



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyně JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **Pink support s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ02462354**
se sídlem Heinemannova 2695/6, Praha 6
zastoupen advokátem JUDr. Janem Malým
se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2017 č. j. 32144/17/5300-21444-711869

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, který bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 17. 5. 2016, a to dodatečnému platebnímu výměru č. j. 4139065/16/2006-51522-110873, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíc květen 2014 doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 377.645,- Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 75.529,- Kč; a platebnímu výměru č. j. 4139605/16/2006-51522-110873, jímž byla žalobci za zdaňovací období červen 2014 vyměřena DPH ve výši 880.152,- Kč; a obě prvostupňová rozhodnutí potvrzena.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že předmětem ekonomické činnosti žalobce bylo v rozhodných zdaňovacích obdobích zprostředkování služeb v oblasti reklamní prezentace při automobilových soutěžích. Správce daně měl pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních za tato období, proto

zahájil postup k odstranění pochybností, který následně přešel do daňové kontroly. Po provedeném dokazování dospěl správce daně v obou zdaňovacích obdobích k závěru, že v případě plnění přijatých žalobcem od společnosti TOMIVET s.r.o. (dále jen „T“) žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, nárok na odpočet DPH tak žalobce uplatnil neoprávněně. Dále správce daně konstatoval, že byl odvolatel zapojen do řetězce personálně propojených společností účastnících se podvodného jednání na DPH, o kterém žalobce věděl nebo vědět mohl, a tento řetězec popsal. Správce daně tak nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně v celkové výši 1.255.226,- Kč, neboť dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Dodatečný platební výměr za květen 2014 a platební výměr za červen 2014 napadl žalobce odvoláním. Žalovaný s ohledem na změnu právního názoru v průběhu odvolacího řízení zaslal žalobci „Seznámení se změnou právního názoru“ s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „Seznámení“). Reakci žalobce žalovaný zahrnul mezi odvolací důvody, o kterých rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím. V odvolání žalobce namítal obdobně jako v podané žalobě a nesouhlasil s personálním propojením s řetězcem společností a účastí na podvodu na DPH. K tomu poukázal na judikaturu Soudního dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). K odvolacím námitkám žalobce žalovaný poukázal na břemeno tvrzení a břemeno důkazní na straně daňového subjektu a s tím související povinnosti při uplatnění nároku na odpočet daně na straně daňového subjektu. Žalovaný se zabýval i otázkou důkazního břemena na straně správce daně a jeho přenosem s daňovým subjektem navzájem. K tomu poukázal na rozsáhlou judikaturu SDEU a NSS, kterou ve své argumentaci užil, stejně jako na Směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). V odůvodnění svého rozhodnutí se žalovaný velmi rozsáhle a podrobně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami, a ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce unesl primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), když předložil formálně správné daňové doklady, a splnil tak požadavek zakotvený v § 73 odst. 1 ZDPH, avšak z důvodů podrobně uvedených v bodech 35-43 žalobou napadeného rozhodnutí měl žalovaný za to, že ačkoli ve shodě se správcem daně nemá pochybnosti o faktické realizaci předmětných reklamních prezentací, což bylo ověřeno u odběratelů žalobce, neprokázal žalobce naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázal, že deklarovaná plnění byla fakticky poskytnuta dodavatelem uvedeným na daňových dokladech, tj. společností T.. K tomu žalovaný připomněl, že ani žalobcem předložené doklady, ačkoliv formálně vyhověly požadavkům na daňový doklad, nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, přičemž bylo na žalobci, jak ke splnění své důkazní povinnosti přistoupí a jakými důkazními prostředky svá tvrzení prokáže. Součástí důkazní povinnosti žalobce bylo prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že toto plnění opravdu uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel plnění na daňovém dokladu. K tomu žalovaný s poukazem na judikaturu NSS zdůraznil potřebu náležité míry obezřetnosti daňových subjektů, vstupujících do obchodních vztahů, a z ní vyplývající povinnost nad rámec svých běžných obchodních potřeb zajišťovat potřebné doklady, jimiž takový daňový subjekt prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH. Žalovaný konstatoval, že prokazování přijetí zdanitelných plnění, jejichž předmětem je zprostředkovatelská služba, je riskantní,

neboť se jedná o službu, která nemá žádný hmotný výstup. S odkazem na konkrétně uvedené důvody žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění od dodavatele, deklarovaného na předmětných daňových dokladech. Žalobce tak nesplnil podmínky § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet DPH z těchto plnění uplatnil neoprávněně. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, uvedeném ve zprávách o daňové kontrole, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění předmětných plnění tak, jak deklaroval předloženými daňovými doklady, tedy neprokázal přijetí plnění od dodavatele T. Žalovaný však upravit názor správce daně v tom smyslu, že považoval za předčasný další závěr správce daně ohledně účasti žalobce na podvodném jednání v řetězci společností, neboť primárně je třeba vždy zkoumat splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání uplatněného nároku na odpočet. Až v případě, že má správce daně postavena na jisto, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH byly splněny, může dále zkoumat možnou existenci podvodného jednání a účast daňového subjektu na tomto jednání. Z těchto důvodů se již nezabýval odvolacími námitkami stran personální propojenosti společností zúčastněných na podvodu prostřednictvím jednatele žalobce. Na podrobná stanoviska žalovaného k jednotlivým odvolacím bodům soud pro stručnost odkazuje.

II. Žaloba

3. Žalobce v žalobě stručně shrnul skutkový stav a *prvním žalobním bodu* namítal nesprávné posouzení rozložení důkazního břemene. V této souvislosti citoval z bodu 44 žalobou napadeného rozhodnutí, z něhož dle žalobce vyplývá, že ačkoli správní orgány obou stupňů nemají pochybnosti o faktické realizaci předmětných reklamních prezentací, dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázal, že deklarovaná plnění byla fakticky poskytnuta dodavatelem, uvedeným na daňových dokladech, tj. společností T. Takový závěr žalobce považoval za nesprávné právní posouzení otázky rozložení důkazního břemene mezi účastníky daňového řízení, kdy se sice žalovaný v bodech 16-31 svého rozhodnutí argumentačně opírá o judikaturu NSS či SDEU, nepracuje s ní však správně a vyvozuje z ní závěry, které nejsou slučitelné s přímo použitelným právem EU. K tomu citoval z rozsudku SDEU ve věci PPUH Steehcemp, C-277/14 ze dne 22. 10. 2015 (dále jen „rozsudek ve věci PPUH“) a měl za to, že plátcí daně nemůže být odpočet daně odepřen pouze proto, že z důvodu nedostatečné součinnosti dodavatele nemůže být u dodavatele ověřeno poskytnutí předmětného plnění, ledaže správce daně prokáže, že se jedná o podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo musel vědět. Samotná skutečnost, že je dodavatel nekontaktní není postačujícím důvodem pro zpochybnění splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Podle žalobce byly tyto závěry SDEU potvrzeny i v navazující judikatuře SDEU, mající povahu prostého usnesení, z čehož lze dovozovat, že SDEU má danou právní otázku za vyřešenou a uzavřenou. K tomu odkázal na usnesení ve věci Alpha Signum, C-446/15 ze dne 10. 11. 2016. Žalovaný se s touto jeho odvolací námitkou vypořádal v bodě 54 žalobou svého rozhodnutí, jeho úvaha je však mylná, popírající závěry rozsudku ve věci PPUH, v němž soudní dvůr dovodil, že za běžných okolností nelze právo na odpočet daně krátit ani v situaci, kdy se zdá být vyloučeno, že by plnění bylo realizováno plátcem, uvedeném na daňovém dokladu, neboť takový subjekt neexistuje, je-li současně prokázáno, že plnění bylo plátcem daně přijato a uhrazeno. Tím spíše pak dle žalobce nelze krátit odpočet za situace, kdy dodavatel existuje, avšak z důvodu jeho nekontaktnosti (či jiných důvodů) u něj nelze uskutečnění transakce ověřit. Z bodu 44 napadeného rozhodnutí je

přítom zřejmé, že právě o tuto situaci jde i v projednávané věci – přijetí plnění je nesporné, identita jeho poskytovatele je však dle žalovaného nejistá – neunesení důkazního břemene je výsledkem situace, kdy se skutkový stav po vyčerpání dostupných možností nepodaří zjistit. Žalobce tvrdil, že taková interpretace závěrů rozsudku ve věci PPUH byla posléze stvrzena judikaturou NSS ve věci sp. zn. 4 Afs 58/2017 a měl za to, že dopadá i na nyní projednávanou věc. V ní žalovaný nezpochybňuje uskutečnění plnění, za která žalobce nárokuje odpočet daně (podmínka první), dle žalovaného není prokázána identita dodavatele, je rozhodováno na základě závěrů o neunesení důkazního břemene (podmínka druhá) a není prokázáno, že by předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o němž žalobce věděl či musel vědět (podmínka třetí). Závěr žalovaného, že žalobce nemá právo na jím nárokový odpočet daně, neboť neprokázal splnění hmotněprávních předpokladů pro jeho vznik, tedy není správný, a žalobou napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

4. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce tvrdil nesprávné zjištění skutkového stavu věci a tedy porušení ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu správcem daně a žalovaným. Žalobce vytkl správci daně a žalovanému, že vědomě nepřihlédl k důkazu výsledkem svědka J. M. (poznámka soudu – v předmětném období byl jednatelem MONTRAGO s.r.o. dále jen „společnost M.“), který odmítli osvědčit jako důkaz. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu je při tom správce daně povinen přihlédnout ke všem důkazům a nikoliv pouze k těm, které na základě více či méně zdůvodněných úvah osvědčil jako důkaz. Také žalovaný pominul skutečnost, že svědek spolupráci společnosti M. se společností T. explicitně potvrdil, kdy výslovně uvedl, že se společností T. spolupracoval a že reklamu, která byla objednána společností M., skutečně odvozili. Tvzení žalovaného, že se jednalo o vyjádření ryze formální a nikoli dostatečně konkrétní, považoval žalobce za překvapující s tím, že pokud správce daně takto výpověď svědka hodnotil, nic mu nebránilo, aby kladl svědkovi další otázky a vedl jej k tomu, aby výpověď byla konkrétnější a přesnější, neboť je to správce daně, který důkaz výsledkem svědka provádí a kdo má dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji. Zástupce daňového subjektu neměl důvod svědkovi klást další otázky, pokud svědek obchodní spolupráci s T. potvrdil, potvrdil též poskytnutí reklamní služby a v rámci své výpovědi neuvedl žádné skutečnosti, jež by mohly nasvědčovat tomu, že by skutečným dodavatelem byl někdo jiný, než společnost T.. Ani správce daně žádné takové pochybnosti nevyjádřil. Dále žalobce poukázal na stanovisko žalovaného k této námitce v bodě 50 napadeného rozhodnutí a považoval závěr žalovaného za nesprávný, neboť činí postup správce daně při daňové kontrole zcela nepředvídatelným. Zopakoval, že pokud správce daně provádí výsledek svědka, jeho povinností vést výsledek tak, aby byly objasněny veškeré skutečnosti, jež pokládá správce daně za rozhodné, neboť daňový subjekt nemůže předvídat, jak bude správce daně provedené důkazy hodnotit a zda konkrétní úřední osoba pokládá výpověď svědka za dostatečně konkrétní, aby bylo možné zjistit skutkový stav věci. Svědek dotazy správce daně zodpověděl tak, že skutková tvrzení žalobce byla prokazována, avšak správce daně odpovědi na dotazy označil za málo konkrétní či odporující jiným důkazním prostředkům, a výsledek ukončil, aniž by se zjištěný rozpor pokusil jakkoli odstranit. V projednávané věci správce daně důkaz zmařil a je povinen nést negativní důsledky z toho plynoucí. Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že v naznačeném kontextu je nutno zohlednit též skutečnost, že pracovník správce daně, který dne 4. 11. 2015 prováděl výsledek svědka, zapříčinil vznik konfliktní situace mezi ním a svědkem nepřesnou protokolací odpovědí svědka, situaci nezvládl a ta eskalovala do té míry, že svědek odmítl na dotazy správce daně odpovídat. Pracovník správce daně pak byl veden snahou subjektivně nepříjemný procesní

úkon co nejrychleji ukončit i za cenu, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně. Zástupce žalobce nicméně odpovědi svědka zcela legitimně hodnotil tak, že prokazují spolupráci mezi společnostmi T. a M., čímž je identita dodavatele žalobce potvrzena bez toho, že by byla nutná součinnost T., a že tedy tvrzení žalobce byla prokázána. Podle žalobce důvodem pro vyloučení výpovědi svědka z procesu hodnocení důkazů nemohou být ani nejasnosti ohledně toho, jakým způsobem společnost M. fakturovala své služby T., neboť se nejedná o skutečnosti, o kterých žalobci mohlo být v době uskutečnění plnění cokoli známo. I faktické kroky M. vůči T. (vystavení zálohové faktury, vymáhání pohledávek) jednoznačně potvrzují obchodní spolupráci těchto společností bez ohledu na to, zda byly či nebyly v souladu s účetními standardy. Pochybnosti správce daně ohledně identity dodavatele žalobce měly být tímto vyvráceny. Žalobce shrnul, že správce daně a žalovaný postupovali nezákonně, když fakticky ignorovali výpověď svědka, která tvrzení žalobce prokazovala, a vyloučili ji z hodnocení důkazů na základě svých subjektivních předpokladů.

5. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

6. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí a poukázal na konkrétní body, v nichž stanovisko k obdobným odvolacím námitkám zaujal. K první žalobní námitce dále rozsáhle uváděl judikaturu NSS, vycházející z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Uvedl rovněž aktuální rozhodovací praxi NSS, za kterou považoval rozsudky ve věci sp. zn. 4 Afs 295/2015 Ing. M. D., ve věci sp. zn. 5 Afs 109/2015 Kaiser, ve věci sp. zn. 5 Afs 13/2016 VHN-kovo, ve věci sp. zn. 6 Afs 246/2016 Synett s.r.o. a ve věci sp. zn. 1 Afs 10/2017 ve věci BIOTRONIK Praha spol. s r.o. Podle žalovaného NSS opakovaně judikoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správci daně prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale též, že předmětné zdanitelné plnění skutečně přijal právě od toho dodavatele, který je deklarován na předloženém daňovém dokladu. V rozsudku ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR se NSS odchýlil od předně uvedených závěrů, z pohledu žalovaného však NSS v tomto rozsudku rozsudek ve věci PPUH nevyložil zcela přesně ve všech souvislostech. Výrok rozsudku ve věci PPUH nelze chápat jako obecný závěr, ale je nutné jej posuzovat s ohledem na kontext řešené věci, v daném případě se nejednalo o fakticky neexistující subjekt, ale o subjekt, který byl podle práva členského státu za neexistující pouze považován. K tomu žalovaný poukázal na body 31 a 19 citovaného rozsudku a uvedl, že otázka, zda bylo plnění dodáno korporací, nebyla předmětem sporu. Rozsudek PPUH s ohledem na skutkový stav tamního případu neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňového subjektu dodal, ale pouze to, že nelze nárok na odpočet daně odmítnout bez dalšího pouze s ohledem na vnitrostátní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující (z důvodu neplnění daňových a dalších povinností). NSS v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR vycházel z rozsudku SDEU ve věci Bonik EOO C-285/11. Podle žalovaného v rozporu s tímto výkladem nebyl NSS ani v následné judikatuře a zmínil rozsudek ve věci sp. zn. 6 Afs 147/2016 JUTTY GROUP s.r.o. Podle žalovaného jsou proto závěry NSS v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR zcela

ojedinělými a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí NSS, kdy NSS v obdobných případech opakovaně rozhodoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správci daně prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění jako takové, ale téže předmětné zdanitelné plnění skutečně přijal právě od toho dodavatele, který je dokladován na předloženém daňovém dokladu (rozsudky ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2012, sp. zn. 1 Afs 10/2010, sp. zn. 5 Afs 188/2004). Podle jiné, žalovaným uvedené judikatury NSS, zkoumat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH a odepřít mu z tohoto důvodu jím uplatněný nárok na odpočet daně lze až za situace, kdy byly prokázány formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně včetně podmínky uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. Žalovaný dále označil i rozsudky NSS, ve kterých byl postup správce daně, který odepřel nárok na odpočet se závěrem, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet a zároveň nepřiznal nárok na odpočet daně z důvodu vědomého zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH (tedy v souladu s nyní zastávaným názorem v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR), shledán nepřezkoumatelným (rozsudky ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013, sp. zn. 9 Afs 152/2013 a další). Zdůraznil, že tak není možné učinit obecný závěr, že v případě, kdy není prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, je odepření nároku na odpočet možné pouze v situaci, kdy je prokázána vědomá účast daňového subjektu na podvodu na DPH, neboť takový závěr není aplikovatelný na veškeré skutkové situace, vždy je nutno odlišit, zda pouze existují pochybnosti o tom, zda bylo plnění poskytnuto deklarovaným dodavatelem, nebo zda je v daňovém řízení správcem daně na jisto prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem. V případě, že bylo postaveno na jisto, že osoba uvedená na dokladu jako dodavatel toto plnění fakticky neuskutečnila, je vyloučen vztah daňového subjektu a osoby povinné k dani uvedené na dokladu (hmotněprávní podmínkou ve smyslu Směrnice je přitom poskytnutí zdanitelného plnění plátcem). V takovém případě daňovým subjektem ani není označená osoba, která měla povinnost z přijatého zdanitelného plnění odvést DPH a správce daně proto ani nemůže vědět, u jaké osoby by měl případné (ne)odvedení daně ověřit (tj. u jaké osoby by měl hledat chybějící daň), proto je v takové situaci předčasné posuzovat otázku chybějící daně a tím spojenou vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. K otázce rozložení důkazního břemene žalovaný dále poukázal na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a uváděl stejně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Uzavřel, že správce daně i žalovaný v rámci hodnocení důkazů postupovali v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, kdy na základě všech zjištěných skutečností správce daně učinil závěr korigovaný žalovaným o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

7. K druhému žalobnímu bodu odkázal žalovaný na svou argumentaci v bodech 43, 47-50 žalovaného rozhodnutí s tím, že ačkoli svědek spolupráci M. s T. verbálně potvrdil, ve světle jiných důkazních prostředků, uvedených zejména v bodech 41-43 žalobou napadeného rozhodnutí, tj. smlouvy o nájmu movitých věcí a zálohové faktury vystavené M., se toto tvrzení jeví jako čistě formální a účelové. Svědek neuvedl téměř žádné konkrétní informace, nelze se proto ztotožnit s názorem žalobce, že svědek specifikoval rozsah a časové vymezení spolupráce. K posouzení, kdy se svědecká výpověď stává důkazem, odkázal žalovaný na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 93/2007 s tím, výpověď svědka nenaplnila parametry v rozsudku uvedené, proto nebyla osvědčena jako důkaz o dodání předmětného plnění deklarovaným dodavatelem žalobci. K tomu žalovaný zdůraznil podrobné hodnocení důkazů správcem daně především ve zprávách o daňové

kontrole a samotným žalovaným v rámci Seznámení a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V daném případě žalobce neprokázal skutečnosti deklarované na daňových dokladech, resp. nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by doložil soulad formálně deklarovaného stavu se skutečností, tj. neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění, které uskutečnil jiný plátce, čímž neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z předmětných přijatých zdanitelných plnění podle § 73 ZDPH. Žalovaný proto neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně. V ostatním žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, které považoval za souladné se zákonem, naproti tomu žalobcovy námitky nedůvodnými.

8. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

9. Při ústním jednání dne 29. 5. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobce důkazy nenavrhoval, soud o nich proto nerozhodoval. Na vyhlášení rozsudku se účastníci nedostavili, soud jej proto vyhlásil vyvěšením na úřední desku.
10. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
12. Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
13. Podle ustanovení § 72 odst. 1 a 3 zákona o DPH v rozhodném znění (1) plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a v § 14 odst. 5. (3) Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
14. Podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
15. Vzhledem k tomu, že se obě žalobní námitky vzájemně prolínají, soud je posoudil ve vzájemných souvislostech i jako celek.
16. K žalobou tvrzeným bodům nezákonnosti soud z obsahu spisového materiálu, odůvodnění žalovaného rozhodnutí, vyjádření žalovaného a ústního jednání ověřil skutkový stav, jak byl tvrzen stranami sporu. Pro posouzení věci dále z listin vyplynulo, že dne 12. 8. 2014 zahájil správce daně u žalobce postup k odstranění pochybností (dále též „POP“) za

zdaňovací období červen 2014, neboť měl pochybnosti, zda byl žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. S ohledem na skutečnosti zjištěné v průběhu POP zahájil správce daně dne 4. 9. 2014 u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období květen 2014 a následně 8. 1. 2015 za zdaňovací období červen 2014. Po provedeném dokazování v rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že v případě přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti T. (dále též „dodavatel“) žalobce neprokázal, že plnění uskutečnil tak, jak bylo deklarováno na příslušných daňových dokladech a uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s předně uvedenými ustanoveními zákona o DPH, a konstatoval, že žalobce byl zapojen do řetězce personálně propojených společností, účastnících se na podvodném jednání na DPH, o kterém věděl nebo mohl vědět, přičemž tento řetězec popsal: M. – T. – žalobce. Po projednání zpráv o daňové kontrole za obě zdaňovací období (dne 3. 5. 2016 pod č. j. 4156547/15/2006-65564-109817 za zdaňovací období květen 2014 a č. j. 4156704/15/2006-60564-109817 za zdaňovací období červen 2014, dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vydal správce daně shora zmíněné platební výměry, jež žalobce napadl odvoláním, o němž po Seznámení a vyjádření žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný pojednal v žalobou napadeném rozhodnutí tak, že odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil s korekcí, vyplývající z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kdy se žalovaný neztotožnil se závěrem správce o účasti žalobce na podvodu na DPH s tím, že nárok na odpočet z titulu vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je možné odepřít pouze za předpokladu, že správce daně má na jisto postaveno, že bude daňovým subjektem splněny formální i hmotněprávní podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně. Proto se žalovaný prvotně zabýval otázkou, zda žalobce splnil formální a hmotněprávní podmínky pro uplatnění přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a 73 zákona DPH. K tomu dovodil, že žalobce v souladu s judikaturou NSS unesl primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, kdy předložil formálně správné daňové doklady a splnil tak požadavek ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť takový doklad musí korespondovat s faktickou stránkou věci, tj. přijetím zdanitelného plnění, jímž bylo plnění od T. – poskytnutí služeb, konkrétně zprostředkování reklamních prezentací při automobilových soutěžích. O tom však správce daně pojal pochybnosti, kdy zjistil, že je na daňových dokladech k těmto plněním uvedeno neexistující telefonní číslo, neexistující webové stránky a neexistující bankovní účet. Dále správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že je T. nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, jednatelem je O. P. s bydlištěm na Ukrajině, z výsledků POP, provedených při místně příslušným správcem daně T. pak vyplynulo, že za předmětná zdaňovací období byla T. DPH stanovena podle pomůcek k nulové výši. Dále, že v průběhu POP společnost T. se svým správcem plně nespolupracovala, nebyl zjištěn výkon ekonomické činnosti T. a na zveřejněném bankovním účtu nebyly zaznamenány žádné pohyby finančních prostředků. Správce daně v projednávané věci za účelem ověření poskytnutí předmětných plnění vyzval T. k poskytnutí informací. Ten však na onu výzvu nereagoval, proto prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti stran přijetí zdanitelných plnění žalobcem od T., kdy jej nebylo možné ověřit u T., a to žalovaný považoval za důvodné pochybnosti a legitimní zdroj pochybností o věrohodnosti předložených dokladů. Proto byl žalobce vyzván (došlo k přenosu důkazního břemene zpět ze správce daně na žalobce – tzv. sekundární důkazní břemeno), aby tvrzený nárok na odpočet předložený ještě dalšími důkazy. Na to žalobce reagoval předložením Rámcové smlouvy o obchodní spolupráci č. 2014/4 (dále též „Rámcová smlouva“) a příjmových pokladních dokladů vztahující se k předloženým

daňovým dokladům (bod 35 žalobou napadeného rozhodnutí). Rámcová smlouva by žalovaným posouzena jako formální důkaz postrádající důkazní sílu k osvědčení přijetí plnění od T., neboť je koncipována v obecné rovině a nelze s ní dovodit žádné konkrétní skutečnosti k plnění. K tomu žalovaný poukázal na její článek III. bod 2. a článek II bod 1. s tím, že v předložených daňových dokladech jsou uvedeny konkrétní smlouvy o propagaci, dle kterých měly být služby poskytnuty, tyto smlouvy však žalobce nedoložil, ač byl vyzván (bod 36 napadeného rozhodnutí). K deklarovaným úhradám pohotovosti žalobce doložil příjmové pokladní doklady vystavené T., ale neuvedl žádné konkrétní skutečnosti k těmto úhradám, tj. komu, kde, kdy a v jakých částkách hotovost předával. Pokladní doklady jsou opatřeny otiskem razítka T. a nečitelným podpisem, přičemž podpis jednatele T. dle Rámcové smlouvy se od podpisu na pokladních dokladech viditelně liší. K pokladním dokladům tak žalovaný konstatoval, že je nelze bez dalšího osvědčit jako důkaz o přijetí tvrzeného plnění tím spíše, že odběratelé žalobce prováděli úhrady za plnění poskytnutá žalobcem bezhotovostně na bankovní účet žalobce a není tak zřejmé, proč nebyl využit stejný způsob úhrad i u T. (bod 37 napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu konstatoval, že i když zjištění o nekontaktnosti T. nejsou žalobci kladena k tíži, přispívají k pochybnostem o uskutečnění plnění tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Kromě toho k pochybnostem žalovaného přispívá i skutečnost, že žalobce nevěděl, na jaké automobily budou reklamy umístěny a kdo je jejich majitelem, resp. vlastníkem reklamních práv na ploše automobilu, a neuvedl žádné bližší informace ohledně výroby reklamních polepů, jejich umístění na automobily ani další podrobnosti k zajištění reklamních prezentací, pouze, že technické detaily stran rozsahu a způsobu prezentace řešil se zástupcem T. (bod 39 napadeného rozhodnutí). Správce daně ověřoval poskytnutí plnění společností T. i u společnosti M., která měla být v zjištění správce daně vlastníkem automobilů, na kterých byly předmětné reklamní prezentace umístěny. Ta na výzvu správce daně předložila smlouvu o nájmu movitých věcí uzavřenou s T. a zálohovou fakturu č. Z2015-003, vystavenou pro společnost T. Na návrh žalobce byl rovněž proveden výslech jednatele M. svědka J. M.. Smlouvu o nájmu movitých věcí a zálohovou fakturu žalovaný posoudil jako účelově vytvořené doklady s odkazem na skutečnosti uvedené v bodu 41 a 42 napadeného rozhodnutí, tedy doklady neprokazující spolupráci M. s T. ve vztahu k posuzovaným plněním, proto tyto důkazní prostředky neosvědčily jako důkazy o přijetí předmětných plnění žalobcem od dodavatele T. V podrobnostech soud odkazuje na předně uvedené body 41-42 žalobou napadeného rozhodnutí a jen stručně uvádí, že smlouvu o nájmu movitých věcí žalovaný zpochybnil, když zjistil, že ve shodném období M. pronajala vůz další osobě, protože pronájem movité věci by současně dvěma odlišným subjektům, postrádá logiku, neboť mj. není jasný, který ze subjektů má reálně možnost s předmětem pronájmu disponovat. Dalším důvodem pochybností se stala skutečnost, že ve smlouvě o pronájmu druhé osobě byly podrobněji rozvedeny jednotlivé podmínky pronájmu, a konečně, že smlouva o pronájmu s T. nebyla potvrzena opatřena podpisem žádné ze smluvních stran. U zálohové faktury žalovaný poukázal zejména na to, že je vystavena měsíc po ukončení nájemního vztahu k automobilu a téměř rok od uzavření smlouvy o pronájmu s T. Kromě toho se zálohová faktura vystavuje před dodáním zboží či služby, nikoli až následně, tedy měl M. vystavit T. klasický daňový doklad nikoli zálohovou fakturu. Nad to nebyla zálohová faktura T. uhrazena.

17. Žalovaný tak shrnul, že ani smlouva o pronájmu movitých věcí a zálohová faktura nebyly osvědčeny jako důkazy o přijetí předmětných plnění a žalobcem od dodavatele T.

18. Ke stejnému závěru dospěl ohledně výpovědi svědka J. M. jednatele M. s tím, že sice potvrdil spolupráci s T., ale jeho tvrzení považoval žalovaný za formální, neboť se ke spolupráci s T. svědek vyjadřoval pouze v obecné rovině, bez uvedení podrobnějších informací. Neuvedl mimo jiné, kdo společnosti M. dodal reklamní materiál, pouze, že se domnívá, že se tak stalo prostřednictvím zásilkové služby od T. Dále svědek sdělil, že daňový doklad nebyl vystaven, neboť mu nevznikly náklady, proto situaci neřešil, peníze v podstatě nepotřeboval. To považoval žalovaný za zarážející, neboť svědek měl povinnost daňový doklad vystavit dle § 28 zákona o DPH a rovněž proto, že svědek uvedl, že umístění reklamních polepů provedli mechanici, které za tím účelem najal, musel jim tedy zaplatit. Kromě toho společnost M. zajišťoval servis vozidel, jak vyplývá z písemného podání svědka ze dne 9. 3. 2015, s čímž mu musely vzniknout určité náklady. Žalovaný vyslovil i podiv, že by M. nepotřebovala částku od T., když se jednalo o 100.000,- Kč. Rovněž ve vztahu k zálohové faktuře považoval výpověď svědka za rozpornou, kdy na jedné straně uvedl, že situaci neřešil, peníze v podstatě nepotřeboval, proto nevystavil daňový doklad, a současně uvedl, že neúspěšně řešil úhradu faktury a za tímto účelem požádal o pomoc jednatele žalobce M. V. Při posouzení výpovědi svědka vyšel žalovaný z judikatury NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 93/2007 s tím, že zde uvedené parametry výpovědi svědka nenaplnila, proto ji jako důkaz o dodání předmětných plnění dodavatelem T. žalobci neosvědčil. V podrobnostech soud odkazuje na bod 43 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný následně shrnul, že ačkoli on ani správce daně nemají pochybnosti o faktické realizaci předmětných prezentací, což bylo ověřeno u odběratelů žalobce, dospěl k závěru, že žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal deklarovaná plnění, byla fakticky poskytnuta dodavatelem uvedeným na daňových dokladech, tj. společnosti T. Součástí důkazní povinnosti žalobce bylo při tom nejen prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že toto plnění opravdu uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel plnění na daňovém dokladu. S poukazem na judikaturu NSS zdůraznil, že pokud žalobce dle svého tvrzení konkrétní podrobnosti spolupráce s T. sjednával ústně s O. P., nemohl být následně v dobré víře, že unese důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet. Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však žalobce v posuzované věci své důkazní břemeno neunesl a nesplnil tak podmínky § 72 a 73 zákona o DPH (bod 44 napadeného rozhodnutí). Dále se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami a stanoviskem žalobce k Seznámení (body 45 a následující napadeného rozhodnutí) kde plně přisvědčil stanovisku správce daně s tím rozdílem, že skutečnosti, které považoval za rozhodné správce daně ve vztahu k podvodnému jednání, žalovaný shledal nadbytečnými, neboť nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro vzniku nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH. K hodnocení výpovědi svědka správcem daně se žalovaný obsáhle vyjádřil, zejména v bodech 45 až 51 svého rozhodnutí. V nich odvolací námitky žalobce odmítl a jeho stanovisko lze stručně shrnout tak, že správce daně provedl komplexní hodnocení celého případu, k účasti žalobce na podvodném jednání v řetězci však dospěl předčasně, neboť primárně byl povinen zkoumat splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání uplatněného nároku na odpočet daně a teprve až poté, kdy má postaveno na jisto, že hmotněprávní podmínky nároku byly splněny, může zkoumat existenci podvodného jednání.
19. Ke svědecké výpovědi žalovaný konstatoval, že svědek sice verbálně potvrdil spolupráci M. s T., nicméně ve světle skutečností uvedených v bodech 41 až 43 napadeného rozhodnutí se

jeho tvrzení jeví jako čistě formální a účelová, kdy neuvedl žádné konkrétní informace, závěry správce daně ve vztahu ke svědecké výpovědi, včetně jejich zdůvodnění ze zpráv o daňové kontrole jasně vyplývají a identifikované nesrovnalosti jsou zde konkrétně popsány. K tomu odkázal na stranu 14 až 15 a 13 až 14 zpráv o daňové kontrole, kde správce daně uvedl rozdíly mezi tvrzeními svědka a tvrzeními v rámci jeho dalších vyjádření, které v souhrnu s dalšími zjištěními přispěly k odůvodněnému závěru správce daně ohledně nevěrohodnosti svědecké výpovědi. Žalovaný odmítl, že by snad svědecká výpověď byla posuzována odlišně od správce daně, neboť byla posuzována v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Proto námitce hodnocení svědecké výpovědi na základě vlastních domněnek a spekulací nepřisvědčil. Dle žalovaného správce daně provedl v rámci dokazování během daňových kontrol žalobcem navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí J. M., který následně volně hodnotil dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný odmítl, že by správce daně byl povinen během shromažďování důkazů provádět jejich hodnocení, tedy J. M. konfrontovat s jeho dalšími vyjádřeními poskytnutými správcem daně během daňových kontrol. Kromě tohoto byl právě žalobce, kdo byl povinen prokazovat jím tvrzené skutečnosti a tím je oprávněn z uplatněného nároku na odpočet daně a že je proto nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovozovat, že správce daně byl povinen prokazovat rozhodné skutečnosti za žalobce a pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 188/2004. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by se správce daně konstatováním rozporu v tvrzeních svědka dopustil spekulací, které nemají oporu v provedeném dokazování, neboť podle žalovaného správce daně rozpory identifikoval na základě porovnání tvrzení svědka získaných v různých fázích vedeného daňového řízení, např. různá tvrzení svědků ve vztahu k úhradě zálohové faktury (viz str. 9 a 10 zpráv o daňové kontrole). Odmítl rovněž námitku, že e mailovou korespondencí svědka nelze použít jako důkaz. K tomu žalovaný poukázal na § 93 daňového řádu. Žalovaný konečně odmítl žalobcem uplatněné námitky, resp. jeho odkazy na judikaturu SDEU, jakož i NSS v Seznámení z důvodů, které jsou podrobně rozvedeny v bodě č. 52 až 57 žalobou napadeného rozhodnutí.

20. Za daného skutkového stavu soud shledal důvodnými námitky žalobce o nesprávném posouzení rozložení důkazního břemene a nesprávně zjištěném skutkovém stavu věci pro porušení § 8 odst. 1 daňového řádu. Je tomu tak proto, že správce daně a žalovaný své závěry vystavěli na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, pročez bylo předčasné, aby hodnotili důkazy ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu se závěrem o nesplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1, 3 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Z předně uvedené rekapitulace skutkového děje totiž vyplývá, že správce daně, resp. žalovaný, shledali, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele T. a nesplnil tak podmínky definované v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně z důvodu předně popsaných pochybností, a to ani po té, kdy byl správcem daně vyzván (sekundární důkazní břemeno- viz například rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 ve věci JUTTY GROUP s.r.o.). Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukazoval na nesrovnalosti jednotlivých skutkových zjištění, a to na neexistující telefonní číslo, neexistující webové stránky, neexistující bankovní účet, nekontaktnost T. a jeho sídlo na virtuální adrese, skutečnost, že T. byla za předmětná zdaňovací období stanovena DPH dle pomůcek v nulové výši, že v průběhu postupu k odstranění pochybností s místně příslušným správcem daně nespolečně pracoval, nebyl zjištěn výkon jeho ekonomické činnosti,

na zveřejněném bankovním účtu nebyly zaznamenány žádné pohyby, že na výzvu k ověření poskytnutí předmětných plnění T. nereagoval (bod 35 napadeného rozhodnutí). Z jeho rozhodnutí rovněž dále vyplynulo, že Rámcovou smlouvu, předložené pokladní doklady, smlouvu o nájmu movitých věcí, zálohovou fakturu a svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz z důvodů v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedených (bod 36 až 43 + 47 a následující při vypořádání odvolacích námitek žalobce). K tomu soud uvádí, že vnímá pochybnosti správce daně a žalovaného, vyplývající z jednotlivých, jimi konkrétně označených a předně uvedených důvodů. Soud má však ve shodě se žalobcem za to, že s těmito jednotlivými pochybnostmi, resp. nesrovnalostmi z nich vyplývajících, měl být konfrontován jednatel společnosti M. svědek J. M. tak, aby se mohl ve svědecké výpovědi, která se uskutečnila 4. 11. 2015, k nim vyjádřit a případně je vysvětlit. Podle obsahu spisového materiálu měl totiž správce daně ke dni svědecké výpovědi svědka tyto dokumenty, vyvolávající ve správci daně pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem T., resp. též o nevěrohodnosti svědka a jeho výpovědi, již k dispozici a nic mu tedy nebránilo, aby svědkovi konkrétní otázky položil. Jak soud ověřil z protokolu o svědecké výpovědi, byl jí přítomen zástupce žalobce a soud po seznámení se záznamem výpovědi vešel na jeho vysvětlení, z jakého důvodu sám svědkovi doplňující otázky nekladl. Z obsahu svědecké výpovědi se totiž podává, že svědek vypovídal ve prospěch žalobce a jeho zástupce tak nemusel mít rozumné pochybnosti o tom, zda svědecká výpověď jeho tvrzení o zákonnosti jím uplatněného nároku na odpočet daně podporuje či nikoli. Naproti tomu soud nesdílí závěr správce daně o tom, že by sama svědecká výpověď tak, jak je zaznamenána v protokolu ze dne 4. 11. 2015 (č. j. 6849006/15/2006-60564-109817), byla natolik obecná, že by naplňovala míru obecnosti, jak ji má na mysli žalovaný a správcem daně zmíněný rozsudek NSS ve věci č. j. 2 Afs 93/2007-85. Soud na tomto místě opětovně uvádí, že pokud měl správce daně za to, že jsou odpovědi svědka na jeho dotazy nekonkrétní, měl svědka při znalosti obsahu spisového materiálu a při vědomí jím uvažovaných rozporů mezi jednotlivými zjištěními, vyzvat, aby se konkrétně a co nejúplněji ke každému z těchto rozporů vyjádřil. Pokud tak správce daně neučinil a žalovaný jeho postup bez dalšího aproboval, nevedl jej k tomu, aby byla svědecká výpověď v tomto směru doplněna, rozpory odstraněny či jejich trvání postaveno na jisto, nemohli správce daně a žalovaný uzavřít, že je svědecká výpověď nevěrohodná z důvodů, které uvádějí (pro rozpor se zjištěními z ostatních podkladů pro rozhodnutí), a že tak v konečném důsledku žalobce neunesl (sekundární) důkazní břemeno pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH v projednávané věci. Nelze totiž pominout, že svědecká výpověď je obecně významným důkazem, neboť osvětluje osobou svědka skutečnosti, které vyplývají z listinných dokladů a jiných zjištění správce daně. Náléhavěji se zákonnost jejího provedení a posouzení jeví o to více, že je realizována v té fázi daňového řízení, kdy se vrací důkazní břemeno na daňový subjekt (sekundární důkazní břemeno). Je tak třeba, aby byl svědkovi poskytnut dostatečně široký prostor vyjádřit se ke všemu, co je relevantní z hlediska předmětu projednávané věci a to v takovém rozsahu, aby byly maximálně osvětleny sporné body a bylo tak garantováno právo daňového subjektu unést důkazní břemeno ve vztahu ke svým daňovým tvrzením. To se však v projednávané věci nestalo. Soud nemohl ani pominout z obsahu protokolu o záznamu svědecké výpovědi svědka Mičanka, že tato byla skutečně poznamenána konfliktem mezi pracovníkem správce daně a samotným svědkem. Soud proto sdílí stanovisko žalobce, že správcem daně nepřesná protokolace výpovědi svědka mohla mít na spontánnost jeho svědecké výpovědi vliv a samotná výpověď jí mohla být poznamenána.

21. Lze tak uzavřít, že závěry správce daně a žalovaného o naplnění ustanovení podle § 8 odst. 1 daňového řádu, jakož i § 72 a § 73 zákona o DPH, byly za daného skutkového stavu předčasné, neboť všechny důkazy ještě nebyly shromážděny, resp. proto ani nemohly být hodnoceny každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, a nemohlo být přihlíženo ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
22. Soud naproti tomu nevešel na žalobcovu argumentaci rozsudky ve věci PPUH a STAVITELSTVÍ MELICHAR. Podle stanoviska soudu se rozsudek ve věci PPUH týká jiného právního stavu, kdy tamním dodavatelem byl podle vnitrostátního práva jiného státu neexistující subjekt. Naproti tomu v projednávané věci dodavatel T. existoval a žalobce mohl nést důkazní břemeno prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k tomuto jím deklarovanému dodavateli. Rozsudek ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR soud považuje za vybočující z judikatury Nejvyššího správního soudu, která ustáleně vykládá zákon o DPH ve spojení s daňovým řádem tak, že hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet, jejichž naplnění je předmětem posouzení v rámci daňového řízení, se rozumí jednak použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti a dále faktické uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na předloženém daňovém dokladu (dokladech). Při zkoumání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem je nezbytné ověřit, že plnění bylo poskytnuto právě dodavatelem deklarovaným na tomto daňovém dokladu, kdy se vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005 č. j. 5 Afs 188/2004-63 a další, z pozdější rozhodovací praxe např. č. j. 5 Afs 144/2016-32 a č. j. 6 Afs 170/2016-30, č. j. 4 Afs 295/2015-45 a další).
23. Rozsudkem ze dne 15.6.2019, č.j. 9 Af 39/2017-44, Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal závěry správce daně a žalovaného o naplnění ust. § 8 odst. 1 daňového řádu a §§ 72 a 72 zákona o DPH za předčasné, protože všechny důkazy ještě nebyly shromážděny, resp. proto ani nemohly být hodnoceny každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti a nemohlo být přihlíženo ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

V. Kasační stížnost a rozsudek NSS

24. Tento rozsudek Městského soudu v Praze (dále též „první rozsudek „) zrušil ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10.12.2019, č.j. 6 Afs 148/2019-43. V něm předně dospěl k závěru, že rozsudek zdejšího soudu není nepřezkoumatelný, jak žalovaný tvrdil (bod 14 rozsudku NSS).
25. Naproti tomu nepřisvědčil městskému soudu, že došlo k pochybení při výslechu svědka. Požadavek, aby správce daně seznámil svědka s pochybnostmi ohledně tvrzení daňového subjektu, dle NSS nemá oporu v zákoně. Úkolem svědka není rozptylovat pochybnosti správce daně, to náleží daňovému subjektu. Svědek má pouze vypovědět o skutečnostech, které jsou mu o věci známy. Žalovanému proto nelze vyčítat, že jednatel společnosti M. nebyl seznámen s pochybnostmi správce daně (bod 15-18 rozsudku NSS).
26. K otázce, zda správce daně vedl výslech tak, aby svědecká výpověď mohla tyto pochybnosti vyvrátit, respektive zda svědkovi položil otázky, které s jeho pochybnostmi souvisely, NSS poukázal na zprávy o daňové kontrole, z nichž vyplývá, že v době, kdy se

konal výslech svědka, měl správce daně pochybnosti ohledně náležitostí faktur vystavených společností T. žalobci, které posilovala nekontaktnost této společnosti, dále ohledně personálního propojení společnosti T. s jinými společnostmi (nikoli společností M.), ohledně zálohové faktury vystavené společností M. společností T. a ohledně nájemní smlouvy uzavřené mezi posledními dvěma společnostmi. Dále NSS poukázal na konkrétní obsah protokolu o výslechu svědka a dospěl k závěru, že žalovaný oprávněně namítá, že nebylo na místě jednatele společnosti M., která měla uzavřenou smlouvu se společností T. (byla tedy subdodavatelem žalobce) a se samotným žalobcem nijak nejednala, vyslýchat ohledně nesrovnalostí ve smlouvách a fakturách souvisejících výhradně se vztahem mezi žalobcem a společností T. Z doposud zjištěného skutkového stavu ani z tvrzení žalovaného nevyplývá, že by jednatel společnosti M. ohledně realizace reklam na automobilech ve vlastnictví této společnosti jednal přímo se žalobcem. Ve vyjádření k výsledku kontrolních zjištění žalobce uvedl, že výslech svědka navrhuje „za účelem prokázání okolností spolupráce společností M. a T.“ Za takové situace neměl správce daně důvod očekávat, že by byl jednatel společnosti M. schopen objasnit, proč je na fakturách vystavených společností T. uvedeno neexistující telefonní číslo, neexistující webová adresa a číslo neexistujícího bankovního účtu, zda existují realizační smlouvy k rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností T., či okolnosti úhrad cen za poskytnuté služby, které měl žalobce společnosti T. platit v hotovosti, a tudíž neměl důvod se svědka na tyto skutečnosti ptát. Požadavkem, aby jednatele společnosti M. vyslechl i ohledně pochybností, které se netýkaly přímo této společností, městský soud žalovaného vede k tomu, aby se svědka tázal na okolnosti, o kterých ze své bezprostřední zkušenosti nic neví, což však nemá rozumné opodstatnění.

27. Rozhodnutí žalovaného tak nelze označit za nezákonné proto, že správce daně jednatele společnosti M. neseznámil s pochybnostmi, které se netýkaly činnosti této společnosti, respektive že ho k těmto pochybnostem nevyslechl (bod 19-22 rozsudku NSS).
28. Důvodnou NSS shledal i kasační námitku proti závěru zdejšího soudu, že považoval-li správce daně odpovědi svědka za nekonkrétní, měl svědkovi položit doplňující otázky. Podle NSS správce daně provedl všechny důkazy, které mu žalobce navrhl. Jednateli společnosti M. položil otázky, které se týkaly činnosti této společnosti a jejich vztahů se společností T., a to je dostatečné. Zástupce žalobce, kterého tíží důkazní břemeno ohledně uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, se navíc výslechu účastnil a měl možnost položit svědkovi vlastní otázky. Podle NSS neleží jádro problému v tom, že by žalovaný neshromáždil všechny důkazy, nýbrž právě v jejich hodnocení. Závěr žalovaného, že výpověď jednatele společnosti M. neosvědčuje dodání reklamních služeb žalobci od společnosti T. je výsledkem hodnocení této výpovědi jako obecné, nevěrohodné a neprůkazné, nikoli toho, že nebyly shromážděny všechny důkazy. Tento závěr může být ze strany soudu posouzen jako nesprávný, nelze jej ale vzít za důvod pro konstatování nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Závěr městského soudu, že výpověď svědka „byla skutečně poznamenána konfliktem mezi pracovníkem správce daně a samotným svědkem“ a „správcem daně nepřesná protokolace výpovědi svědka mohla mít na spontánnost jeho svědecké výpovědi vliv a samotná výpověď jí mohla být poznamenána“, měl NSS za spekulativní a neodůvodněnou s tím, že a městský soud v tomto směru jen převzal stanovisko žalobce, aniž by je konfrontoval s obsahem protokolu o výslechu svědka. Podle NSS z tohoto protokolu jednoznačně vyplývá, že konflikt nevznikl kvůli

nepřesné protokolaci ale proto, že svědek se domáhal změny zápisu, který odpovídal tomu, co skutečně řekl. Z dalšího průběhu výsledku navíc nelze dovodit, že by odpovědi svědka byly sporem ovlivněny (svědek se pouze dožadoval doslovné protokolace, čemuž správce daně podle všeho vyhověl, neboť svědek ani zástupce žalobkyně nevznesli proti obsahu protokolu námitky). Městský soud navíc vůbec nezkoumal, jak mohla tato okolnost ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného (bod 23-24 rozsudku NSS).

29. Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil se závěrem městského soudu o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu v daňovém řízení a měl za to, že spor mezi žalobcem a žalovaným se týká především hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení (zda prokazují, či neprokazují, že propagaci reklamy žalobkyně skutečně zajišťovala společnost T.) a právní stránky věci (zda je nutné prokázat konkrétního dodavatele zdanitelného plnění; touto otázkou se městský soud již zabýval v odstavci 22 svého rozsudku, přičemž Nejvyšší správní soud se k ní nyní s ohledem na rozsah kasační stížnosti nemohl vyjádřit (bod 25 rozsudku NSS).

VI. Opětovné posouzení městským soudem

30. Za tohoto stavu, vázán shora předestřeným právním názorem Nejvyššího správního soudu, městský soud bez jednání (účastníci jej nepožadovali) v daném rozsahu znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Podle stanoviska soudu žalovaný právem dospěl v rámci odvolacího řízení k závěru, že stěžejní otázkou je nikoli zapojení žalobce do daňového podvodu, nýbrž to, zda vůbec prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. S tímto svým stanoviskem žalobce seznámil a umožnil mu vyjádřit se k němu. Poté žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl. V souladu se svým předběžným názorem přisvědčil správci daně, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, tj. společnosti T.
32. Soud ve shodě se žalovaným poukazuje na spisový materiál, zejména zprávy o kontrole, z něhož je zřejmé, že žalobce unesl primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť předložil formálně správné daňové doklady a naplnil tak ust. § 73 odst. 1 téhož zákona. Takové doklady však musí být materiálně naplněny v tom smyslu, že musí být prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Ve věci žalobce správce daně právem pojal pochybnosti o uskutečnění daných zdanitelných plnění, neboť zjistil, že má společnost T. virtuální sídlo, je nekontaktní (samo o sobě nebylo kladeno k tíži žalobce, nicméně důvodně přispělo k pochybnostem o realizaci zdanitelného plnění) a na fakturách, které žalobci měla vystavit, jsou uvedeny neexistující telefonní číslo, neexistující webové stránky a neexistující bankovní účet. Jednatelem společnosti T. je osoba s bydlištěm na Ukrajině. V posuzovaných zdaňovacích obdobích byla společnosti T. stanovena daňová povinnost podle pomůcek v nulové výši. Tato společnost se správcem daně nekomunikuje, nebylo zjištěno, že by vykonávala ekonomickou činnost, na zveřejněném bankovním účtu nebyly v r. 2014 zaznamenány žádné pohyby finančních prostředků, na výzvu správce daně nereagovala. K tomu žalovaný s poukazem na judikaturu NSS konstatoval, že pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na

odpočet daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet dane je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (bod 33-35 NR).

33. K prokázání svých tvrzení žalobce dále předložil Rámcovou smlouvu se společností T. Ta je však koncipována obecně a nelze z ní dovodit konkrétní skutečnosti k předmětným plněním, neboť mj. v čl. III.2 je odkaz na nutnost samostatné písemné smlouvy o propagaci a v čl. II.1 se k ceně uvádí, že bude stanovena vždy na konkrétní akci a uvedena ve smlouvě, tyto smlouvy však nebyly žalobcem předloženy. Předložené daňové doklady tak odkazují na realizační smlouvy o propagaci, které však žalobce nepředložil, ačkoli jej k tomu správce daně vyzval (bod 36 NR).
34. V souvislosti s deklarovanými úhradami správce daně a žalovaný právem poukázali na to, že žalobce platil společnosti T. v hotovosti (ačkoli jeho odběratele mu platili bezhotovostně) částky v řádech desetitisíců až statisíců Kč, příjmové pokladní doklady obsahují nečitelný podpis, který neodpovídá podpisu jednatele společnosti T. na rámcové smlouvě. Nebylo možné ověřit, komu žalobce úhrady za deklarované služby předával (bod 37 NR).
35. K pochybnostem opodstatněně přispěla i skutečnost, že žalobce nevěděl, na jaké automobily mají být reklamní polepy umístěny ani kdo tyto automobily vlastní, neuvedl žádné podrobnosti o výrobě reklamních polepů. Společnost M., dodavatel společnosti T. a vlastník automobilů, na nichž měla být reklama umístěna, správci daně poskytla smlouvu o nájmu automobilů, správce daně však zjistil, že jeden z nich pronajala ve stejném období jako společnosti T. i jinému subjektu, což dle názoru žalovaného postrádá logiku. Nájemní smlouva s třetí osobou je mnohem podrobnější a předložená smlouva se společností T. není podepsána ani jednou ze smluvních stran. Správci daně byla dále předložena zálohová faktura, vystavená společností M. společnosti T. Zálohová faktura však byla vystavena až měsíc po skončení nájemního vztahu a téměř rok po uzavření nájemní smlouvy, ačkoli zálohová faktura se podle Českých účetních standardů vystavuje před poskytnutím služby, nikoli až následně. Společnost T. zálohovou fakturu neuhradila. Klasický daňový doklad nebyl vystaven.
36. Žalovaný tak podle stanoviska soudu právem nepovažoval spolupráci mezi společnostmi T. a M. za prokázanou.
37. Nezákonnost posouzení svědecké výpovědi městskému soudu vytkl NSS, soud proto uvádí, že jednatel společnosti M. v rámci svědecké výpovědi potvrdil spolupráci se společností T. pouze obecně, některá jeho tvrzení si odporovala nebo neodpovídala jeho předchozímu písemnému vyjádření. Na základě všech těchto okolností žalovaný tak opodstatněně uzavřel, že žalobce neprokázal dle § 72 odst. 1 ZDPH naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, tedy, že jím deklarovaná plnění skutečně poskytl společnost T., která je uvedena na fakturách (bod 39- 43 NR).
38. Ačkoli tedy žalobcem předložené doklady formálně vyhověly požadavkům na daňový doklad, nelze je považovat za daňové doklady dle § 73 odst. 1 téhož zákona. To brání uznání nároku žalobce na odpočet DPH z těchto plnění. Žalovaný přitom v souladu

s judikaturou NSS, na níž poukázal, konstatoval, že bylo důkazní povinností žalobce, nejen prokázat přijetí zdanitelného plnění, ale také prokázání, že toto plnění poskytla osoba uvedená na předložených dokladech. Žalobce nebyl s ohledem na povahu daného zdanitelného plnění (zprostředkovatelská služba), dostatečně obezřetný, když nad rámec svých běžných obchodních zvyklostí nezajišťoval potřebné doklady k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Tím neunesl důkazní břemeno a žalovaný důvodně uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od dodavatele deklarovaného na předmětných daňových dokladech, a nesplnil tak podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet DPH z těchto plnění uplatnil neoprávněně.

39. Otázkou, zda je nutné prokázat konkrétního dodavatele, se soud již zabýval v prvním rozsudku (bod 22), který v tomto rozsahu nebyl kasační stížností žalovaného napaden a NSS se k zákonnosti tohoto posouzení městským soudem proto nevyjadřoval. Městský soud neshledal důvodu se od svých dříve uvedených závěrů v tomto směru odchýlit a pro stručnost na ně odkazuje.

VII. Závěr a náklady řízení

40. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 ods. 7 s.ř.s. zamítl.
41. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému správnímu orgánu, který byl úspěšný, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 21. prosince 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu