatele v postavení plátce DPH) a neprokázala, že tato plnění byla dodána v deklarovaném předmětu a rozsahu. Dále neprokázala správnost odvedení daně na výstupu v souladu s § 13, § 20a a § 21 zákona o DPH, tedy zda přiznala daň na výstupu ze všech uskutečněných zdanitelných plnění. S tím žalobkyně nesouhlasí. Namítá, že na ni důkazní břemeno nepřešlo, a pokud ano, žalovaný jí ho neumožnil unést.
48. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní, přičemž má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
49. Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
50. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením

daňového dokladu, byť formálně správného (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

51. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
52. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně v průběhu prvostupňového daňového řízení vydal čtyři výzvy k prokázání skutečností, a to výzvu ze dne 14. 2. 2020, č. j. 644633/20 (dále jen „Výzva I“), výzvu ze dne 30. 12. 2020, č. j. 5055441/20 (dále jen „Výzva II“), výzvu ze dne 20. 5. 2021, č. j. 2783716/21 (dále jen „Výzva III“), a výzvu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 398740/21 (dále jen „Výzva IV“).
53. Ve výzvě I správce daně vyjádřil své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH, protože nebylo zřejmé použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Pochybnosti správce daně vznikly na základě sdělení žalobkyně, že si nevede evidenci zásob, ze které by byl zřejmý pohyb zásob, resp. evidence prokazující použití nakoupeného zboží k ekonomickým účelům. Pochybnosti správce daně se týkaly daňových dokladů od dodavatelů PENTAMON trade s.r.o. a RESKITO INVEST s.r.o. (za zdaňovací období prosinec 2018) a daňových dokladů od dodavatelů GLOBAL TECHMOTIVE, s.r.o. a OMEGA FRACHT s.r.o. (za zdaňovací období leden 2019).
54. Ve výzvě II správce daně vyjádřil své pochybnosti o správnosti údajů o výši uskutečněných plnění a dani na výstupu uvedených v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019. Z výzvy II plyne, že žalobkyně dle svého sdělení správci daně prodávala dámské oděvy a boty, a to v prodejně v Podivíně, na e-shopu, který byl spuštěn v dubnu 2019, a na Facebooku. Z žalobkynin předložených dokladů nebylo zřejmé, z jaké části se jedná o tržby z prodejny a z jaké části se jedná o tržby ze zmíněné sociální sítě. Správce daně v součinnosti s Českou poštou, s.p. zjistil následující skutečnosti. Žalobkyně a Česká pošta, s.p. uzavřely dohody týkající se poštovních služeb a zásilek Balík do ruky, na základě kterých Česká pošta, s.p. vystavila žalobkyni daňové doklady s předmětem plnění Balík do ruky do 30 kg v množství 456 ks (datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2018) a Balík do ruky do 30 kg v množství 1 125 ks a standardní balík mezinárodní do 10 kg v množství 1 ks (datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2019). Dále správce daně v součinnosti s Fio bank, a.s., a nahlédnutím do Elektronické evidence tržeb zjistil, že počet plateb na bankovním účtu žalobkyně převyšuje počet tržeb zaevidovaných v EET. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda ze všech uskutečněných zdanitelných plnění byla odvedena daň na výstupu v souladu s § 13, § 20a a § 21 zákona o DPH, resp. zda plnění z prodeje zboží na zmíněné sociální síti, která jsou předmětem daně dle uvedených ustanovení zákona o DPH byla součástí daně na výstupu.
55. Ve výzvě III správce daně vyjádřil své pochybnosti jednak ohledně uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, jednak ohledně správnosti odvedení

daně na výstupu v souladu s § 13, § 20a a § 21 zákona o DPH. Ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně z plnění poskytnutých dodavateli PENTAMON trade s.r.o. a RESKITO INVEST s.r.o. (za zdaňovací období prosinec 2018) a dodavateli GLOBAL TECHMOTIVE, s.r.o. a OMEGA FRACHT s.r.o. (za zdaňovací období leden 2019) správce daně uvedl, že žalobkyně předložila pouze formálně daňové doklady od uvedených dodavatelů a nepředložila žádný důkaz, ze kterého by bylo zřejmé, že uvedené nákupy realizovala a že je realizovala právě od těchto dodavatelů. Správce daně vyjádřil pochybnosti zejména, že zboží bylo dodáno a že bylo dodáno dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Ve vztahu ke správnosti odvedené daně na výstupu správce daně sdělil, že v součinnosti s Českou spořitelnou, a.s. a Fio bankou, a.s. zjistil přijaté platby na účtech žalobkyně. Tyto přijaté platby se odlišovaly od údajů vykázaných v daňových přiznáních za dotčená zdaňovací období resp. údajů EET v prodejně, které žalobkyně předložila správci daně. Správci daně vznikly pochybnosti o odvedení daně na výstupu z plateb, které byly připsány na účty žalobkyně.

56. Ve Výzvě IV správce daně vyjádřil své pochybnosti jednak ohledně uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, jednak ohledně správnosti odvedení daně na výstupu v souladu s § 20a a § 21 zákona o DPH. Z Výzvy IV vyplývá (viz str. 6), že u správce daně přetrvávají pochybnosti sdělené žalobkyni ve Výzvách I, II a III, avšak s ohledem na zásadu spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) správce daně shrne a podrobněji osvětlí existenci skutečností, které zpochybňují věrohodnost daňových dokladů, popř. účetnictví žalobkyně. Ve výzvě IV podrobně popsal zjištění ohledně dodavatelů žalobkyně, která zpochybňují reálný výkon jejich ekonomické činnosti (např. deklarování dodavatelé v předmětných zdaňovacích obdobích nezveřejňovali účetní závěrky, sídlili na virtuálních adresách, neměli zaměstnance či provozovnu ani dopravní prostředek, který by mohl být využitelný k přepravě zboží). Dále poukázal na absenci dostatečně konkrétní specifikace zboží na předložených daňových dokladech. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna právě těmito deklaroványi dodavateli a v deklarováném předmětu a rozsahu. Ve vztahu k odvedení daně na výstupu správce daně zopakoval, že na základě porovnání údajů z elektronické evidence tržeb, z evidencí pro účely DPH a z bankovních výpisů z účtu žalobkyně vedeného u České spořitelny, a.s. a z účtů žalobkyně vedených u Fio bank, a.s., vše nasvědčuje tomu, že částky na bankovních účtech žalobkyně nejsou součástí údajů evidovaných v EET a evidenci pro účely DPH. Částky na bankovních účtech žalobkyně se od údajů vykázaných v EET liší počtem i hodnotami. Není jasný původ částek na bankovních účtech žalobkyně ani to, zda se jedná o částky přijaté za plnění, u nichž plátcí daně nevzniká povinnost přiznat daň dle zákona o DPH nebo se jedná o plnění osvobozené od DPH nebo se případně jedná o plnění, která nejsou předmětem daně či jsou z předmětu daně vyňata. Žalobkyně v přihlášce k registraci DPH uvedla pouze jeden účet vedený u Fio bank, a.s., který je současně jediným zveřejněným účtem ve veřejně přístupném registru plátců DPH. To zakládá důvodnou pochybnost, že je z příchozích plateb na další účty žalobkyně vedené u České spořitelny, a.s. (za zdaňovací období prosinec 2018 celkem 18 820 Kč, za zdaňovací období leden 2019 celkem 4 354 Kč) a Fio bank, a.s. (za zdaňovací období prosinec 2018 celkem 325 914 Kč, za zdaňovací období leden 2019 celkem 772 577,09 Kč), odváděna DPH na výstupu.
57. Veškeré pochybnosti správce daně podrobně popsal v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 3. 2022, č. j. 915338/22 (dále jen „seznámení s VKZ I“), resp.

zopakoval a doplnil pochybnosti uvedené ve Výzvách I – IV a zjištění, která k těmto pochybnostem vedla (viz body III.1. -3. seznámení s VKZ I). V seznámení s VKZ I se správce daně rovněž zabýval tvrzeními žalobkyně v odpovědích na Výzvy I – IV a podrobně hodnotil předložené důkazní prostředky (viz bod III.3. seznámení s VKZ) s tím, že jimi žalobkyně pochybnosti správce daně nevyvrátila. Je tak nedůvodná námitka žalobkyně, že není zřejmé, zda správce daně pracoval se všemi předloženými podklady. Správce daně rovněž hodnotil důkazy, které prováděl z vlastní iniciativy. Ve vztahu k pochybnostem ohledně uplatněného nároku na odpočet správce daně mj. doplnil, že jednatelky dodavatelů uvedly, že za dodavatelské obchodní společnosti nejednaly, jednáním nikoho nepověřily, nevystavovaly daňové doklady. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně ani na výzvy k prokázání skutečností nesdělila žádné informace o průběhu nákupů, osobách, se kterými jednala, nebo o prostorách, kde k nákupům mělo dojít, aby tak prokázala, že dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech byli skutečnými dodavateli předmětných zdanitelných plnění. Není tak známo, kdo byli skuteční dodavatelé zdanitelných plnění, ani to, v jakém předmětu a rozsahu žalobkyně zdanitelné plnění přijala. Správce daně shrnul, že žalobkyní předložené listinné důkazy, její tvrzení v reakcích na výzvy k prokázání skutečností, listinné důkazní prostředky získané správcem daně, ani svědecké výpovědi neprokázaly rozsah a předmět zdanitelných plnění, ani to, že k jeho přijetí došlo od deklarovaných dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Ve vztahu k pochybnostem ohledně daně na výstupu správce daně setrval na tom, že z výpisů (EET a bankovní účty žalobkyně) nelze najít shodu, která by prokazovala, že platby přijaté na bankovní účty byly součástí daně odvedené žalobkyní za dotčená zdaňovací období. Přestože správce daně sdělil pochybnosti, žalobkyně se k nim vůbec nevyjádřila. Neobjasnila původ přijatých plateb, neidentifikovala jejich původ, nesdělila, zda se jedná o částky přijaté za plnění, u nichž plátcí daně nevzniká povinnost priznat daň dle zákona o DPH nebo se jedná o plnění osvobozené od DPH nebo se případně jedná o plnění, která nejsou předmětem daně či jsou z předmětu daně vyňata. Žalobkyně neprokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu tak, jak deklarovala v daňovém priznání. Správce daně dospěl k závěru, že přijaté platby, o kterých žalobkyně neúčtovala, souvisí s její ekonomickou činností, přičemž z nich nebyla odvedena daň.

58. V reakci na seznámení s VKZ I žalobkyně uvedla, že přijatá plnění nakoupila v prostorách tržnice SAPA a správce daně tedy zaslal obchodní společnosti SAPARIA a.s. (dále jen „SAPARIA“) výzvu k poskytnutí údajů a k vydání listin z obchodní spolupráce s deklarovanými dodavateli za období roku 2018 a 2019. Společnost SAPARIA v odpovědi na výzvu uvedla, že deklarovaní dodavatelé nejsou v její evidenci nájemců a podnájemců, tzn., že mezi nimi a společností SAPARIA není uzavřený žádný smluvní vztah. Správce daně rovněž z Dotazovacího systému centrální databáze ADIS - centrální evidence EET, zjistil, že deklarovaní dodavatelé pro účely elektronické evidence tržeb uvedly místa svých stálých provozoven na adresách, která se nenacházela v prostorách tržnice SAPA. Dále správce daně zjistil, že veškeré účtenky EET k přijatým fakturám od deklarovaných dodavatelů byly elektronicky zaevidovány na pokladně s lokalizovanou adresou, která odpovídala nahlášené provozovně pro účely EET, tj. nejednalo se o adresy odpovídající tržnici SAPA. Krajský soud nahlédnutím do neveřejné části spisového materiálu ověřil, že zjištění správce daně mají oporu ve správním spise.

59. Správce daně vydal seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 8. 6. 2022, č. j. 3121362/22 (dál jen „seznámení s VKZ II“), do kterého doplnil výše uvedené skutečnosti.
60. Správce daně dále s ohledem na judikaturu *Kemwater Pro Chemie* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 2921541/22. Zopakoval své pochybnosti a vyzval žalobkyni, aby prokázala, že předmětná plnění přijala skutečně od deklarovaných dodavatelů nebo že je přijala od jiného jí identifikovaného dodavatele v postavení plátce nebo od jiné osoby či osob povinných k dani v postavení plátce DPH. Žalobkyně na výzvu reagovala sdělením, že na rozdíl od správce daně své důkazní břemeno unesla.
61. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 6. 2022, č. j. 3255223/22, jsou zopakovány závěry uvedené v seznámení s VKZ I a II s tím, že žalobkyně neodstranila pochybnosti ohledně přijatých i uskutečněných plnění. Následně správce daně vydal dodatečné platební výměry.
62. V doplnění odvolání ze dne 19. 8. 2022 žalobkyně mimo jiné uvedla, že na prodejně docházelo k platbám v hotovosti nebo prostřednictvím platební karty. V případě bezhotovostních plateb realizovaných na prodejně, všechny takto provedené platby putovaly na bankovní účet č. 4049900016/7910 správci platebního systému. Následně pak byly všechny tyto platby po několika dnech zaslány na zveřejněný bankovní účet žalobkyně č. 2901445452/2010, což vyplývá i z výpisů z účtu za předmětná zdaňovací období. Všechny platby byly zahrnuty v elektronické evidenci tržeb, kdy celková tržba byla zaúčtována jako daňový doklad vydaný a jeho úhrada byla provedena jednak v hotovosti a dále z banky v celkové sumě jednotlivých plateb přijatých kartami za příslušné období. Z doplnění odvolání dále vyplývá, že žalobkyně předložila jako důkaz i **archiv peněžního deníku za předmětná zdaňovací období, ve kterém je podle ní zřetelně vidět, že suma vykázaných bezhotovostních plateb přesně odpovídá platbám přijatým na bankovní účet č. 4049900016/7910.** Žalobkyně namítala, že dodatečným zdaněním příjmů na tomto účtu se správce daně dopustil duplicitního zdanění již vykázaných a zdaněných příjmů, čímž došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.
63. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 22. 6. 2023, č. j. 21872/23 (dále jen „seznámení“), vyplývá, že žalovaný nevyklučuje, že žalobkyně získávala část tržeb prostřednictvím platebních karet zákazníků, o čemž svědčí výpisy z uvedených bankovních účtů. Z výpisů z bankovních účtů obchodní společnosti Sumup Payments a žalobkyně vyplývá, že žalobkyně přijímala na svůj bankovní účet platby od zmíněné obchodní společnosti. To však neprokazuje, že se jedná o platby zahrnuté v EET, tedy ani skutečnost, že z těchto plateb žalobkyně odvedla daň na výstupu. Žalovaný rovněž uvedl, že není v moci daňových orgánů ze stávajících podkladů ověřit, zda žalobkyně skutečně odvedla DPH na výstupu z tržeb hrazených prostřednictvím platebních karet. Žalovaný sdělil, že žalobkyně měla možnost předložit podrobné přehledy o poukázaných platbách a přehledy o tržbách od společnosti SUMUP, které by měly obsahovat seznam veškerých karetních transakcí. Dané závěry pak žalovaný zopakoval rovněž v bodech 100-122 napadeného rozhodnutí.
64. S ohledem na výše uvedené krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobkyně, že na ní správce daně v daňovém řízení nepřenesl důkazní břemeno, resp. že jeho zjištění nebyla dostatečná na to, aby zpochybnila daňová tvrzení žalobkyně, nebo že žalobkyně z pozdějších výzev mohla oprávněně dovozovat, že se jí podařilo původní pochybnosti správce daně odstranit – to muselo být žalobkyni zřejmé nejpozději v okamžiku seznámení žalobkyně s výsledkem

kontrolního zjištění. Daňové orgány předešly souhrn zjištění a nesrovnalostí, které oprávněně odůvodňují pochybnosti ohledně správnosti uplatněného odpočtu DPH i daně na výstupu. Jednotlivé výtky žalobkyně nejsou způsobilé narušit tento celý souhrn zjištění správce daně.

65. 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. Tvrzení žalobkyně, že i kdyby správci daně doložila jakýkoli další podklad, správce daně by ho posoudil automaticky ve světle zjištěných nestandardních okolností, je ryze spekulativní, a tedy i nedůvodné.
66. Nelze přisvědčit ani námitce, že není jisté, zda daňové orgány disponovaly všemi doklady, které žalobkyně předkládala. Ve sdělení ze dne 18. 11.2019, č. j. 4762860/19, sice správce daně sděluje žalobkyni, že si může vyzvednout doklady, které mu byly předány dne 15. 10.2019 při zahájení daňové kontroly. Nicméně v úředním záznamu ze dne 18. 11. 2019, č. j. 4765958/19, správce daně zaznamenal, že si oskenoval veškeré písemnosti, které mu byly žalobkyni předány v rámci zahájení daňové kontroly. Přílohou úředního záznamu jsou vytištěné účetní doklady (mj. i dodací listy, účtenky).
67. Krajský soud dále podotýká, že žalobkyně v žalobě brojila ve vztahu k odmítnutí nároku na odpočet DPH pouze proti neprokázání deklarovaných dodavatelů, nic nenamítala proti neprokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění. Ve vztahu k dani na výstupu žalobní argumentaci omezila na zdanění plateb přijatých na její bankovní účet od společnosti Sumup Payments.

Dodání zboží deklarovanými dodavateli

68. Žalobkyně namítá, že v době uskutečnění předmětných plnění nic nenasvědčovalo problematickosti obchodů na tržnici SAPA. Namítá, že ve správním spise chybí podklady pro závěr žalovaného, že v době uskutečňování předmětných plnění byla veřejně známá velká rizikovost obchodů na tržnici SAPA. Také namítá, že pokud na tržnici působily subjekty, které vykonávaly pochybnou či nezákonnou činnost, nemůže běžný podnikatelský subjekt unést důkazní břemeno. Správce daně žalobkyni neinformoval, jaké okolnosti považuje za rizikové a co si má žalobkyně hlídat. Jiní správci daně takové informace ostatním daňovým subjektům poskytovali.
69. Tvrzení žalobkyně, že ve správním spise chybí podklady pro závěr žalovaného, že v době uskutečňování předmětných plnění byla veřejně známá velká rizikovost obchodů na tržnici SAPA, není podle krajského soudu způsobilé ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. I pokud by pro zmíněný závěr žalovaného chyběl podklad ve správním spise nebo i kdyby žalobkyně v době uskutečnění předmětných plnění nevěděla o problematických obchodních praktikách na tržnici SAPA, nemohlo by to zmírnit její povinnost plátce daně při prokazování nároku na odpočet DPH ani vyvrátit pochybnosti správce daně o přijetí plnění tak, jak je deklarováno na žalobkyni předložených daňových dokladech.
70. Daňové orgány nekladly žalobkyni k tíži, že své nákupy realizovala právě na tržnici, kde docházelo k problematickým obchodům, ale to, že nedokázala uspokojivě vysvětlit rozpory a pochybnosti, na které správce daně poukazoval, čímž se dostala do důkazní nouze. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde tato okolnost výhradně k její tíži.

71. K tomu krajský soud uvádí, že 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 opatřoval 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. Této své povinnosti se nemůže zprostit argumentem, že nevěděla o podvodných či pochybných praktikách na tržnici SAPA nebo že ji správce daně neinformoval (nevaroval), jaké okolnosti jsou rizikové a co si má žalobkyně hlídat nebo že jiné daňové subjekty takové informace obdržely (nadto posledně zmíněná skutečnost zůstala v rovině ničím neprokázaného žalobního tvrzení).
72. Ze zjištění správce daně současně vyplývá, že žalobkyně již v době uskutečnění předmětných plnění ignorovala varovné signály a počínala si neodpovědně (např. úhrada za zboží probíhala v hotovosti, ačkoli z daňového dokladu vyplýval bezhotovostní uzpůsob platby, deklarovaní dodavatelé neměli v evidenci zapsanou provozovnu v tržnici SAPA, nezveřejňovali účetní závěrky, měli virtuální sídla). Pokud přesto obchody realizovala v prostoru tržnice, měla si k nim pečlivě uchovat průkaznou stopu (nad rámec formálních účetních dokladů). To však neučinila. V dané situaci se obezřetnost žalobkyně nemohla vyčerpat ověřením platného DIČ, obdržením faktur a EET a nahlédnutím do evidence nespolehlivých plátců. 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).
73. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely v jeho sféře (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), žalobkyně je tak odkázána jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sama (rozsudek NSS z 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 33).
74. Dále žalobkyně namítala neprovedení svědeckých výpovědí. Správce daně podle ní odmítl provést předvedení svědků, ke kterému standardně přistupuje, nebo použil jako podklad záznamy z jednání, u kterých žalobkyně nemohla být přítomna.
75. Ve spisovém materiálu krajský soud ověřil, že správce daně předvoláním ze dne 13. 12. 2021, č. j. 4752250/21, vyzval paní F., která byla v dotčených zdaňovacích obdobích jednatelkou obchodních společností Kompletní Zakázková s.r.o. a GLOBAL TECHMOTIVE, s.r.o., aby se jako svědek dostavila dne 5. 1. 2022 na pracoviště správce daně z důvodu podání svědecké výpovědi týkající se obchodní spolupráce žalobkyně a zmíněných společností. O výsledku svědkyně byla žalobkyně vyrozuměna oznámením ze dne 13. 12. 2021, č. j. 4752705/21 (doručeno do datové schránky tehdejšího zástupce žalobkyně dne 15. 12. 2021). Zástupce daňového subjektu byl rovněž telefonicky a e-mailem vyrozuměn, že předvolání bylo paní F. doručeno (viz úřední záznam ze dne 4. 1. 2022, č. j. 12802/22). Následně správce daně předvoláním ze dne 7. 1. 2022, č. j. 34612/22, opakovaně vyzval paní F., aby se jako svědek dostavila dne 19. 1. 2022 na pracoviště správce daně z důvodu podání svědecké

výpovědi týkající se obchodní spolupráce žalobkyně a zmíněných společností. O výsledku svědkyně byla žalobkyně vyrozuměna oznámením ze dne 7. 1. 2022, č. j. 34640/22 (doručeno do datové schránky tehdejšího zástupce žalobkyně dne 7. 1. 2022). O výsledku svědkyně K. F. byl dne 19. 1. 2022 pořízen protokol o výsledku svědka, č. j. 146910/22. Z protokolu mimo jiné vyplývá, že se žalobkyně ani její tehdejší zástupce výsledku svědkyně K. F. nezúčastnili.

76. Z úředního záznamu ze dne 7. 1. 2022, č. j. 14450/22 (č. A58) vyplývá, že správce daně po neúspěšném pokusu předvolat svědkyně R. V. a M. H. kontaktoval Českou poštu s.p., aby se dotázal na důvod vrácení obálek s předvoláním. V případě paní V. obdržel informaci, že stálý doručovatel sdělil, že paní V. je dávno odstěhována. V případě paní H. správce daně obdržel informaci, že v systému České pošty je uvedeno, že adresát se odstěhoval. Z informačního systému evidence obyvatel ISEO správce daně zjistil, že uvedené osoby nezměnily místo pobytu, resp. dosud přetrvávají místa pobytu, na která byla odeslána předvolání.
77. Ve spisovém materiálu je dále úřední záznam ze dne 19. 5. 2022, č. j. 2903876/22 (A 72). Přílohu tvoří zpráva Policie ČR ze dne 4. 2. 2022, ve které je v reakci na žádost o předvedení uvedeno, že se na udané adrese (adresa jednatele v OR) nenachází a v dostupných evidencích Policie ČR nebyly zjištěny žádné informace ohledně bydliště, práci nebo jiného kontaktu; předvedení nemůže být provedeno. Jedná se o policejní zprávu převzatou ze spisu vedeného územním pracovištěm správce daně v Liberci. Ze správního spisu dále vyplývá, že se správce daně pokusil o zajištění svědecké výpovědi prostřednictvím mezinárodního dožádání. Dožádaný orgán v Maďarsku sdělil, že je pan P. v Maďarsku nedosažitelný.
78. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře trvá na tom, aby daňové orgány byly při zajišťování svědeckých výpovědí do nejvyšší možné míry kreativní a iniciativní, tj. aby se o výsledk dostatečně identifikovaného svědka skutečně a prokazatelně snažily a upustily od něj jen za výjimečných okolností. Pokud se například při pokusu o předvedení ukáže, že se svědek v pracovní době v místě svého bydliště nezdržuje, lze uvažovat o předvedení v jinou denní dobu nebo provést šetření ve známém místě svědkova pracovního působení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009-124, bod 43). Pokud se ovšem svědek na „oficiální“ adrese nezdržuje dlouhodobě a daňové orgány nemají žádnou další možnost, jak ho kontaktovat, mohou pro nedosažitelnost svědka od jeho výsledku upustit (rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 30; dále č. j. 10 Afs 253/2018-39, bod 10; nebo rozsudek ze dne 13. 7. 2021, č. j. 6 Afs 70/2021-29, bod 17). Naopak sdělí-li daňový subjekt k navrhovanému svědkovi jiné kontaktní údaje, daňový orgán prověří jejich využitelnost. Ukáže-li se ovšem jiná adresa jako nevyužitelná, protože se na ní například nachází zchátralý neobydlený dům, opět lze od výsledku upustit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 3 Afs 393/2020-32, bod 19). Podobně má daňový orgán využít i sdělený telefonický kontakt na svědka, ovšem už není povinen si ho sám dohledávat lustrací nejrůznějších databází, na jejichž vztah k tomuto svědkovi ani není upozorněn (rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 71/2019-32 ze dne 13. 6. 2019, bod 14).
79. S ohledem na shora uvedené skutečnosti krajský soud vyhodnotil, že správce daně výše popsaným postupem vynaložil dostatečnou míru aktivity, kterou po něm lze požadovat při zajištění přítomnosti svědka při výsledku. (srov. například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013). Nelze rovněž opomíjet, že předvedení svědka

je pouze možností nikoli povinností správce daně (100 odst. 2 daňového řádu). Nadto je třeba konstatovat, že ani sama žalobkyně zjištění správních orgánů o nepobývání jednatelek na adresách zapsaných v evidenci obyvatel (v případě pana P. na adrese na území Maďarska) nijak nevyvracela, ani neuvedla žádnou jinou možnost (adresa, telefon, email), jak jednatele dodavatelských společností kontaktovat, případně jak a kde je kontaktovala v minulosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Za těchto okolností by bylo zjevně bezúčelné svědkyně opakovaně předvolávat k výslechu nebo žádat o jejich předvedení na daných adresách. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, ve věci sp. zn. 5 Afs 24/2010 uvádí, že by „*bylo iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje, či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje*“. Tohoto postupu se správce daně v nynější věci držel. Nejvyšší správní soud sice v citovaném rozsudku uvedl, že pokud v odpovědi na dožádání byla sdělena další možná adresa svědka, a to navíc adresa, na které si svědek převzal doručovanou písemnost, je zcela evidentní, že bylo povinností správních orgánů prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka předvolat, případně z ní předvést. Shodná situace však v nynějším případě nenastala. Nelze proto z ničeho dovodit požadavek na větší procesní aktivitu správce daně (např. spočívající v žalobkyní namítané žádosti o předvedení).

80. Žalobkyně v podané žalobě správci daně vytýkala, že použil protokoly o výslechu svědkyň z jiných daňových řízení a že neproověřil, kdo za dodavatelské společnosti jednal se správcem daně v rámci EET kontrol nebo kdo za ně nahlásil provozovny EET. Pokud by správce daně zjistil, že to byly jednatelky, nemohl by správce daně hodnotit jako věrohodné výpovědi jednatelek popírající jejich působení v dodavatelských společnostech. To svědčí podle žalobkyně o selektivním přístupu k hodnocení důkazů. Žalobkyně navrhla provedení výslechu jednatelek v řízení před soudem.
81. K tomu krajský soud uvádí, že použití protokolů o výslechu svědkyň z jiných daňových řízení správci daně umožňuje § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně o protokolech převzatých z jiného daňového řízení musela vědět již před zahájením odvolacího řízení. Jejich obsah v daňovém řízení nijak nerozporeovala a nezpochybovala. Nadto v daňovém řízení sama žalobkyně nepožadovala vyslechnout jednatelky dodavatelských společností, aby jim mohla položit otázky. Tato skutečnost snižuje žalobkyní tvrzený zásah do jejich práv. Pokus o výslech svědkyň byl vlastní iniciativou správce daně. Žalobkyně netvrdí, co nového by měly výslechy svědkyň prokázat. Krajský soud k provedení výslechu jednatelek nepřistoupil.
82. Požadavek žalobkyně, aby správce daně z vlastní iniciativy prověřoval, kdo za dodavatelské společnosti jednal se správcem daně v rámci EET kontrol nebo kdo za ně nahlásil provozovny EET, pomíjí, že prokázání tvrzení o přijetí předmětného plnění od deklarovaných dodavatelů bylo na žalobkyni. Žalobkyně se v tomto směru nemůže dovolávat aktivity správce daně při zjišťování skutkového stavu, aniž by k tomu navrhovala odpovídající důkazy. Nadto daná argumentace měla primárně své místo v daňovém řízení.
83. I přes princip plné jurisdikce ovládající správní soudnictví správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v daňovém řízení co do svých tvrzení a návrhu důkazů nijak aktivní a skutková tvrzení či důkazní návrhy uplatnil poprvé v řízení před správními soudy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, č. 2033/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS).

84. Žalobkyně namítá, že deklarovaní dodavatelé uvedli žalobkyni jako příjemce plnění ve svých kontrolních hlášeních a žalobkyně od deklarovaných dodavatelů obdržela i další doklady jako EET.
85. V rámci své žalobní argumentace poukazovala na kontrolní hlášení a EET, kterými měly procházet předmětné obchodní transakce. K tomu krajský soud uvádí, že se jedná pouze o formální evidence a skutečnost, že jimi předmětné obchodní transakce prochází, v žádném případě nevyjasňuje konkrétní a zdůvodněné pochybnosti správce daně. V nyní řešeném případě by s ohledem na pochybnosti správce daně o reálném průběhu obchodních transakcí dané evidence nemohly přispět k unesení důkazního břemene žalobkyní. Krajský soud k nim proto neprováděl dokazování. K vysloveným závěrům krajský soud cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2025, č. j. 2 Afs 237/2024-40: „Krajský soud totiž uvedl, že pokud neexistují důvodné pochybnosti o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak byl deklarován, postačí daňovému subjektu k unesení důkazního břemene předložení formálních dokladů. Vyrstanou-li však takové důvodné pochybnosti, jako se stalo v nyní posuzovaném případě, musí daňový subjekt realizaci plnění prokázat jinak. Konstatoval také, že stejně jako jakékoli jiné účetní doklady poskytují i daňová přiznání, kontrolní hlášení či vystavené účtenky dodavatelů pouze přehled o tom, jak jednotlivé daňové subjekty své transakce navenek deklarovaly, nikoli o tom, zda a jak tyto transakce ve skutečnosti proběhly. Daňové orgány podle krajského soudu nepochybily, pokud tyto doklady nepoužily jako důkaz faktické realizace transakcí (dodání zboží deklarovanými dodavateli). Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová evidence či účetní doklady (včetně účtenek ze systému EET) nemohou sloužit jako důkazy faktické realizace deklarovaného plnění (dodání zboží a služeb), neboť dokládají pouze stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný. To, že deklarovaní dodavatelé uvedou sporná plnění ve svých daňových přiznáních, kontrolních hlášeních či vydají účtenku v rámci systému EET, je podle NSS důležitou okolností svědčící ve prospěch daňového subjektu. Jde o důkaz, z něhož lze usuzovat, že dodavatel v rozhodné době minimálně nepřímou potvrdil poskytnutí plnění. Nicméně nadále jde o důkaz nepřímý (střípek mozaiky), který je nutné hodnotit v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37). Striktně vzato zanesení tvrzené platby od odběratele do systému EET dodavatelem neříká samo o sobě nic jiného než to, že dodavatel deklaruje přijetí platby (a implicitně přijímá daňové či jiné dopady takového přijetí), ovšem ne to, že platba také vskutku přijata byla (zanesení přijetí platby do evidence EET totiž vůbec nevylučuje, že žádná platba ve skutečnosti přijata nebyla, např. proto, že jde o fiktivní, toliko navenek deklarovanou platbu, třeba v rámci podvodu na DPH). S ohledem na veškeré pochybnosti správce daně nelze dospět k závěru, že by zmiňované důkazy samy o sobě mohly prokázat, že sporná plnění uskutečnili právě deklarovaní dodavatelé. Ve stěžovatelově případě bylo identifikováno množství pochybností o faktickém dodavateli deklarovaných plnění a jeho rozsahu (a částečně, v případě manipulačních prací, i o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění). 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 (výše bod [29]).“ Námitku, že správce daně i přes návrhy žalobkyně neprovedl dokazování EET k dodavatelům žalobkyně, uplatnila žalobkyně až v podání ze dne 17. 5. 2024, tudíž opožděně.

86. Krajský soud uvádí, že otázka účasti žalobkyně na transakcích zasažených možným podvodem na DPH vůbec nebyla předmětem posouzení správních orgánů. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně Žalobní argumentace vztahující se k podvodům na DPH proto není relevantní.
87. Navíc je nutno připomenout, že v daňovém řízení nebyl prokázán konkrétní rozsah a předmět plnění, takže nemohly být naplněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH.
88. Žalobkyně rovněž namítala, že správce daně DPH vybral dvakrát.
89. Pro posouzení dané námítky je stěžejní, že zatímco u uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je třeba splnit podmínky podle § 72 a § 73 zákona o DPH, u daně na výstupu je v souladu s § 108 odst. 1 písm. j) ve znění účinném do 31. 3. 2019 a § 108 odst. 1 písm. f) ve znění účinném od 1. 4. 2019 zákona o DPH povinen daň přiznat a uhradit daňový subjekt, který vystaví daňový doklad, na němž daň uvede. Výkladem tohoto ustanovení se NSS zabýval v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43. Uvedl, že do zákona o DPH bylo toto pravidlo zařazeno v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [dále jen „šestá směrnice“]. Jeho cílem je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů s ohledem na to, že příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Podle NSS „tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11; ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11; či ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň ,bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH (viz citovaný rozsudek ve věci *Stroy trans EOOD*, bod 29), a bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (viz citovaný rozsudek ve věci *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30; či ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019-32). Z uvedeného plyne, že pro účely § 108 odst. 1 písm. j), resp. písm. f) zákona o DPH není rozhodné, zda došlo k uskutečnění plnění. Správce daně proto plnění v daňovém tvrzení dodavatelských společností ponechal, ačkoli měl pochybnosti, že plnění skutečně poskytly a rovněž pochybnosti o jeho obsahu a rozsahu. Z takového postupu však nelze dovozovat nárok na odpočet DPH u žalobkyně. Vznik nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH je vázán na splnění formálněprávních i hmotněprávních podmínek. Nepostačuje tedy předložit jen formální doklady, pokud je správce daně věrohodně zpochybnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2025, č. j. 2 Afs 230/2024-46, bod 57 a násl.).

Platby SUMUP

90. Žalobkyně namítá, že žalovaný opomenul vyhodnotit jako důkaz archiv peněžního deníku za předmětná zdaňovací období.

91. Krajský soud ze spisovém materiálu zjistil, že peněžní deník za předmětná zdaňovací období se nachází již v písemnostech správce daně (položka A 13). Jedná se o jeden ze žalobkyní předložených účetních dokladů, jejichž věrohodnost byla správcem daně zpochybněna.
92. Žalobkyně peněžní deník za předmětná zdaňovací období předložila opakovaně, a to v doplnění odvolání ze dne 19. 8. 2022. To žalovaný nečiní sporným. Důkaz dodejkou dokládající doručení doplnění odvolání s příloženým archivem peněžního deníku krajský soud pro nadbytečnost neprováděl.
93. Žalobkyně v doplnění odvolání mimo jiné uvedla, že na prodejně docházelo k platbám v hotovosti nebo prostřednictvím platební karty. V případě bezhotovostních plateb realizovaných na prodejně, všechny takto provedené platby putovaly na bankovní účet č. 4049900016/7910 správci platebního systému. Následně pak byly všechny tyto platby po několika dnech zaslány na zveřejněný bankovní účet žalobkyně č. 2901445452/2010, což vyplývá i z výpisů z účtu za předmětná zdaňovací období. Všechny platby byly zahrnuty v elektronické evidenci tržeb, kdy celková tržba byla zaúčtována jako daňový doklad vydaný a jeho úhrada byla provedena jednak v hotovosti a dále z banky v celkové sumě jednotlivých plateb přijatých kartami za příslušné období. Z doplnění odvolání dále vyplývá, že žalobkyně předložila archiv peněžního deníku za předmětná zdaňovací období k prokázání skutečnosti, že suma vykázaných bezhotovostních plateb přesně odpovídá platbám přijatým na bankovní účet č. 4049900016/7910. Žalobkyně namítala, že dodatečným zdaněním příjmů na tomto účtu se správce daně dopustil duplicitního zdanění již vykázaných a zdaněných příjmů, čímž došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.
94. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi, jakož i v napadeném rozhodnutí žalovaný archiv peněžního deníku nehodnotil výslovně, ani neuvedl, zda daný důkaz provedl či nikoli. K tomu, aby krajský soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, je však třeba, aby daná skutečnost představovala vadu takové intenzity, že by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
95. Ze seznámení jakož i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nevyloučil, že žalobkyně získávala část tržeb prostřednictvím platebních karet zákazníků, o čemž svědčí výpisy z uvedených bankovních účtů žalobkyně a společnosti Sumup Payments. Archiv peněžního deníku za předmětná zdaňovací období se tedy jako důkaz vztahoval ke skutečnosti, která v řízení nebyla sporná. Informace z peněžního deníku nejsou pro výsledek řízení stěžejní, pouze dokreslují důkazními prostředky (bankovními výpisy) zjištěný stav. Současně daný důkazní návrh postrádal jakýkoliv potenciál zodpovědět rozhodnou otázku, zda žalobkyně skutečně odvedla DPH na výstupu i z tržeb hrazených prostřednictvím platebních karet. Takové informace z archivu peněžního deníku za předmětná zdaňovací období nevyplývají. Lze proto vyhodnotit, že nevtážení výslovného hodnocení daného důkazu do seznámení a následně do napadeného rozhodnutí by nemělo vliv na jeho výrok. V této věci by zrušení napadeného rozhodnutí pouze pro tuto vadu nemělo smysl a znamenalo by jen prodloužení řízení
96. Žalobkyně vycházela z předpokladu, že pokud prokáže, že suma vykázaných bezhotovostních plateb přesně odpovídá platbám přijatým na bankovní účet č. 4049900016/7910, bude zřejmé, že bezhotovostní platby kartou za evidovala do EET a odvedla z nich daň. Takový předpoklad je mylný. Z logiky věci plyne, že pokud jsou údaje o platbách na výpisech z účtu a z archivu peněžního deníku souhrnné, nelze je spárovat s jednotlivými položkami EET. Správce daně nemůže na základě pouhé domněnky, že

pokud suma vykázaných bezhotovostních plateb přesně odpovídá platbám přijatým na bankovní účet č. 4049900016/7910, usuzovat na to, že bezhotovostní platby kartou žalobkyně zaevidovala do EET a odvedla z nich daň.

97. Jak krajský soud uvedl již výše, žalobkyně tvrdila, že platby přijaté na její bankovní účty od společnosti Sumup Payments byly zaevidovány v systému EET. Žalovaný z bankovních výpisů z účtů společnosti Sumup Payments a žalobkyně zjistil, že od společnosti Sumup Payments odcházely na účet žalobkyně souhrnné denní platby. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ze sumarizovaných částek za jeden den, které jsou navíc zasílány s časovou prodlevou, nelze zjistit, že se jedná o platby zaevidované v EET. V EET je evidovaná každá jednotlivá platba s uvedením přesného data a času přijetí tržby. Nadto povinnost EET se netýkala plateb kartou. Žalobkyně tak měla předložit jednoznačný důkaz o tom, že do EET zaevidovala rovněž platby kartou. K tomu žalovaný uvedl, že takovým důkazem by mohly být podrobné přehledy o poukázaných platbách a přehledy o tržbách se seznamem veškerých karetních transakcích. Žalovaný zjistil, že zmíněné přehledy by měli obchodníci získávat od společnosti Sumup Payments. Pokud žalobkyně chtěla prokázat zdanění plateb od společnosti Sumup Payments, mohla podrobné přehledy předložit. O této možnosti žalovaný informoval žalobkyni již v seznámení. Přesto v reakci na seznámení žádný důkaz k doložení svých tvrzení ohledně daně na výstupu nepředložila.
98. Žalobkyně tyto přehledy předkládá až nyní v řízení před soudem a namítá, že to byl správce daně, který si měl dané přehledy zajistit, neboť měl podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbát, aby byl skutkový stav zjištěn co nejpřesněji. Správce daně mohl podle žalobkyně provést podrobnější šetření u společnosti Sumup Payment, která by mu vše potvrdila a doložila.
99. Krajský soud k provedení důkazu těmito listinami nepřistoupil, neboť byly navrženy opožděně. Soud v této souvislosti připomíná, že v řízeních, v nichž žalobce stíhá povinnost břemene důkazního, správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu žalobce v řízení správním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). Žalobkyně přitom tyto důkazy v průběhu správního řízení nenavrhl, ačkoli jí muselo být zřejmé, že správce daně nepovažuje její daňové tvrzení za prokázané. Současně ani neuvedla, z jakého důvodu tak neučinila. Žalobkyně mohla a měla tyto konkrétní důkazní návrhy činit především v rámci daňového řízení. I při zohlednění rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení platí, že při přezkumu zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů je v obdobných případech rozhodné, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Ani zásada plné jurisdikce přitom neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, podle něhož k tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem). Obzvláště je tomu tak za situace, kdy žalovaný žalobkyni k prokázání předmětného tvrzení danými důkazy v rámci daňového (odvolacího) řízení vyzval (viz seznámení). Správní soudy přitom ustáleně judikují, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy,

pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. Správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, či ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91).

100. Podle § 92 odst. 2 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. Daňové řízení a dokazování v jeho průběhu se nezakládá na vyšetřovací zásadě. Žalobkyně měla v průběhu daňového řízení možnost navrhnout provedení důkazů na podporu svých tvrzení. Zejména v reakci na obsah seznámení mohla předložit podrobné přehledy, které překládá až nyní v řízení před soudem. Žalobkyně tak neučinila. Ani netvrdí nic v tom smyslu, že by jí v předložení těchto přehledů žalovaný bránil nebo že by je žalovanému již v průběhu daňového řízení předložila a žalovaný by bezdůvodně odmítl tento důkazní návrh provést. Žalobkyně vytýká správci daně, že z vlastní iniciativy neprováděl důkladnější šetření ohledně těchto přehledů u společnosti Sumup Payments. Takový přístup však odporuje zásadě projednací, která se v daňovém řízení uplatňuje. Není úkolem správce daně, aby přejímal iniciativu místo daňového subjektu a vlastní činností doplňoval okruh zjištěných skutečností. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2023, č. j. 10 Afs 539/2021-48, bod 22). K otázce důkazního břemene u DPH na výstupu (prokázání, k jakým plněním se vztahují platby připsané na účet) soud odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2024, č. j. 3 Afs 174/2022 - 48.
101. Krajský soud proto nemůže z výše uvedených důvodů umožnit žalobkyni unést řádně její břemeno poprvé až v řízení před správními soudy. Dokazování předmětnými přehledy krajský soud neprováděl.
102. Jak krajský soud zmínil již výše, žalobkyně se v podané žalobě ve vztahu k odvedení daně na výstupu zaměřila pouze na argumentaci, že do EET zaevidovala rovněž platby kartou, resp. že zdanila rovněž platby od obchodní společnosti Sumup Payments. Soud pro úplnost uvádí, že žalovaný doměřil žalobkyni daň z uskutečněných plnění nejen z důvodu, že sumarizované částky zasílané na účet žalobkyně č. 2901445452/2010 společností Sumup Payments s prodlevou nebylo možné spárovat s daty z EET a nebylo tak možné ověřit tvrzení žalobkyně, že se jednalo o platby, které do systému zadala (viz body 88 a násl. napadeného rozhodnutí).
103. Žalobkyně byla rovněž jediným disponentem dalšího účtu č. 2101415925/2010, na který přijala platby za prosinec 2018 ve výši 325 914 Kč a za leden 2019 ve výši 772 577,09 Kč. Tento účet však nebyl účtem žalobkyně zveřejněným v registru plátců ve smyslu § 96 zákona o DPH. Podle zjištění správce daně prodávala žalobkyně zboží i přes Facebook a docházelo k prodeji zboží dodávaného prostřednictvím balíků, jež doručovala Česká pošta. Pohyby na účtu č. 2101415925/2010 svědčily o soustavné ekonomické činnosti. Z dokladů, které žalobkyně předložila v daňovém řízení správci daně nebylo zřejmé, která plnění byla uskutečněna na sociální síti Facebook a která na základě prodeje v provozovně. Součet příchozích plateb na výše zmíněné bankovní účty č. 2901445452/2010 a č. 2101415925/2010

převýšily hodnoty přiznané žalobkyní v daňových přiznáních k DPH, které se zcela shodují se záznamy o EET. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda žalobkyně odvedla daň na výstupu ze všech plnění, která uskutečnila, resp. zda plnění z prodeje na sociální síti Facebook byla součástí daně na výstupu. Až v odvolacím řízení žalobkyně uvedla, že v případě plateb přijatých na bankovní účet č. 2901445452/2010 (tj. na jediný žalobkyní zveřejněný účet v registru plátců ve smyslu § 96 zákona o DPH), se jedná o bezhotovostní platby, ke kterým docházelo v rámci transakcí přes platební terminál. Žalovaný v seznámení výslovně vybízel žalobkyni, aby předložila podrobné přehledy o poukázaných platbách a tržbách od společnosti Sumup Payments, kterými by mohla prokázat, že údaje o EET obsahují rovněž platby kartou zákazníků na provozovně žalobkyně. Podrobné přehledy žalobkyně nepředložila. Žalobkyně tedy nejen že neprokázala, že údaje o EET obsahují rovněž platby kartou zákazníků na provozovně žalobkyně (tj. že zdanila platby od obchodní společnosti Sumup Payments), ale ani neodstranila pochybnosti správce daně o odvedení daně na výstupu ze všech plateb, které byly připsány na výše zmíněné účty žalobkyně, a které správci daně vznikly porovnáním tržeb evidovaných v EET, evidencí pro účely DPH a plateb na výpisech z účtů. Žalobkyně se k platbám přijatým na účet č. 2101415925/2010 v průběhu soudního řízení nevyjádřila. Zjištění a závěry daňových orgánů ohledně těchto plateb nepochybná. To je nutno vnímat i v kontextu s těmito platbami, které spoluvytvářejí pochybnosti o tom, zda žalobkyně odvedla daň na výstupu ze všech plateb, které došly z různých zdrojů na její účet evidovaný k DPH.

104. Žalobkyně namítala, že správci daně ve vztahu ke kontrolám plateb SUMUP postupovali nedůvodně rozdílně, kdy za prosinec 2018 a leden 2019 „finanční úřad Břeclav“ rozporoval platby SUMUP, avšak za zdaňovací období únor a březen 2019 „finanční úřad Liberec“ tyto platby nerozporoval. Dále žalobkyně namítala, že je jisté, že nikomu v seznamu dalších klientů SUMUP správce daně DPH z přijatých plateb nedoměřil. K tomu krajský soud uvádí, že předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci je výlučně výsledek důkazního řízení, které se týkalo daňové povinnosti samotné žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019. Krajskému soudu nepřisluší hodnotit, co vedlo správce daně (Liberec) k tomu, že v jiném daňovém řízení ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím nevyzval žalobkyni k prokázání jejich tvrzení týkajících se daně na výstupu. Krajský soud bere v potaz pouze hodnocení unesení důkazního břemene samotnou žalobkyní, a to pouze v daňovém řízení, které se týkalo předmětných zdaňovacích období (tj. prosinec 2018 a leden 2019). Stejně tak nepřisluší krajskému soudu, aby posuzoval, proč jiným subjektům – dalším klientům SUMUP, správce daně nedoměřil DPH, nebo aby zkoumal, jakou daňovou povinnost správce daně stanovil jiným daňovým subjektům, kteří jako odběratelé figurovali v kontrolních hlášeních deklarovaných dodavatelů. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59). Ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně, která jí byla stanovena v jiném daňovém řízení za odlišná zdaňovací období, ani ve vztahu k daňové povinnosti, která byla stanovena jiným daňovým subjektům, proto krajský soud neprováděl žádné dokazování. Jednak zde mohl být jiný právní či skutkový kontext, jednak nelze vyloučit, že důvody k pochybnostem byly i zde, ale zůstaly nepovšimnuty.
105. Žalobkyně také namítala porušení § 7 odst. 1 daňového řádu. Správce daně nepostupoval tak, aby žalobkyni nevznikaly zbytečné náklady. Správce daně vedl dvě daňová řízení

ohledně čtyř na sebe navazujících měsíců a týkajících se stejných dodavatelů. Vedl kontrolu téměř 4 roky, což má vliv na astronomickou výši úroků z prodlení.

106. Žalobkyní tvrzená skutečnost by mohla být při přezkumu napadeného rozhodnutí relevantní pouze v takovém případě, pokud by měla za následek jeho nezákonnost. Žalobkyně neuvedla, jak tvrzená vada ovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí. Daná námitka tak není důvodná. I kdyby krajský soud shledal, že měl žalovaný rozhodnout o všech šetřených zdaňovacích obdobích v rámci jednoho odvolacího řízení, ještě by to samo o sobě nemohlo být dostatečné k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Není zřejmé (a to ani z tvrzení žalobkyně), proč by žalovaný rozhodl odlišně, pokud by rozhodoval v jednom odvolacím řízení. Aby bylo vůbec možné uvažovat o zrušení napadeného rozhodnutí, musela by mít žalobkyní tvrzená vada vliv na jeho zákonnost. Není tedy zřejmé, i kdyby žalovaný takovou vadou odvolací řízení v dané věci zatížil, jak se nevedení jednoho odvolacího řízení ve vztahu ke všem šetřeným zdaňovacím obdobím projevilo na posouzení věci samé. To, že podle žalobkyně postupuje žalovaný nevhodně, také ještě bez dalšího nemůže svědčit o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pouhá skutečnost, že vedení dvou odvolacích řízení žalobkyni více zatěžovalo, nemůže být důvodem, který by způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí. Není zřejmé, zda se žalobkyně v daňovém řízení domáhala vedení pouze jednoho odvolacího řízení.
107. Žalobkyně také namítala, že správce daně přistoupil k doměření daně, aniž by přitom využil pomůcky. K této obecné žalobní argumentaci krajský soud uvádí, že důsledkem nesplnění povinností daňovým subjektem při dokazování (neunesením důkazního břemene) není vždy stanovení daně dle pomůcek. V daném případě tížilo důkazní břemeno žalobkyni, tedy byla povinna prokázat to, co sama tvrdila. Jestliže správce daně dospěl k závěru, že toto důkazní břemeno neunesla, doměřil jí daň na základě toho, co bylo prokázáno. Daň tedy byla v daném případě doměřena na základě dokazování, což je primárním způsobem pro stanovení daně. Jinými slovy, podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním i přesto, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
108. Žalobkyní tvrzenou obtížnou osobní a zdravotní situaci a tvrzený likvidační účinek doměřené daně a stanoveného penále krajský soud nemůže zohlednit. Takovou možnost mu rozhodná právní úprava nepřiznává.

VI. Závěr a náklady řízení

109. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
110. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle 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, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat (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