

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., a Mgr. Hany Janotové ve věci

žalobkyně: **Dahican Consulting s. r. o.**, IČO: 06024572
sídlem náměstí 14. října 1307/2, Praha 5
zastoupena advokátem Mgr. Michalem Korandou
sídlem Jeseniova 51, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. října 2025, č. j. 27606/25/5300-21442-713501,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2022 (ze dne 29. 1. 2025, č. j. 579474/25/2005-52522-110366, dále též „*prvostupňové rozhodnutí*“), jenž byl vydán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Bylo tak potvrzeno doměření daně z přidané hodnoty v předmětné výši a stanovení penále.

[2] Žalobkyně základ daně odvozovala od čtyř daňových dokladů, které vystavila společnost XXX (dále též „*XXX*“). Předmětem plnění mělo být zhotovení plotů na klíč a rovněž dodání materiálu potřebného k výstavbě plotů.

[3] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, zahájil u žalobkyně dne 14. 2. 2023 daňovou kontrolu. Rozsah kontroly byl stanoven na přijatá zdanitelná plnění od společnosti XXX. Žalobkyně předložila své daňové doklady, rámcovou kupní smlouvu o dodání zboží a služeb ze dne 11. 1. 2021, objednávky, příjmové pokladní doklady, pokladní knihu a evidenci pro účely DPH. Rovněž byla provedena svědecká výpověď jednatele společnosti XXX dne 4. 1. 2024.

[4] V rámci Výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 7. 2024 správce daně uvedl, že u něj vyvstaly pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění žalobkyní právě od společnosti XXX. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala svým podáním ze dne 8. 9. 2024, kde argumentovala, že ze strany správce daně nebylo uneseno důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“ nebo „*d. ř.*“)

II. Žalobní argumentace

[5] Žalobkyně v podané žalobě předně namítala, že došlo k nesprávné aplikaci závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále též „*Kemwater*“), a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

[6] Dále uváděla, že faktické poskytnutí plnění je nesporné, jelikož dané ploty skutečně existují. Tuto skutečnost si správce daně ověřil při místním šetření a také v rámci odpovědi od odběratele XXX2. K poskytnutí plnění došlo v jednom měsíci (tj. v předmětném zdaňovacím období).

[7] Nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že jde o dělitelná plnění, a že u jednotlivých zdanitelných plnění nedošlo k překročení zákonného limitu pro registraci k DPH. Žalovaný totiž vyhodnocoval každé plnění zvlášť a nevzal tak v úvahu celý rozměr obchodní spolupráce. Jelikož se jednalo o realizaci čtyř zakázek v celkové hodnotě téměř 1 milionu korun, které byly prováděny v období jednoho měsíce ve dvou odlišných lokacích, je nepředstavitelné, že by byly poskytnuty osobou, jež nemá postavení plátce DPH. Žalovaný svoji argumentaci nevysvětlil.

[8] Namítáno bylo také použití anonymizovaných dokumentů z jiného daňového řízení jako důkazních prostředků v řízení žalobkyně. Nebylo možné se k nim účinně vyjádřit a navrhnout příslušné důkazy k vyvrácení závěrů žalovaného. Na str. 8-9

Zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že nahlédl do úřední evidence a zjistil, že existuje jistá „externí firma“. S odkazem na „poměry třetích stran“ poté správce daně učinil součástí spisu anonymizované daňové doklady a příjmové pokladní doklady. Bylo tak zasaženo do žalobkynina práva na spravedlivý proces. Žalovaný následně příslušnou odvolací námitku nedostatečně vypořádal.

[9] Nesprávně vyhodnocena byla také svědecká výpověď jednatele společnosti XXX ze dne 4. 1. 2024. Svědek vypověděl, že daná společnost žalobkyni dodávala materiál a pracovníky na stavbu plotů. Dále potvrdil existenci obchodního vztahu mezi danou společností a žalobkyní. I přesto byla jeho výpověď správcem daně vyhodnocena jako nevěrohodná. Důvodem bylo, že jednatel odkazoval na „externí firmu“, přičemž nebyl schopen sdělit konkrétní detaily o pracovnících. Jednatel zprostředkovatelské firmy nemusí znát jména konkrétních pracovníků na dané stavbě, jelikož je pracovní síla zajišťována přes subdodavatele. Ze strany žalovaného i správce daně postrádá dostatečné zdůvodnění toho, z jakého důvodu by měl svědek, který svědčil pod sankcí ukládanou za křivou výpověď, vypovídat nepravdivě.

[10] Žalobkyně namítala také rozpory v hodnocení důkazů. Správní orgány připouštějí faktickou existenci daného plnění a zároveň neuznávají nárok na odpočet z důvodu, že dodavatel plnění nebyl prokázán. Za nesporné žalobkyně označila faktické poskytnutí plnění, použití daného plnění k ekonomické činnosti (plnění byla dodána odběratelům) i zaplacení za toto plnění. Na str. 4 a 5 Zprávy o daňové kontrole se uvádí, že při prováděném místním šetření na adrese byl nalezen gabionový plot. Výstavba betonového plotu byla potvrzena v rámci odpovědi společnosti XXX2, jež také poskytla příslušnou fotodokumentaci. Ze strany správce daně ani žalovaného nebyla vyvinuta snaha o identifikaci skutečného dodavatele, nýbrž bylo pouze uvedeno, že dodavatel nebyl prokázán. Daný postup žalobkyně shledává rozporným s principem neutrality DPH a zásadou proporcionality. Při nespornosti existence plnění a jeho použití k ekonomické činnosti nelze nárok na odpočet odepřít jen proto, že vyvstaly formální pochybnosti o tom, kdo byl daným dodavatelem.

[11] Nedostatečně byl zjištěn podle názoru žalobkyně i skutkový stav. Nebyly vyslechnuty další osoby podílející se na realizaci daného plnění (např. pracovníci). Nebylo ani ověřeno, jestli některý z pracovníků nacházejících se na stavbě není zaměstnancem nebo spolupracovníkem identifikovatelné společnosti. Ačkoli bylo svědkem uvedeno, že do 14. 1. 2024 předloží smlouvu s odkazovanou „externí firmou“ a také předávací protokoly, nebylo tak z jeho strany učiněno, přičemž správce daně na toto nereagoval použitím žádného donucovacího prostředku, ani nevyslechl jiné svědky. Mezi žalobkyní a „externí firmou“ neexistoval žádný smluvní vztah, jelikož smluvní stranou byla společnost XXX. Skutečnost, že nezná subdodavatele svého dodavatele tak nemůže jít k její tíži.

[12] Nesprávně byla posouzena také otázka přechodu důkazního břemene. Primární důkazní povinnost byla ze strany žalobkyně splněna podáním předmětného daňového přiznání s uplatněným nárokem na odpočet, vedením evidence pro účely DPH, předložením daňových dokladů obsahujících náležitosti dle § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*zákon o DPH*“) a dalších podpůrných důkazních prostředků jako je smlouva, objednávky nebo pokladní doklady. Poté přešlo důkazní břemeno na správce daně, který měl možnost prokázat, že žalobkyní poskytnuté důkazní prostředky jsou nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné nebo neúplné. K tomuto žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008,

č. j. 9 Afs 30/2008-86. Pochybnosti správce daně vyvěrající ze subjektivního vyhodnocení výpovědi svědka jako nevěrohodné, anonymizovaných informací pocházejících z jiného řízení a z hotovostní formy provedených plateb, nemohly samy o sobě ani ve svém souhrnu vyvrátit poskytnutí plnění ze strany společnosti XXX či jiného plátce DPH.

[13] Ze strany žalovaného i správce daně byly kladeny nepřiměřené a nezákonné požadavky na auditní stopu. Tento termín není definován žádným právním předpisem. Žalovaným odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu řešila případy, kdy ze strany daňového subjektu nebyly předloženy vůbec žádné relevantní důkazní prostředky. Požadavek, aby žalobkyně vedla „*zdokumentovatelný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení*“, a to nad zákonem stanovený rámec, je nezákonným rozšířením důkazního břemene tížícího žalobkyni. Ta přitom předložila daňové doklady obsahující všechny zákonné náležitosti, rámcovou smlouvu o dodání zboží a služeb, příslušné objednávky, příjmové pokladní doklady a pokladní knihu.

[14] Namítána byla rovněž částečná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a to pro nedostatek jeho důvodů. Nebyla dostatečně vypořádána námitka ohledně nesprávného hodnocení podpisů nacházejících se na předložených příjmových pokladních dokladech. Žalovaný nevysvětlil, z jakých důvodů shledal, že podpisy svědka na těchto listinách „*zjevně a bez nutnosti odborného posouzení neodpovídají podpisům pana XY*“. Dle žalobkyně může pravost podpisů posoudit pouze odborník (znalec). Za spekulaci označila rovněž následující pasáž: „*pokud si svědek na to, že by to byl on, kdo předával dílo, rok a půl po realizaci díla nevzpomíná (...), pravděpodobně při předání přítomen vůbec nebyl*“.

[15] Z důvodů uvedených výše žalobkyně požadovala, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňové, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[16] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně námitku nesprávného posouzení podpisů uvedených na příjmovém a daňovém dokladu neuváděla. Proto tato nebyla v napadeném rozhodnutí vypořádávána. Napadené rozhodnutí na str. 10 obsahuje fotokopie obou sporných podpisů. Již vizuálním porovnáním provedeným laikem lze konstatovat, že jsou tyto podpisy zcela odlišné. Proto nebylo zapotřebí nechávat vypracovávat znalecký posudek, který byl jen zvýšil náklady daného řízení.

[17] K otázce účasti svědka při předávání díla žalovaný uvedl, že setrvává na svém názoru, že svědek předání účasten nebyl. Svědek si nedokázal vybavit ani základní informace o předání daného díla, jako je osoba předávajícího, nebo zda se vyhotovovaly dokumenty o předání díla. Přitom hodnota této zakázky byla počítána v milionové výši.

[18] Ve vztahu k námitce týkající se aplikace judikatury Kemwater a pozdější judikatury Nejvyššího správního soudu žalovaný odkázal na příslušnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 41-46). Dle zjištění žalovaného byla vyloučena skutečnost, že by bylo zdanitelné plnění dodáno jiným dodavatelem v postavení plátce DPH. Vyloučen byl rovněž daný svědek XY jako fyzická osoba i daná „externí firma“, kterou zjistil správce daně. Byly tak naplněny požadavky judikatury Kemwater, jelikož bylo posuzováno, zda plnění neposkytl jiný dodavatel v postavení plátce DPH.

[19] Jelikož celková hodnota zdanitelných plnění činila 992 200 Kč, nebyl překročen zákonný limit k registraci k DPH (1 000 000 Kč – tento limit byl následně

s účinností od 1. 1. 2023 navýšen na 2 000 000 Kč). Z toho důvodu se daný dodavatel nemohl stát plátcem daně skrze překročení limitu k registraci k DPH dodáním předmětných plnění. Z důvodu nepřekročení daného zákonného limitu, a to ani v souhrnu, není rozhodné, a tudíž ani zapotřebí posuzovat, zda bylo plnění dělitelným. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, kde je spojováno plátcovství DPH s náročností či odborností daného díla.

[20] K námitce týkající se anonymizovaných důkazů žalovaný předně uvedl, že otázka externí firmy představovala jen střípek v mozaice pochybností. Jelikož svědek XY dílo nepředával, je zřejmé, že se žalobkyně s někým z „externí firmy“ setkat musela. Dle názoru žalovaného se žalobkyně snaží odvést pozornost ke vztahu externí firmy a společnosti XXX, ačkoli se v dané věci jedná jen o vztah žalobkyně ke společnosti XXX. Žalovaný zdůrazňuje, že správní soud má pro svůj přezkum k dispozici neanonymizované listiny, které tvoří obsah neveřejné části správního spisu (příloha k úřednímu záznamu ze dne 22. 7. 2024, č. j. 3154297/24/3003-60561-708445). S ohledem na vyhodnocení, že „externí firma“ jiným dodavatelem v postavení plátce DPH být nemohla, nebylo nutné zkoumat její právní vztah ke společnosti XXX. K posouzení naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH je rozhodující vztah žalobkyně a společnosti XXX. V rámci svého odvolání žalobkyně uváděla námitku porušení práva na spravedlivý proces jen obecně, když hovořila o anonymizaci listin. Současně s touto námitkou žalovaný vypořádal rovněž námitku porušení jejích procesních práv, jež mělo rovněž spočívat v anonymizaci daných listin.

[21] K hodnocení svědecké výpovědi žalovaný opět odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 27-33). Zdůraznil, že svědek nebyl schopen vypovídat o skutečnostech týkajících se předání díla, vyplácení odměn pracovníkům, navázání spolupráce žalobkyně se společností XXX, provedení díla, pracovníků na stavbě či listinných dokladů k dílu. Hodnocení svědecké výpovědi je obsaženo v bodech 57-60 napadeného rozhodnutí. Ze svědecké výpovědi rovněž neplyne, že by XXX dodávala žalobkyni materiál nebo pracovníky. Rovněž nebyly předloženy žádné důkazy o tom, že by společnost XXX měla v dané věci figurovat v roli zprostředkovatele. Smlouva o zprostředkování doložena nebyla. Z rámcové smlouvy plynou jen obecné závěry o dodání zboží. Nepojednává však tato o výstavbě plotů. K námitce vystavování se svědka sankci za nepravdivou výpověď žalovaný uvedl, že označení výpovědi za nevěrohodnou provedl v rámci uplatnění zásady volného hodnocení důkazů. Žalobkynina námitka má opět jen odvést pozornost od věci samé.

[22] Ve vztahu k námitce týkající se neznalosti informací o pracovnících stavby ze strany svědka konstatoval, že svědek neuvedl ani jména daných pracovníků, ani žádné jiné informace jako je například jejich počet, logo firmy, předávající díla apod.

[23] K námitce vnitřní rozpornosti závěrů odkázal na ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH, z nichž vyplývá, že k uznání nároku na odpočet žalobkyně musí prokázat jím deklarovaného dodavatele nebo jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Žalobkyni se podařilo prokázat jen dodání předmětných plnění.

[24] Ve vztahu k námitce narušení daňové neutrality uvedl, že v případě odepření nároku na odpočet daně tímto není „suplován“ její výběr. Žalobkyně měla možnost svůj nárok kvalifikovaně prokázat. Proto daňová neutralita narušena být nemohla.

[25] K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný odkázal na její vypořádání v bodě 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v rámci daňového

řízení není uplatňována vyšetřovací zásada. Žalobkyně měla možnost předložit takové důkazní prostředky, ze kterých by vyplynul skutkový stav souladný s jejími tvrzeními. Nebylo tak povinností správce daně, aby vyslýchal pracovníky nacházející se na stavbě daného plotu, ani aby tyto zkoušel identifikovat. Jejich identifikaci neposkytla ani žalobkyně ani výše uvedený svědek. Žalobkyně navíc v rámci daňového řízení provedení těchto důkazních prostředků nenavrhla. V situaci, kdy ani ona sama nemůže určit, které osoby se nacházely na dané stavbě, nemůže být po správci daně požadováno, aby touto informací disponoval.

[26] Ve vztahu k námitce týkající se dané „externí firmy“ žalovaný vysvětloval, že k identifikaci tohoto subjektu došlo v rámci prověřování kontrolních hlášení společnosti XXX.

[27] Ohledně námitky slibu svědka dodat listinné důkazy žalovaný poukázal na ustanovení § 96 odst. 1 daňového řádu, ze kterého neplyne povinnost svědka předložit listinný důkaz. Slib předložení daných listin ze strany svědka tak byl jen jeho „dobrou vůlí“. Za skutečnost, že tak nakonec neučinil, jej tak nelze nijak sankcionovat.

[28] Označení společnosti XXX jako zprostředkovatele vyplynulo právě z výpovědi svědka XYa. Žalovaný následně z tohoto vyvodil, že v situaci, kdy by daná společnost plnila roli zprostředkovatele, by žalobkyně musela s nějakou z osob z předmětné „externí firmy“ jednat a dílo od ní převzít, přičemž by tak věděla, o který subjekt se jedná.

[29] K námitce přenosu důkazního břemene na správce daně v důsledku splnění primární důkazní povinnosti žalobkyní odkazuje žalovaný na body 35-36 napadeného rozhodnutí a v nich popsané pochybnosti, které vyvstaly na straně správce daně. Tyto byly následně uvedeny v rámci Výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 7. 2024 (č. j. 3163558/24/3003-60561-708445). Poté, co byla tato výzva doručena zástupci žalobkyně, přešlo důkazní břemeno opět na žalobkyni. Důkazní prostředky, které žalobkyně předtím předkládala (zejm. se jednalo o daňové doklady) již pozbyly své důkazní síly, přičemž bylo na žalobkyni, aby nárok na odpočet prokázala předložením či navržením důkazních prostředků jiných. To se však nestalo.

[30] Pochybnosti správce daně nebyly založeny pouze na výpovědi svědka XYa, anonymizovaných informacích pocházejících z jiného řízení, a žalobkyní provedených hotovostních platbách. Vyplynuly totiž také z odlišných dat, kdy mělo dojít k předání hotovosti, záporné bilance v hotovostní pokladně, rámcové smlouvy, hodnot plnění bez provize pro společnost XXX, plnění vykázaných v rámci oddílu B.2 kontrolních hlášení společnosti XXX a rovněž ze skutečností zjištěných v souvislosti s personálním a materiálním zázemím dané společnosti.

[31] K námitce týkající se auditní stopy žalovaný uvedl, že se jedná o „běžný termín používaný v judikatuře tuzemských správních soudů“, přičemž tento nebyl definován žalobkyní odkazovanou informací GFŘ ze dne 27. 3. 2013. Zmínku judikatury, kterou žalobkyně ve vztahu k dané věci neměla za přiléhavou, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl s cílem zdůraznit, že pojem „auditní stopa“ je v judikatuře běžně používán. Nejednalo se tedy o odkaz na rozsudky, které by považoval za použitelné ve vztahu k nyní posuzované věci.

[32] Dále se žalovaný vymezil vůči žalobní námitce, kde bylo poukazováno na příliš široký rámec požadavků na prokázání auditní stopy žalobkyní. S odkazem na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50 uvedl, že se nejedná o požadavky, které by vybočovaly z příslušné zákonné úpravy.

[33] Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl soudu, aby žalobu pro její nedůvodnost zamítl.

IV. Replika žalobkyně

[34] Žalobkyně zdůraznila tři skutečnosti, které jsou mezi ní a žalovaným v dané věci nesporné. Jednalo se o faktické uskutečnění zdanitelného plnění, použití plnění k žalobkynině ekonomické činnosti včetně jeho dodání žalobkyniným odběratelům, a potvrzení obchodního vztahu mezi žalobkyní a dodavatelem XXX, k němuž došlo v rámci svědecké výpovědi jednatele dané společnosti.

[35] Ve vztahu k hodnocení podpisů žalobkyně podotýkala, že žalovaný neuvedl kritéria, která při jejich hodnocení použil. Jejich překopírování do odůvodnění je nemůže nahradit. Tvrzení žalovaného o pravděpodobné nepřítomnosti svědka při předání díla označila za spekulaci. Domněnka vzniklá ze svědkovy absence vzpomínky nemůže být žalobkyni přičítána k tíži.

[36] K judikatuře Kemwater uvedla, že případný dodavatel se plátcem pouze na základě obratu nemusel stát. Jedná se však o jeden z řady titulů, které zakládají postavení plátce DPH. Žalovaný nevypořádal námitku možnosti, že plátcem mohl být XXX, pan XY nebo externí firma.

[37] Dále uvedla, že žalovaný nevypořádal dostatečně námitku použití anonymizovaných důkazů. Žalovaný z daných listin vyvodil závěr týkající se plátcovství DPH a přitom listiny označil za nepodstatné a neumožnil žalobkyni se k nim vyjádřit. Neuvedl také, jakým způsobem se měla žalobkyně vůči nim procesně bránit.

[38] K výpovědi svědka XYa uvedla, že tato sice dílčí rozpory obsahovala, i přesto však měla být hodnocena na základě zásady volného hodnocení důkazů. Tvrzení o odvádění pozornosti žalobkyní nepředstavuje vypořádání námitky. K nerozpornosti závěrů a daňové neutralitě uvedla, že žalovaný fakticky rezignoval na to, aby zjišťoval skutečného dodavatele plnění, a to přesto, že oplýval konkrétními indiciemi (XXX, svědek XY, externí firma).

[39] Ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu konstatovala, že jelikož správce daně do řízení vnesl pojmy „jiný dodavatel v postavení plátce“ a „externí firma“, byl následně povinen dle § 92 odst. 2 daňového řádu tyto skutečnosti zcela objasnit.

[40] K tvrzení ohledně dobrovolnosti předložení listin svědkem žalobkyně dodala, že správce daně mohl svědka přimět k identifikaci externí firmy a k doložení listin například předvoláním k dalšímu výslechu či pořádkovou pokutou.

[41] K přenosu důkazního břemene uvedla, že správce daně měl vyvrátit věrohodnost žalobkyní předložených důkazních prostředků. Žalovaný ostatně ve svém vyjádření okruh pochybností nepřípustně rozšířil o „zápornou pokladnu, rozdílná data a oddíl B.2 KH“. K námitce týkající se auditní stopy uvedla, že sice její použití judikaturou připouští, avšak nelze s její pomocí rozšiřovat důkazní břemeno tížící daňový subjekt.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

[42] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst.

1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „*s. ř. s.*“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto. Žaloba není důvodná.

[43] Soud se v této věci zabýval posouzením mezi účastníky sporné otázky, která spočívala v tom, zda žalobkyně zdanitelné plnění přijala od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech (společnosti XXX), případně od jiného plátce daně z přidané hodnoty, či nikoli.

a) Nesprávná aplikace judikatury Kemwater

[44] Žalobkyně předně namítala nesprávnou aplikaci závěrů vyplývajících z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále též „*Kemwater*“), kdy odkazovala zejména na jeho bod 40, a navazujících závěrů formulovaných rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Závěry judikatury Kemwater měla žalobkyně za izolovaně posouzené, bez toho, aby byl vzat ohled na celý kontext obchodního vztahu mezi ní a dodavatelem.

[45] V odkazovaném bodě 40 rozsudku Kemwater uvedl Soudní dvůr Evropské unie následující: „*Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.*“

[46] Ve vztahu k této žalobní námitce soud předně odkazuje na bod 31 žalobkyní zdůrazňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, kde se uvádí následující: „*SDEU se* [v rozsudku Kemwater] *také vyjádřil k rozložení důkazního břemene v bodech 33, 34, 36 až 38 a 40. Tyto závěry lze shrnout tak, že důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.*“

[47] Ve světle výše uvedeného tedy bylo v nyní posuzované věci zapotřebí, aby žalobkyně tvrdila konkrétní subjekt v postavení plátce DPH, který měl přijaté plnění dodat, a toto tvrzení rovněž prokázala. Důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení totiž tížilo právě ji.

[48] Žalobkyně v rámci žaloby pouze obecně namítala nesprávnou aplikaci judikatury Kemwater žalovaným. Argumentovala, že předmětný objem práce provedené za tak krátký čas nemohl učinit nikdo, kdo by nebyl plátcem DPH, a že žalovaný přitom tento argument v napadeném rozhodnutí neřešil. Ani v žalobě však neuvedla žádný konkrétní subjekt, o kterém by tvrdila, že plnění dodal namísto dodavatele uvedeného v daňových dokladech. Teprve v zaslané replice v bodě 13 poukázala na subjekty, které měl žalovaný dle jejího názoru zohlednit v rámci hodnocení předmětné otázky. Jednalo se o XXX, svědka XYa a „externí firmu“. S ohledem na důkazní břemeno, které ve vztahu k subjektu v postavení plátce DPH tíží žalobkyni, nelze takovýto souhrnný odkaz na potenciální možné subjekty, kterými se měl žalovaný zabývat, hodnotit jako splnění této povinnosti.

Žalobkyně tak měla tvrdit jeden konkrétní subjekt a jeho postavení prokázat, což neučinila. Proto má soud za to, že své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že dodavatelem byl skutečně plátce DPH, neunesla.

[49] K případné aplikaci oné výjimky formulované Soudním dvorem Evropské unie, o níž v citované pasáži hovořil Nejvyšší správní soud, by bylo nutné, aby z obsahu spisu plynulo, že správce daně ze své úřední činnosti disponoval takovými údaji, z nichž by jasně vyplýval závěr, že dodavatel plnění postavení plátce DPH měl. Soud však na základě studia spisu takové skutečnosti neseznal.

[50] Soud navíc shledal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval pouze možným postavením společnosti XXX jako plátce DPH, nýbrž uvažoval také toto postavení právě ve vztahu k dalším subjektům, na které žalobkyně později v replice poukazovala jako na možné dodavatele, tedy na svědka XYa a jím uváděnou „externí firmu“. Žalovaný však vyhodnotil danou otázku tak, že ze zjištěného skutkového stavu nevyplynulo, že by ani jeden z těchto dalších subjektů byl skutečným dodavatelem. Zároveň zdůraznil, že ani jeden z nich v předmětném zdaňovacím období nebyl plátcem DPH. Tím i tyto subjekty vyloučil z aplikace výjimky formulované v rozsudku Kemwater. Výše uvedené zhodnocení považuje soud ze přezkoumatelné a dostatečně zdůvodněné.

[51] Žalobkyně také nesouhlasila se tvrzením žalovaného, že jednotlivá plnění nedosáhla zákonného limitu stanoveného k registraci k DPH (z obratového titulu). Rovněž nesouhlasila s tvrzením o dělitelnosti plnění. Soud však tuto argumentaci nepovažuje s ohledem na výše uvedené neunesení důkazního břemene za relevantní. Žalobkyně navíc v replice sama připustila, že samotné dosažení obratu daným dodavatelem nemusí založit jeho postavení plátce DPH. Jedná se tedy o obecné tvrzení, které nemá žádný konkrétní skutkový podklad.

[52] Z výše uvedených důvodů soud dospěl ve vztahu k této námitce k závěru, že žalovaný postupoval v souladu s judikaturou Kemwater i navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu, které správně aplikoval. Proto daná námitka není důvodná.

b) Použití anonymizovaných důkazů a nemožnost vyjádřit se k nim

[53] Dále žalobkyně namítala, že správce daně v rámci řízení v její věci použil jako důkazní prostředek anonymizované dokumenty, které však pocházely z odlišného daňového řízení. Žalobkyně neměla možnost účinně se k daným dokumentům, jež považuje za klíčový důkaz, vyjádřit. Tím bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces.

[54] Žalovaný v bodě 53 napadeného rozhodnutí argumentoval, že svůj závěr nezaložil výhradně na pochybnostech týkajících se identifikace „externí firmy“, nýbrž se jednalo o důsledek skutečnosti, že žalobkyně neodstranila příslušné pochybnosti správce daně. Možnost realizovat své právo vyjádřit se mohla žalobkyně vykonat v rámci své reakce na „Výzvu k prokázání skutečností“ i v reakci na „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“. V rámci vyjádření k žalobě pak žalovaný zdůrazňoval, že neanonymizovaná forma předmětných dokumentů tvoří součást neveřejné části správního spisu.

[55] Soud proto následně ve správním spise ověřil, že je v něm skutečně založen žalovaným odkazovaný úřední záznam ze dne 22. 7. 2024, č. j. 3154297/24/3003-60561-708445, jehož příloha obsahuje předmětné neanonymizované dokumenty.

[56] Obdobný postup správce daně byl posuzován například v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2021, č. j. 15 Af 13/2016-138. V dané věci

se jednalo o použití anonymizované verze protokolu o svědecké výpovědi dodavatele. Soud tehdy v bodě 50 rozsudku uvedl: „*Pokud žalobkyně namítala, že jí byla předložena jen anonymizovaná verze přípisu Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 4. 12. 2012, jehož přílohou je protokol o svědecké výpovědi jednatele KAROMEXu pana S., a není zřejmé, které daňové povinnosti se tento přípis týká a proč se správce daně nedotázal pana S. na relevantní skutečnosti, soud podotýká, že anonymizace některých údajů je nezbytným postupem vyplývajícím z povinnosti mlčenlivosti a ochrany osobních údajů, jimiž jsou daňové orgány vázány. Neanonymizovaná verze této písemnosti je součástí neveřejné části správního spisu*.“ Také v žalobkyně věci se proto soud seznámil s obsahem neanonymizované verze dokumentů. Shledal, že žalovaným odkazovaná vyhledávací část spisu obsahuje dva soubory označené číslem 18. Jedná se o „*Úřední záznam – č. j. 3154297_24*“ (zde je však obsažen úřední záznam s odlišným číslem jednacím) a „*Úřední záznam, příloha – č. j. 3154297_24*“ (soubor dokumentů). Z obsahu přílohy bylo možné dovodit, na který subjekt bylo pod označením „externí firma“ odkazováno. Ačkoli má úřední záznam pod č. 18 odlišné číslo jednací, subjekt, kterého se týká, se shoduje se subjektem, jehož identita vyplývá z daného souboru dokumentů v příloze. Soud z úředního záznamu zjistil, že v předmětném období (tedy v květnu roku 2022) daný subjekt („externí firma“) registrován k dani z přidané hodnoty nebyl.

[57] Soud tak ve vztahu k této námitce dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, který mu ukládá povinnost mlčenlivosti při správě daně. V první větě ustanovení § 52 daňového řádu se totiž uvádí: „*Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.*“ Postup správce daně, kdy soudu poskytl neanonymizovanou verzi předmětných materiálů je v souladu se zákonem, jelikož vychází z pravidla uvedeného v § 53 odst. 1 písm. c) bodě 1 daňového řádu. Poskytnutí informace získané při správě daně, která podléhá povinnosti zachovávat o ní mlčenlivost, nepředstavuje v případě poskytnutí soudu (jde-li o řízení, jež inicioval sám daňový subjekt ve věci správy jeho daně) porušení této povinnosti.

[58] Z výše uvedeného vyplývá, že postupem, který správce daně zaujal, a který byl souladný se zákonem, nemohlo dojít k zásahu do žalobkynina práva na účinné vyjádření se k věci. Použití dokumentů získaných v rámci jiného řízení za účelem obstarání potřebných důkazních prostředků nepředstavuje vadu řízení, nýbrž se jedná o legitimní postup správce daně. Daný postup vyplývá z § 93 odst. 2 daňového řádu, kde se uvádí: „*Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*.“ V odstavci 1 je pak uvedeno: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“ Jelikož se v nyní posuzované věci jednalo o listiny, představují tyto důkazní prostředek použitelný také v rámci žalobkynina řízení. Nad rámec posouzení lze dodat, že dané ustanovení představuje pouze demonstrativní výčet použitelných důkazních prostředků.

[59] Žalobkyni dokumenty poskytnuty byly, a to v anonymizované podobě, která odpovídala povinnosti správce daně zachovávat mlčenlivost o skutečnostech týkajících se

jiného daňového subjektu. Žalobkynino právo na seznámení se s jejich obsahem tak bylo omezeno pouze co do rozsahu, který vyplývá ze zákonem uložené povinnosti.

[60] Ve vztahu k části námitky, kde žalobkyně brojila vůči způsobu vypořádání námitky týkající se zásahu do práva na spravedlivý proces žalovaným, soud uvádí, že vypořádání uvedené v bodě 53 napadeného rozhodnutí (viz výše) shledal dostatečným a srozumitelným. Žalovaný sice odkázal na možnost přezkumu neanonymizované verze dokumentů soudem teprve v rámci vyjádření k žalobě, avšak dle názoru soudu je odůvodnění v bodě 53 i přesto dostačující, jelikož údaj o možnosti soudu seznámit se s plnou verzí listin nijak neovlivňuje žalobkynino procesní postavení v rámci řízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil údiv nad tím, že žalobkyně nezná identitu oné „externí firmy“ když tato (resp. její pracovníci) vyráběli pro žalobkyni předmětné ploty. Dodal, že pokud by bylo pravdivé, co uvedl daný svědek (ohledně toho, že on dané dílo nepředával), je logické, že žalobkyně se musela s někým z „externí firmy“ setkat, a tudíž musela vědět, o koho se jedná. Tento rozsah vypořádání námitky má soud za dostatečný. Nebylo tedy shledáno ani porušení žalobkynina práva na spravedlivý proces.

[61] Soud proto z důvodů výše popsaných neshledal tuto námitku důvodnou.

c) Hodnocení svědecké výpovědi

[62] Žalobkyně se dále vymezila vůči hodnocení svědecké výpovědi jednatele společnosti XXX, XY. Nesouhlasila se závěrem o nevěrohodnosti jeho výpovědi. Dle jejího názoru z výpovědi vyplynulo dodání plnění společností XXX, a tedy existence obchodního vztahu mezi žalobkyní a tímto dodavatelem. Rovněž bylo potvrzeno poskytnutí plnění uvedených na předmětných daňových dokladech, použití plnění pro žalobkyninu ekonomickou činnost a provedení platby žalobkyní za přijatá plnění.

[63] Žalovaný v bodě 27 napadeného rozhodnutí odkazoval na protokol o výslechu svědka ze dne 4. 1. 2024, č. j. 4917943/23/3003-60561-711174. Ve správním spise je obsažen předmětný protokol (shoduje se jméno svědka i den výslechu), avšak vedený pod č. j. 8668/24/3003-60561-711174.

[64] Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 27 shrnul, že ze svědecké výpovědi vyplynulo, že svědek žalobkyni zná, hovořil také o dodání materiálů a „lidí“ potřebných k výstavbě plotu. V bodě 28 pak uvedl, že svědek sice sdělil, že on sám vystavoval daňové doklady a přijímal hotovostní platby, avšak na existenci objednávek a vystavení daných dokladů si nevzpomínal. Svědek také opakovaně zmínil „externí firmu“, jež měla dodával pracovníky na stavbu plotu i potřebný materiál a měla pracovníky vyplácet. Soud shledal, že výše uvedené odpovídá obsahu předmětného protokolu. Svědek mj. skutečně na otázku (č. 27 daného protokolu) „k*oho byl*[i] *pracovníci, kteří vykonávali činnost?*“ odpověděl: „*byl*[i] *z externí firmy, nevzpomenu si*“. Na „externí firmu“ následně odkázal také v souvislosti s vyplácením odměn za práci (otázky č. 28 a 32), konkrétním výkonem činnosti (otázka č. 29), školením BOZP (otázka č. 35), pořizováním materiálu na stavbu (otázka č. 38), dovozem stavebního materiálu (otázka č. 40 až 43), a jeho přebíráním (otázka č. 44). Rovněž uvedl, že ji telefonicky kontaktoval v souvislosti s obchodní spoluprací s žalobkyní (otázka č. 47), a že externí firma řešila také počet pracovníků na stavbě (otázka č. 49). Z protokolu vyplynulo také přislíbení dodání smlouvy o dodání zboží, případně předávacího protokolu, jednatelem do 14. 1. 2024, na což žalobkyně opakovaně poukazovala ve svých podáních. V bodě 29 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že tento slib svědek nedodržel, a tudíž podklady

nedoložil. Následně se žalovaný v bodě 31 ztotožnil s vyhodnocením výpovědi svědka správcem daně jako nevěrohodné a nekonkrétní.

[65] Soud k tomuto shledal, že žalovaný v bodech 31 až 33 odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně vysvětlil, z jakých důvodů také on vyhodnotil danou výpověď jako nevěrohodnou. Jednalo se zejména o to, že svědek, ačkoli sám vypověděl, že každý týden na stavbu přijížděl a kontroloval práce (otázka č. 31), nedokázal sdělit jakékoli konkrétní informace o pracovnících u externí firmy. Dále nedokázal říct, kdo hotové dílo předal, přestože to měl být výhradně on, kdo za XXX jednal s žalobkyní (otázky č. 17 a 33). Jeho výpověď rovněž obsahovala rozpory související s vyplácením pracovníků, zda je vyplácel on sám nebo externí firma (otázky č. 22 a 28 protokolu). Jeho výpověď obsahovala také odlišnost ve vztahu k tvrzení žalobkyně o navázání spolupráce s XXX (otázka č. 11 protokolu). Výpověď svědka byla žalovaným hodnocena na základě zásady volného hodnocení důkazů. Popsané rozpory se shodují s obsahem předmětného protokolu.

[66] Tato námitka proto není důvodná.

d) Rozpory v hodnocení důkazů

[67] Dle žalobkyně existoval vnitřní rozpor mezi argumenty správních orgánů, které sice připustily faktickou existenci předmětného plnění, avšak neuznaly žalobkynin nárok na odpočet daně, jelikož shledaly, že dodavatel plnění prokázán nebyl. Poukazovala na str. 4 až 5 Zprávy o daňové kontrole, kde je pojednáno o tom, že v rámci provedeného místního šetření byla existence gabionového plotu správcem daně shledána. Mělo tak být jednáno rozporně se zásadou neutrality DPH a se zásadou proporcionality.

[68] Na žalobkyní odkazované str. 4 Zprávy o daňové kontrole se v posledním odstavci uvádí: „*Správce daně na výše uvedené adrese nalezl rodinný dům dané fyzické osoby* (...) *Z boční strany rodinného domu byl vystaven gabionový plot, který odděloval pozemky dvou rodinných domů* (...)“ V prvním odstavci na str. 5 je pak uvedeno: „*Na základě správcem daně provedeného důkazního řízení tedy bylo zjištěno, že se na předmětných adresách betonový a gabionový plot nachází.*“ Správce daně však vzápětí dodal, že blíže zkoumal tvrzení uvedené v předmětných daňových dokladech, kde byla jako dodavatel tohoto plnění označena společnost XXX. Následně proto v další části této zprávy popsal, na jakých skutečnostech založil svůj závěr uvedený na str. 19 dané zprávy, kde konstatoval, že „[z] *provedených důkazních prostředků totiž dostatečně prokazatelným způsobem neplyne, že by daňový subjekt předmětné zboží a služby nabyl od dodavatele či dodavatelů, kteří s jistotou byli v postavení plátců DPH*“. Na str. 12 dané zprávy vysvětloval, že „*vznikly správci daně <u>vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda předmětná zdanitelná plnění</u> (...) <u>byla daňovým subjektem přijata od obchodní korporace XXX</u> CZ s.r.o. jakožto plátce uvedeného na daňových dokladech, <u>případně, že daňový subjekt přijal tato plnění od jiné osoby či osob povinných k dani</u>, a zda byl tak u těchto zdanitelných plnění uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH*“.

[69] Na základě výše uvedeného soud shledal, že správce daně nerozporoval samotnou existenci předmětného plnění, naopak existenci plotů na základě výsledků místního šetření potvrdil. Formuloval však pochybnosti vztahující se k dodavateli tohoto plnění. Soud zdůrazňuje, že potvrzení existence plnění a současné konstatování pochybnosti o postavení jeho dodavatele jako plátce DPH se vzájemně nevylučují. Správce daně na str. 12 dané zprávy srozumitelně vysvětlil, že právě postavení dodavatele jako plátce DPH tvoří jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, a proto je posouzení této

otázky nezbytné k vyhodnocení žalobkynina nároku na odpočet. Totožná argumentace je pak uvedena také žalovaným v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[70] Žalobkyni tak nelze dát za pravdu ve vztahu k tvrzení o vnitřním rozporu v argumentaci správních orgánů. Z odkazované zprávy (i z dalšího obsahu správního spisu) je totiž zřejmé, že zpochybnění nároku na odpočet správcem daně bylo založeno právě na nejasnostech ohledně dodavatele plnění a jeho postavení jako plátce DPH, které žalobkyně během řízení neodstranila. Nelze se ztotožnit s žalobkyniným tvrzením uvedeným v replice, kde argumentovala, že *„žalovaný na zjištění skutečného dodavatele fakticky rezignoval, ačkoli měl k dispozici konkrétní indicie (XXX X, pan XY, identifikovaná „externí firma“)*“. Všemi těmito údaji se správní orgány zabývaly a vysvětlily, z jakých důvodů tyto nepřispěly k objasnění předmětné otázky. Soud proto v jejich argumentaci žádný rozpor neshledal. Z výše popsaných důvodů nebyla soudem shledána důvodnou ani námitka porušení principu neutrality DPH a zásady proporcionality.

e) Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu

[71] Rovněž bylo namítáno nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně. Žalobkyně uváděla, že správce daně neměl pouze konstatovat nevěrohodnost výpovědi jednatele společnosti XXX (k této námitce viz výše), nýbrž měl pod hrozbou pořádkové pokuty od svědka zjistit identitu jím odkazované „externí firmy“. Dále měl provést výslech dalších osob, přičemž žalobkyně navrhovala vyslechnout pracovníky na stavbě daných plotů. Také měl ověřit, zda některý z pracovníků nacházejících se na stavbě není zaměstnancem nebo spolupracovníkem této „externí firmy“, čímž by došlo k její identifikaci.

[72] Žalobkyně také nesouhlasila s postupem správce daně, který v důsledku nedodání svědkem slíbených smluv s externí firmou a předávacích protokolů, což mělo být učiněno do 14. 1. 2024, nepoužil žádné donucovací prostředky, ani nevyslechl další svědky. Žalovaný naopak ve svém vyjádření poukazoval na to, že svědek nebyl povinen slíbené listiny skutečně předložit, jelikož zákon (daňový řád) tuto povinnost neukládá.

[73] Soud se ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že ustanovení § 96 daňového řádu upravující postavení svědka v daňovém řízení skutečně neobsahuje povinnost předložit listinný důkaz. Pokud by správce daně svědkovi takovouto povinnost uložil, postupoval by v rozporu se zákonem. Z toho důvodu tak správce daně nemohl svědka nijak postihovat za to, že nedoložil dobrovolně slíbené listinné důkazy.

[74] K námitce týkající se nepoužití hrozby pořádkové pokuty správcem daně ke zjištění identity „externí firmy“ od svědka soud podotýká, že svědka nelze sankcionovat za to, že pouze odkazoval na externí firmu a uváděl, že si její identitu nepamatuje. Při výslechu získané odpovědi podléhají následnému vyhodnocení, které v nyní posuzované věci vedly správce daně k závěru o nevěrohodnosti svědka. Jednalo se však o zhodnocení odpovědí v kontextu celé výpovědi a ostatních důkazních prostředků. Není tedy možné pod hrozbou pořádkové pokuty ze svědka „vymáhat“ odpovědi na otázky, které (aniž by soud spekuloval, jak tomu v dané věci skutečně bylo) s ohledem na daný časový odstup zodpovědět nemusel dokázat. Opakování výslechu daného svědka, které žalobkyně navrhovala, by s ohledem na ještě větší časový odstup druhého výslechu od doby předání díla, a to za situace, kdy svědek již při prvním výslechu nedokázal mnohé otázky zodpovědět, postrádalo smysl.

[75] Ohledně žalobkynina požadavku na výslech dalších svědků soud uvádí, že žalobkyně pouze obecně poukazovala na výslech dalších osob, kterými měli být pracovníci

na předmětné stavbě. Neuvedla však žádné jmenovitě určené osoby. Žalovaný dle názoru soudu dostatečně odůvodnil pochybnosti, jež dle něj vyvstaly. Proto soud neshledal, že by nevyslechnutí dalších osob představovalo vadu řízení. Ve vztahu k žalobkyniné argumentaci, že správce daně měl zkoumat, zda tito pracovníci nepochází od předmětné „externí firmy", soud podotýká, že vzhledem k identifikaci externí firmy správcem daně v rámci jeho úřední činnosti (tento postup shledal soud souladným se zákonem – viz výše) nemá takovýto postup za nezbytný, jelikož skutkový stav byl v daném řízení prokázán za pomoci jiných důkazních prostředků.

[76] Soud tak k této námitce dodává, že se neztotožnil s tvrzením žalobkyně ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Naopak má z výše popsaných důvodů skutkový stav za dostatečně osvětlený, a to v souladu s principem materiální pravdy.

f) Přenos důkazního břemene

[77] Žalobkyně k tomuto uvedla, že dostála své primární důkazní povinnosti, když podala příslušné daňové přiznání, vedla evidenci pro účely DPH, předložila daňové doklady obsahující všechny zákonné náležitosti a dodala rovněž podpůrné důkazní prostředky – smlouvu, objednávky a pokladní doklady. Vymezila se vůči tvrzení žalovaného, že se správci daně podařilo prokázat poukazované pochybnosti. Dle jejího názoru nemůže být důkazní břemeno správce daně uneseno, když tento pouze subjektivně zhodnotil svědeckou výpověď jednatele jako nevěrohodnou, používal anonymizované informace pocházející z jiného řízení, a poukazoval na hotovostní formu provedených plateb za přijatá plnění.

[78] Soud v rámci vypořádání této žalobní námitky předně odkazuje na hodnocení výše uvedených námitek, jelikož s nyní posuzovanou úzce souvisejí. Dále uvádí, že žalobkyni lze sice dát za pravdu, že doložila poukazované podklady, avšak nedokázala unést důkazní břemeno poté, co žalovaný unesl své důkazní břemeno týkající se formulovaných pochybností o splnění nároku žalobkyní. Poté bylo opět na žalobkyni, aby prokázala, že dané pochybnosti neodpovídají skutečnému stavu věci. Toto důkazní břemeno se však žalobkyni unést nepodařilo.

[79] S žalobkyní se nelze ztotožnit ani ve vztahu k tvrzení o subjektivním hodnocení svědecké výpovědi správcem daně. Jak již bylo uvedeno, správce daně své tvrzení o nevěrohodnosti svědecké výpovědi podložil konkrétními argumenty, které jsou v souladu s obsahem správního spisu. Také použití anonymizovaných informací nevylučuje unesení jeho důkazního břemene, jelikož je zvolený postup v souladu se zákonem a zároveň byl umožněn soudní přezkum neanonymizované verze daných informací (viz vypořádání příslušné námitky výše). Ohledně hotovostní formy plateb soud uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33) plyne, že tato skutečnost sice sama o sobě nepředstavuje dostatečný důkaz odůvodňující dané pochybnosti, avšak soud shledal, že skutečnost, že se jednalo o hotovostní platbu, nehrála v dané věci klíčovou roli, nýbrž se jednalo pouze o podpůrný argument.

[80] V bodě 36 repliky žalobkyně namítala, že žalovaný ve svém vyjádření rozšířil okruh pochybností, když poukazoval na zápornou pokladnu, rozdílná data a oddíl B.2 KH. Jedná se o bod 48 daného vyjádření, kde žalovaný ve vztahu k žalobkyninu odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 9 Afs 30/2008 uvedl: „*vybraný správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce v souladu se závěry vyplývajícími z tohoto rozsudku, přičemž dodává, že pochybnosti vybraného správce nevyplynuly jen z výpovědi svědka XYa, anonymizovaných informací z jiného řízení a plateb v hotovosti, ale rovněž z rozdílných dat*

předání hotovosti, případného záporného stavu v hotovostní pokladně, rámcové smlouvy, hodnot plnění bez provize pro společnost XXX, plnění vykázaných v oddíle B.2 kontrolních hlášení společnosti XXX a skutečností týkajících se personálního a materiálního zázemí společnosti XXX (viz zejména bod [35] žalobou napadeného rozhodnutí)". Soud však shledal, že totožné pochybnosti shrnul žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí, kde bylo vždy konkrétně odkázáno na příslušnou stranu „Výzvy k prokázání skutečností" ze dne 23. 7. 2024, č. j. 3163558/24/3003-60561-708445, kde byla daná pochybnost formulována. Nejedná se tedy o žádné nové skutečnosti, které by již dříve v rámci řízení nebyly poukazovány. Ve vztahu k žalobkyní odkazovanému rozsudku ve věci 9 Afs 30/2008 má soud za to, že v něm obsažený (a žalobkyní zdůrazňovaný) požadavek, aby správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností, byl naplněn (viz výše).

g) Nepřiměřenost a nezákonnost požadavků na „auditní stopu"

[81] Žalobkyně také namítala, že pojem „auditní stopa" není definován zákonem. Nemá normativní charakter, jelikož vyplývá pouze z Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2013. Poukazovala na to, že v bodě 55 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uváděl judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se absence daňovým subjektem doložených relevantních důkazů. Naopak v její věci byly doloženy platné daňové doklady, rámcová smlouva o dodání zboží a služeb, objednávky, příjmové pokladní doklady a pokladní kniha. Za faktické rozšíření důkazního břemene učiněné v rozporu se zákonem označovala požadavek na „*zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení*".

[82] Soud k této námitce uvádí, že pojem „auditní stopa" skutečně představuje judikaturou správních soudů běžně používaný pojem. Za příléhavý lze označit zejména žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, kde se uvádí: „*Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).*" Odkázat lze i na žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50 (srov. bod 35). Použití daného pojmu pak ostatně žalobkyně sama připustila v rámci podané repliky. Stále však rozporovala rozsah správcem daně formulovaných požadavků.

[83] Žalobkyně v replice poukazovala na předložení daňových dokladů obsahujících zákonem požadované náležitosti, evidence pro účely DPH, rámcové smlouvy, objednávek, příjmových pokladních dokladů a pokladní knihy. Z toho dovozovala unesení primárního důkazního břemene ve smyslu § 73 zákona o DPH. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný splnění této základní formální podmínky žalobkyní uznal. Avšak nesouhlasil s žalobkyní ve vztahu k faktickému prokázání poskytnutí plnění plátcem DPH. Soud připomíná, že ačkoli daňový subjekt splní svou povinnost předložením příslušných podkladů, není tímto ještě založen jeho nárok na odpočet daně. Pokud správce daně formuluje a následně dostatečně přesvědčivě odůvodní vyvstalé pochybnosti, je opět na samotném daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti odstranil doložením dalších důkazních prostředků. Důkazní břemeno se tak od správce daně vrací zpět k daňovému subjektu.

[84] Soud z obsahu spisu neshledal, že by správce daně nepřiměřeně rozšiřoval rámec po žalobkyni k prokázání požadovaných skutečností. V návaznosti na správcem daně podrobně popsané nesrovnalosti, které žalobkyně během správního řízení žádnými jinými důkazními prostředky neodstranila, dle názoru soudu nelze požadavek na auditní stopu považovat za nepřiměřený ani nezákonný. Auditní stopa má být tvořena takovými podklady, které správci daně umožní ověřit skutečnou existenci žalobkyní tvrzené vazby mezi doloženými daňovými doklady a předmětným plněním. Požadavek na dodání dalších průkazných důkazních prostředků, které jsou zapotřebí s ohledem na nízkou důkazní hodnotu žalobkyní již předložených podkladů, pak nemůže být zaměňován za nepřiměřeně přísné nároky kladené správcem daně na daňový subjekt. Soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

h) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů

[85] Žalobkyně rovněž namítala částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Zejména zdůrazňovala nedostatečné vypořádání námitky nesprávného zhodnocení podpisů na příjmových pokladních dokladech.

[86] Nesouhlasila s vypořádáním související odvolací námitky v bodě 36 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl závěr, že dané podpisy „*zjevně a bez nutnosti odborného posouzení neodpovídají podpisům pana XY*“.

[87] Vymezila se také vůči tvrzení žalovaného, že v případě, kdy si svědek nedokáže vzpomenout na to, jak on sám před rokem a půl předával dílo, je pravděpodobné, že u předání ani vůbec nebyl. Dle žalobkyně se jedná o spekulaci. Není možné dovozovat neúčast svědka na předání díla či vůbec jeho neproběhnutí, a to jen na základě toho, že si svědek nedokázal předání vybavit, když byl tázán po roce a půl od jeho uskutečnění.

[88] Na str. 9 Dosavadního výsledku kontrolního zjištění správce daně k provedenému hodnocení podpisů uvedl: „*Správce daně však blíže analyzoval podpisy uvedené na předložených příjmových pokladních dokladech, přičemž tyto zjevně a bez nutnosti odborného posouzení neodpovídají podpisům XY, a to jak v protokolu o svědecké výpovědi, tak i v následujících daňovým subjektem předložených důkazních prostředků, tj. smlouva o dodání zboží a služeb, daňové doklady, jakožto i objednávkové listy. Tento závěr mimo jiné potvrzuje i úředně ověřený podpis uvedený v obchodním rejstříku ve sbírce listin týkající se obchodní korporace XXX CZ s.r.o.*“ Na str. 17 poté dodal: „*K vyhodnocení podpisů uvedených správcem daně na předložených příjmových pokladních dokladech došlo pouze na základě jejich porovnání s úředně ověřeným podpisem, pana XY, uvedený v obchodním rejstříku ve sbírce listin týkající se obchodní korporace XXX CZ s.r.o. Jakkoliv správce daně jako takový není znalcem v oboru grafologie, nutno však podotknout, že se jednalo pouze o podpůrný argument uvedený správcem daně, který měl na závěrečně hodnocení těchto důkazních prostředků minimálního významu a sám o sobě by tak jistě k důvodnému zpochybnění těchto důkazních prostředků nevedl.*“ V bodě 36 odůvodnění svého rozhodnutí poté žalovaný přímo otiskl předmětné podpisy, jejichž správnost zpochybnil. Jednalo se o podpis na příjmovém pokladním dokladu č. P2106622 a na daňovém dokladu č. 22000235.

[89] Soud na tomto místě zdůrazňuje, že žalovaný sice sám nemá pravomoc závazně posuzovat pravost předmětných podpisů, jak ale plyne z výše shrnutého, žalovaný takto ani nečinil. Podstatou pochybnosti, kterou žalovaný tímto srovnáním vyjádřil, totiž soud shledal tvrzení rozdílnosti podpisů, nikoli popření jejich pravosti. Rozdílnost žalovaný zpochybňovat může. Navíc, jak sám žalovaný zdůraznil již v rámci Dosavadního výsledku

kontrolního zjištění, závěr napadeného rozhodnutí nebyl opřen výhradně o tento argument, jednalo se pouze o podpůrné tvrzení. Proto soud neshledal tuto část námitky důvodnou.

[90] Ohledně části námitky, kde žalobkyně namítala spekulaci žalovaného ve vztahu k jeho tvrzení, že svědek nebyl u předání díla, když si nemohl po roce a půl na tento okamžik vzpomenout, soud uvádí, že se jedná o plausibilní pochybnost formulovanou žalovaným po vyhodnocení obsahu odpovědí svědka uvedených během jeho výslechu. V bodě 32, na který sama žalobkyně poukazovala, přitom dle názoru soudu žalovaný dostatečně popsal, na čem se dané tvrzení založil. Odkázal totiž, mimo jiné, na otázku položenou žalobkyni pod bodem 23 v „*Oznámení o zahájení daňové kontroly*“ ze dne 14. 2. 2023, č. j. 491479/23/3003-60561-708445, které je založeno ve správním spise spolu s reakcí žalobkyně na toto oznámení. Reakce obsahuje seznam odpovědí na dané otázky. V odpovědi na otázku č. 23, ve znění „*Kdo konkrétně byl u předání služeb?*“, je uvedeno „*Pan XY*“. Od tohoto rozporu týkajícího se osoby předávající dané dílo pak žalovaný odvozoval svou pochybnost o věrohodnosti odpovědi svědka během výslechu. Soud proto nemá toto tvrzení žalovaného za spekulaci. Ani tuto část námitky tak neshledal důvodnou.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[91] V návaznosti na výše popsané důvody tak soud v dané věci uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji výrokem I. zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[92] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Výrokem II. soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Tento výrok je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu – vykonavateli veřejné správy – tyto nevznikly nad míru obvyklou jeho běžné činnosti, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha dne 24. září 2026

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu