



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **VINIPRA CORPORATION s.r.o.**, IČO: 04510852
se sídlem Na Folimance 2155/15, 120 00 Praha 2

zastoupen BOFFINO TAX s.r.o.,
se sídlem Petra Bezruče 1776, 272 01 Kladno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2019, č. j.: 16617/19/5300-22441-712084,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 6. 2. 2018, č. j. 866873/18/2007-50522-109488, kterým byla vyměřena vlastní daň za zdaňovací období měsíce květen roku 2016 ve výši 175 560 Kč, a č. j. 867577/18/2007-50522-109488, kterým byla vyměřena vlastní daň za zdaňovací období měsíce červen roku 2016 ve výši 393 120 Kč (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“); a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu uvedenými platebními výměry vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH)

za zdaňovací období května a června roku 2016 (dále též jen „příslušná zdaňovací období“) na základě zprávy o daňové kontrole Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně v ní dospěl k závěru, že žalobce fakticky nevykonával ekonomickou činnost, a tudíž uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“). V případě uskutečněných zdanitelných plnění konstatoval, že žalobce neprokázal, že uskutečnil zdanitelná plnění na ř. 1 daňových příznání k DPH za příslušná zdaňovací období.

3. Proti prvostupňovým rozhodnutím podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím. V něm se ztotožnil s pochybnostmi správce daně o tom, zda žalobce skutečně fakticky vykonával ekonomickou činnost a ve shodě s ním konstatoval, že dokumenty, jež žalobce předložil za účelem osvědčení faktického výkonu ekonomické činnosti a prokázání uplatnění nároku na odpočet daně v souladu se zákonem, nelze osvědčit jako důkazy o uskutečňování ekonomické činnosti. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný upozornil také na nesrovnalosti ohledně možnosti výkonu činnosti ze strany jednatelky žalobce, podpisů smluv s odběrateli a na účelové jednání žalobce. Ztotožnil se i se závěrem správce daně, že uskutečněná plnění byla realizována, avšak žalobce se na jejich realizaci nepodílel, neboť ekonomickou činnost fakticky nevykonával.

II. Obsah žaloby

4. *Prvním žalobním bodem* žalobce namítal nezákonnost postupu k odstranění pochybností, spočívající ve skutečnosti, že správce daně žádné konkrétní pochybnosti o správnosti daňového příznání neměl, jak žalobce zjistil při nahlížení do spisu. Nebylo tedy možné, aby se žalobce k uvedeným pochybnostem vyjádřil a postup k odstranění pochybností byl rychle vyřešen. K tomu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 45 Af 38/2017-53, dle něž výzva neobsahující konkrétní pochybnosti správce daně, na něž by bylo možné reagovat, znamená nezákonnost následného postupu k odstranění pochybností.
5. *Ve druhém žalobním bodě* namítal, že si správce daně odporoval, když zároveň tvrdil, že se žalobce neúčastnil deklarované činnosti a že se fakturovaná plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu. Nesouhlasil s tvrzením správce daně, že mu nebyla sdělena skutečnost, že by za žalobce jednala jakákoli další osoba na základě plné moci. Uvedl, že zástupcem žalobce byl na základě plné moci Ing. P. Š., Ph.D., MBA (dále jen „Ing. Š.“), který měl podle dohody zabezpečovat přechod klientů od své společnosti (*pozn. soudu: zde měl žalobce zřejmě na mysli společnost ŠMÍRA – PRINT, s.r.o., IČ: 25368915, od 10. 6. 2016 1. GRAFICKÁ TISKÁŘSKÁ REKLAMNÍ SPOLEČNOST, s.r.o., dále jen „ŠMÍRA – PRINT“, jak vyplývá z kontextu žaloby*) k žalobci. Tato skutečnost dle něj vyplývala také z odpovědi společnosti MFL Group s.r.o., IČ: 28605284 (dále jen „MFL Group“) (*pozn. soudu: zřejmě odpovědi na výzvu k poskytnutí údajů, ze dne 8. 9. 2016*). Účast Ing. Š. na činnosti žalobce byla tedy v průběhu daňové kontroly potvrzena. Dále uvedl, že smlouvy s dodavateli (*pozn. soudu: zde měl žalobce zřejmě na mysli odběratele, jak vyplývá z kontextu žalobou napadeného rozhodnutí*), jimž správce daně vytýkal, že nebyly vzhledem k nepřítomnosti jednatelky žalobce v místě podpisu smluv správně podepsány, byly podepsány v sídle společnosti ŠMÍRA – PRINT ze strany odběratele a následně byly předány k podpisu žalobci tak, aby každá smluvní strana měla jeden podepsaný výtisk. Uvedl také, že správce daně nikterak nedoložil tvrzení, že plná moc vystavená pro Ing. Š. (dále jen „plná moc pro

Ing. Š.) byla vytvořena dodatečně a účelově, proto jde podle něj jen o domněnku, kterou měl správce daně dle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokázat, což neučinil.

6. Ve *třetím žalobním bodě* uvedl, že žalovaný neprokázal ani svá tvrzení ohledně účelovosti a dodatečného uzavření Rámcové dohody o spolupráci na reklamních aktivitách ze dne 14. 4. 2016 mezi žalobcem a společností ŠMÍRA – PRINT (dále jen „rámcová dohoda“). Stejně tak žalovaný neprokázal ani tvrzení, že motivem začlenění žalobce do obchodních vztahů mohlo být umožnění krácení daně na výstupu u společnosti ŠMÍRA – PRINT ENTERPRISES, a.s., IČ: 04670329, od 30. 10. 2017 šmíragroup a.s. (dále jen „ŠMÍRA – PRINT ENTERPRISES“). Žalovaný dále neosvětlil, jakým způsobem došel k závěru o virtuálním sídle žalobce, resp. jak je virtuální sídlo dle zákona definováno a v čem spatřoval jeho negativní dopad na činnost žalobce. Žalobce dále uvedl, že jeho spolupráce (*pozn. soudu: zřejmě se společností ŠMÍRA – PRINT, jak vyplývá z kontextu žaloby*) byla nastavena tak, aby k převzetí klientely a náběhu činnosti docházelo postupně, k čemuž sloužila plná moc pro Ing. Š. Ta zajišťovala, že jednatelka žalobce nemusela ihned opouštět své zaměstnání a mohla nejprve převzít reklamní činnosti společnosti ŠMÍRA – PRINT, a až následně se jí věnovat na plný úvazek. Po tom, co správce daně vyslýchal odběratele žalobce, však většina z nich odmítla v reklamních aktivitách pokračovat, a činnost žalobce byla proto ukončena.
7. Dále upozornil na to, že během daňového řízení došlo ze správce daně k porušení mlčenlivosti, čímž byl porušen § 9 daňového řádu, dosud však nebylo žalobci sděleno, jak byla sjednána náprava.
8. Závěrem shrnul, že žalovaný neprokázal své tvrzení o tom, že žalobce nevykonával ekonomickou činnost a zcela v rozporu se zásadou ekonomické neutrality hodlá od žalobce vybrat DPH podruhé.
9. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul dosavadní průběh daňového řízení, následně se věnoval konkrétním žalobním námitkám a ve zbytku odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
11. K *první žalobnímu bodu* uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla v projednávaném případě vydána v souladu se zákonem a byly v ní specifikovány pochybnosti správce daně. Konkrétně mu vznikly pochybnosti o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečňování zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce dle § 72 odst. 1 ZDPH, jelikož vykázaná hodnota dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a vykázaná hodnota nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění se výrazně odlišovala od částek, které žalobce běžně přiznával (žalobce od registrace k DPH podával pouze nulová daňová přiznání). Vznikly též pochybnosti o tom, zda uskutečněná zdanitelná plnění plynula z reálné ekonomické činnosti žalobce, neboť u něj docházelo k častým změnám v osobě jednatele a v sídle společnosti. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, dle něž pochybnost správce daně nemusí být jistotou a postačí důvodné podezření, přičemž analýzy mohou být založeny na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu. Uzavřel, že pochybnosti správce daně specifikované ve výzvě k jejich odstranění vyhovovaly požadavkům judikatury a byly dostatečně konkrétní ve smyslu § 89 odst. 2

daňového řádu. Nadto žalobce pochybnosti sám shrnoval, tudíž zjevně věděl, na co reagovat a jaké pochybnosti správce daně měl. Žalobcem uvedený rozsudek Krajského soudu v Praze označil žalovaný za nepřiléhavý pro projednávaný případ.

12. Nesouhlasil ani s námitkami obsaženými v *druhém žalobním bodě*. V první řadě měl z textu žaloby za to, že druhý žalobní bod pouze shrnoval předcházející správní řízení. Odkázal proto na žalobou napadené rozhodnutí, v němž byly tyto námitky vypořádány. Konkrétně uvedl, že tvrzení, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na ř. 1 daňových přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období, není v rozporu s tvrzením, že uskutečněná plnění byla realizována. Nebylo totiž zpochybňováno faktické uskutečnění zdanitelných plnění ani jejich rozsah, ale pouze subjekt, který se fakticky podílel na realizaci těchto plnění. Dále sdělil, že v žalobou napadeném rozhodnutí bylo jasné uvedeno, proč je plná moc pro Ing. Š. účelově a dodatečně vytvořená, nelze souhlasit s tím, že by se jednalo o pouhou domněnku správce daně. K námitce týkající se podpisů smluv s odběrateli odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
13. K námitkám obsaženým ve *třetím žalobním bodě* nejprve nesouhlasil s tvrzením žalobce, že neodůvodnil svůj závěr o účelovosti a dodatečném vyhotovení rámcové smlouvy, resp. jej neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí byla obsažena přezkoumatelná úvaha o důvodech vedoucích k tomuto závěru. K námitce, že neprokázal tvrzené možné zapojení žalobce do fungujících obchodních vztahů za účelem krácení daně, konstatoval, že tvrdil možné zapojení, nejednalo se o jisto jisté tvrzení, proto jej nebyl povinen jakkoli prokazovat. K námitce týkající se virtuálního sídla uvedl, že virtuální sídlo bylo v žalobou napadeném rozhodnutí řešeno pouze s ohledem na osobu, která za žalobce při zajištění nového sídla jednala. Žalobci nebyla vytýkána povaha sídla, proto je námitka irelevantní. Dále zopakoval, že udělení plné moci Ing. Š. bylo zpochybněno, resp. plná moc pro Ing. Š. byla vyhotovena účelově a dodatečně. Tvrzení žalobce o postupném převzetí klientely a náběhu činnosti tak, aby jeho jednatelka nemusela opouštět zaměstnání, proto zhodnotil jako účelové.
14. Závěrem uvedl, že údajné porušení mlčenlivosti ze strany správce daně není předmětem tohoto řízení a odkaz na něj byl v žalobě nadbytečný.
15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s ustanovením § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení takový postup akceptovali. Soud neprovedl navržené důkazy, neboť tyto jsou součástí spisového materiálu, z něhož soud při rozhodování vychází, jejich provedení by tudíž bylo nadbytečné.
17. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích splnil podmínky dle § 72 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně či nikoli.
19. Soud z obsahu spisového materiálu, odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, podané žaloby, jakož i vyjádření žalovaného k žalobě ověřil skutkový stav tak, jak

byl účastníky řízení tvrzen a dospěl k závěru, že si správní orgány obou stupňů opatřily dostatek podkladů pro posouzení věci.

20. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal za příslušná zdaňovací období daňová přiznání k DPH. Správci daně vznikly po přezkoumání daňových přiznání pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, proto u žalobce zahájil postup k odstranění pochybností a následně i daňovou kontrolu za příslušná zdaňovací období.
21. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
22. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *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. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5. Podle odst. 2 téhož ustanovení daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b). Podle odst. 5 téhož ustanovení plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
23. Podle § 5 odst. 3 ZDPH *ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.*
24. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
25. Soud o věci uvažil takto:
26. Soud v první řadě považuje za vhodné s ohledem na předmět sporu v obecné rovině shrnout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle ustálené judikatury správních soudů (viz např. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015-50, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007- 119, nebo ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43 či ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49):
 - a) Daňový subjekt dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem

daně vyzván (primární důkazní břemeno). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.

- b) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přitom jej dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých pochyb Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených dokladů se skutečností. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
- c) Jestliže správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem unese, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten je následně povinen prokázat soulad účetnictví se skutečností, tedy buď setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že se přes vzniklé pochyby sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno, nebo svá původní tvrzení korigovat, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (sekundární důkazní břemeno). Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než účetnictvím a evidencemi.

27. K *prvnímu žalobnímu bodu* soud uvádí, že ve výzvě k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2016 ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3366588/16/2120-50521-209014 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“) je uvedeno: *„vykázaná hodnota dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (daňové přiznání řádek č. 1) ... a vykázaná hodnota nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců (řádek č. 40) ... se výrazně odlišuje od částek, které běžně přiznáváte.“*, k čemuž správce daně dodal, že žalobcem běžně přiznávaná hodnota je nulová, a též: *„dále pochybnosti správce daně spočívají, zda uskutečněná zdanitelná plnění, vykázaná v daňovém přiznání plynou z reálné ekonomické činnosti dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť správce daně ... zjistil, že v období od října 2015 do dubna 2016 docházelo k častým změnám jednatele a sídle společnosti.“* Správce daně tedy ve výzvě k odstranění pochybností konkrétně identifikoval, jaké pochybnosti mu vznikly i důvody jejich vzniku. Jak bylo již výše uvedeno, pochybnosti správce daně nemusí být jistotou, postačí důvodné podezření založené na konkrétních a přesvědčivých poznatcích či analýzách. K tomu soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23, v němž NSS judikoval, že: *„z výzvy musí být zřejmé skutkové okolnosti, z nichž vyplývá, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Povinnost uvádět, proč správci daně pochybnost vznikla (natožpak dokonce, kdy mu vznikla), totiž přímo z § 89 daňového řádu nevyplývá, ustanovení § 89 odst. 2 pouze klade důraz na to, aby daňový subjekt z výzvy mohl bez obtíží zjistit, co se po něm žádá a v jakém směru má naplnout svoji procesní aktivitu.“* Z rozsudku NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/207-102, na nějž odkazoval ve svém vyjádření žalovaný, nadto vyplývá, že podezření založené na analýzách spočívajících v dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu (jako např. znatelná odlišnost přiznávané daně ve zdaňovacím období od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích, jako tomu bylo i v projednávaném případě), je podezřením důvodným. Závěry tohoto rozsudku se dle rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016-41 vztahují i na současnou právní úpravu daňového řádu. V rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-68 pak NSS přímo judikoval, že výzvu k odstranění pochybností je možné odůvodnit srovnáním s výši

odpočtů nárokových daňovým subjektem v jiných zdaňovacích obdobích s tím, že výše odpočtu v prověřovaném zdaňovacím období se znatelně liší od výše obvyklé pro daňový subjekt. Výzva k odstranění pochybností tedy splňovala podmínky § 89 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tak byl řádně seznámen s povahou a původem pochybností a měl možnost se k nim vyjádřit a případně je odstranit. Správce daně i žalovaná postupovaly v souladu se zákonem. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 45 Af 38/2017-53, na nějž odkazoval žalobce, není pro projednávaný případ přílehlavý, neboť v něm soud na rozdíl od projednávaného případu řešil situaci, kdy pochybnosti správce daně nebyly odůvodněny a výzva k odstranění pochybností tak neobsahovala konkrétní pochybnosti. V projednávaném případě však byly pochybnosti správce daně ve výzvě k odstranění pochybností dostatečně konkrétně identifikovány a odůvodněny. Soud proto shledal první žalobní bod nedůvodným.

28. Soud nevešel ani na námitky obsažené ve *druhém žalobním bodě*. V první řadě považuje soud za nutné podotknout, že z kontextu žaloby nebylo zřejmé, zda žalobce tyto námitky uplatňuje i v rámci žaloby, či zda pouze shrnuje námitky uplatněné v řízení před žalovaným, přesto je však z opatrnosti vypořádal. Námitku, že si správce daně odporoval, když zároveň tvrdil, že se žalobce neúčastnil deklarované činnosti a že se fakturovaná plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu, soud odmítl jako nedůvodnou. Žalobce zřejmě směřoval proti kontrolnímu zjištění ze dne 8. 11. 2017, č. j. 4645799/17/2120-60563-110564 (dále jen „kontrolní zjištění“), na jehož straně 16 správce daně konstatoval, že: „*uskutečněná plnění byla realizována, avšak daňový subjekt* (pozn. soudu: tedy žalobce) *se na jejich realizaci nepodílel.*“ a zároveň že: „*daňový subjekt neprokázal, že uskutečněná zdanitelná plnění byla realizována tak, jak je deklarováno.*“ Soud v citovaných stanoviskách správce daně žádný rozpor nespatřuje, neboť je z nich zřejmé, že jejich smyslem je sdělení, že uskutečněná zdanitelná plnění byla realizována, ale že žalobce neprokázal, že by se na nich podílel. K námitce, že není pravdou, že by správce daně nebyl zpraven o tom, že by za žalobce jednala další osoba na základě plné moci, soud uvádí, že z protokolu o ústním podání/jednání při správě daní ze dne 3. 8. 2016, č. j. 3650851/16/2120-60563-110564 (dále jen „protokol o ústním podání“) jednatelka žalobce M. Š. na otázku jakým způsobem je zajišťována ekonomická činnost žalobce odpověděla, že: „*jednatelkou a dvěma pracovníky zaměstnanými na dohodu o provedení práce.*“ a na otázku jakým způsobem žalobce jedná s dodavateli, resp. odběrateli odpověděla, že: „*jedná se o osobní kontakty jednatelky a jejich zaměstnanců.*“ Vzhledem k tomu, že plná moc pro Ing. Š., díky níž dle vlastních slov žalobce docházelo k zabezpečení postupného převzetí klientů společnosti ŠMÍRA – PRINT, je datována ke dni 25. 4. 2016, pokládá soud za nepravděpodobné, že by se o její existenci, resp. o oprávnění Ing. Š. na jejím základě jednat, žalobce při ústním podání nezmínil, a neuvedl ani skutečnost, že Ing. Š. na jejím základě již s odběrateli jménem žalobce jedná, jak žalobce tvrdil v dalším průběhu daňového řízení. Žalobcem zmiňovaná odpověď společnosti MFL Group pouze potvrdila, že spolupráci této společnosti s žalobcem zřizovala firma ŠMÍRA – PRINT a komunikace probíhala s Ing. Š., což nebylo nikterak rozporováno. Skutečnost, zda smlouvy s odběrateli byly podepsány v sídle společnosti ŠMÍRA – PRINT ze strany odběratele a následně byly předány k podpisu žalobci tak, aby každá smluvní strana měla jeden podepsaný výtisk, jak uvádí žalobce, nebyla výpověďmi odběratelů ve všech případech potvrzena, když někteří z nich (viz žalovanou zmiňovaná výpověď Ing. M. J., někdejšího jednatele jednoho z odběratelů žalobce) uvedli, že smlouvy byly již na schůzku přineseny ze strany žalobce podepsané. Především ale žalobcem tvrzený postup postrádá logiku v případě, že za žalobce byl na

základě plné moci oprávněn jednat Ing. Š., který dle výpovědi odběratelů smlouvy sjednával. Byl-li Ing. Š. zplnomocněn k uzavření smluv, nebyl důvod je nepodepsat na místě a v čase jednání s odběrateli. Je třeba přisvědčit žalovanému, že pochybnosti o podpisu smluv s odběrateli byly nadto pouze jednou ze skutečností vyvolávajících pochybnosti správce daně o faktickém výkonu ekonomické činnosti.

29. K námitce žalobce, že jelikož správce daně nedoložil své tvrzení o vytvoření plné moci pro Ing. Š. dodatečně a účelově, jedná se o pouhou neprokázanou domněnku, soud uvádí následující. Z výše uvedeného výkladu vyplývá, že postačí, když správce daně prokáže existenci vážných a důvodných pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků. To správce daně učinil, když na str. 23 zprávy o daňové kontrole č. j. 194972/18/2120-60563-110564 odkázal na výše citované odpovědi žalobce obsažené v protokolu o ústním podání a uvedl, že mu žalobce nesdělil, že by za něj jednala na základě plné moci jakákoli jiná osoba, a že protokol o ústním podání byl žalobcem následně doplněn písemně doplněn, avšak ani tato písemnost neobsahovala informace o zplnomocnění jiné osoby. Správce daně měl za to, že pokud by v protokolu o ústním jednání byly uvedeny neúplné či nepravdivé informace, byly by právě ve zmiňovaném písemném doplnění opraveny. Nelze vejít na argumentaci obsaženou ve vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění ze dne 14. 12. 2017, že se jej správce v průběhu daňové kontroly nezeptal, jaký měl Ing. Š. právní titul k jednání za něj, a zeptal-li by se, bylo by mu sděleno, že měl Ing. Š. vystavenou plnou moc. Soud opakuje, že důkazní břemeno leželo na žalobci, ten byla povinen prokázat svá tvrzení. Položil-li správce daně jednatele žalobce dotaz, jakým způsobem žalobce jedná s dodavateli, a ona nezmínila žádnou zplnomocněnou osobu (a to ani Ing. Š., který nadto za žalobce na rozdíl od uvedených zaměstnanců s odběrateli jednal), nelze klást k tíži správce daně, že se následně znovu neoptal na případné další zplnomocněné osoby. Správce daně svou pochybnost ohledně plné moci pro Ing. Š. řádně odůvodnil, není tak pravdou, že by se jednalo jen o neprokázanou domněnku.
30. Soud nepřisvědčil ani námitkám obsaženým ve *třetím žalobním bodě*. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zřejmě a přezkoumatelným způsobem uvedl, proč došel k závěru o účelovosti a dodatečném uzavření rámcové dohody (bod [18] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak postupoval v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stejně tak žalovaný řádně a dostatečně odůvodnil svou úvahu o možném motivu začlenění žalobce do obchodních vztahů, spočívajícím v možném umožnění krácení daně u společnosti ŠMÍRA – PRINT ENTERPRISES (bod [23] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud nevešel ani na námitku ohledně virtuálního sídla žalobce. V bodě [25] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný zmínil změnu sídla žalobce na adresu, u níž se jedná o virtuální sídlo, a upozornil na skutečnost, že za žalobce při zajištění nového sídla jednala osoba, jež byla v předmětné době jednatelem společnosti, která zajišťovala výrobu reklamních ploch a přelepů sloužících k reklamním účelům pro činnost Ing. Š. na místo žalobce, a v minulosti též jednatelem společnosti ŠMÍRA – PRINT. Žalovaný tak vyslovil další důvod k pochybnostem, nijak však netvrdil, že charakter sídla žalobci škodí, jak žalobce namítal. K uvedení zákonné definice virtuálního sídla nebyl proto dán důvod.
31. Pokud se týká namítaného porušení mlčenlivosti ze strany správce daně, soud uvádí, že toto nebylo předmětem žalobou napadeného daňového řízení, tudíž se jím soud nemůže zabývat. Pouze na okraj soud uvádí, že správce daně na stížnost žalobce na porušení mlčenlivosti (které má v žalobě zřejmě na mysli) ze dne 20. 6. 2017 reagoval písemným vyrozuměním o výsledku šetření ze dne 19. 8. 2017, v němž mu sdělil, že byla přijata nezbytná opatření k nápravě a poučil jej o možnosti požádat nejbližší nadřízeného správce

daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Měl-li žalobce zájem dále stížnost řešit, mohl tak činit touto doporučenou cestou.

32. Soud shrnuje, že správní orgány řádně prokázaly svá tvrzení a odůvodnily své pochybnosti, bylo na žalobci, aby unesl sekundární důkazní břemeno a pochybnosti vyvrátil, což však neučinil. Správní orgány tak postupovaly v souladu se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

33. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto jí nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, 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 vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Praha 20. srpna 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu