



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Mikys group s.r.o.**, IČO: 01548891
se sídlem Košíře, Praha 5, Jinonická 804/80
zastoupený JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem
se sídlem Chrudim Havlíčkova 99

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019 č.j 10667/19/5300-21441-711676

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30. 1. 2018 č.j. 705438/18/2005-53523-402212 (dále též „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 279.731,- Kč.
2. V napadeném rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav, odvolací důvody uplatněné žalobcem a vymezil právní základ sporu. Konstatoval, že v předmětném případě je spor o tom, zda žalobce prokázal, že předmětná přijatá zdanitelná plnění nabyt tak, jak bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

deklarováno na daňových dokladech vystavených dodavateli Růžolíci chrochtík, COOL GRAY a HENAMON a rovněž zda tato plnění použil v rámci svých ekonomických činností. Posuzováno tedy bylo splnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Předmětem ekonomické činnosti žalobce byla v posuzovaném období reklamní a produkční činnost. S ohledem na absenci řádné smluvní dokumentace a nekonkrétnost předmětu a rozsahu plnění tak, jak byl uveden na daňových dokladech přijatých od jednotlivých dodavatelů, vznikly správci daně pochybnosti stran oprávněnosti nároku na odpočet daně, a to především ohledně přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno na přijatých daňových dokladech a rovněž ohledně použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Správce daně své pochybnosti vtělil do výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 6. 2017 (dále též „výzva“) a žalobce vyzval k odstranění těchto důvodných pochybností. Tím na žalobce přenesl důkazní břemeno stran prokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno na doložených daňových dokladech, a jejich použití pro svou ekonomickou činnost.

3. Žalovaný následně popsal konkrétní pochybnosti, které žalobce neodstranil:
4. Z doložených daňových dokladů od dodavatele Růžolíci chrochtík nebylo patrné, co bylo předmětem plnění fakturovaného uvedeným dodavatelem, resp. jak byla stanovena cena tohoto plnění. Žalobce nedoložil příslušnou smluvní dokumentaci, případně objednávky či jiné důkazní prostředky, které by způsob stanovení ceny obsahovaly (např. rozpis jednotlivých úkonů provedených dodavatelem s jejich časovou či množstevní dotací, sazbou za hodinu práce apod.). Přestože žalobce během ústního jednání dne 12. 7. 2017 uvedl, že dodavatel si účtuje 750 Kč za hodinu, toto tvrzení neprokázal, neboť nedoložil, kolik hodin práce měl dodavatel na plnění pro žalobce strávit.
5. Ani na třech žalobcem předložených předávacích protokolech nebyla stanovena cena odpovídající předané části plnění, které bylo dle těchto protokolů rozděleno na tři samostatná předání (cena byla souhrnně uvedena až na daňových dokladech vystavených dodavatelem). Ačkoli z předávacích protokolů vyplynulo, že součástí dodávky mělo být rovněž předání zdrojových dat, žádná zdrojová data, z nichž by bylo možné zjistit přesný předmět a rozsah fakturovaného plnění (tedy výstup vytvořený dodavatelem) a rovněž jeho nacenění, předložena nebyla. Skutečnost, že návrh vytvořený společností Růžolíci chrochtík, na základě kterého se měly tisknout reklamní předměty, byl žalobci předán na nosiči, potvrdil přitom i sám žalobce během ústního jednání dne 12. 7. 2017. Žádný takový nosič však žalobce nedoložil.
6. Přestože žalobce doložil ukázkou reklamních předmětů, nebylo nijak prokázáno, že jejich návrh mu dodavatel Růžolíci chrochtík dodal v předmětu a rozsahu uvedeném na doložených daňových dokladech, neboť nebyl doložen konkrétní výstup tohoto plnění (např. zdrojová data deklarovaná na předávacích protokolech) a rovněž jednotlivé procesy provedené dodavatelem a jejich cenová kalkulace. Na daňových dokladech a předávacích protokolech doložených žalobcem nebyly deklarovány pouze reklamní předměty - na daňovém dokladu č. 214/2016 byly v předmětu plnění uvedeny mj. materiály ke „směsi zakázek za měsíc prosinec“ a rovněž materiály „Vršanská uhelná“. Žádné konkrétní

výstupy, které měl žalobce od dodavatele Růžolíci chrochtík dle textu této faktury přijmout, však v řízení doloženy nebyly, a nebylo tak objasněno, co konkrétně bylo předmětem deklarovaných plnění a jak je žalobce použil pro svou ekonomickou činnost.

7. Žalobce dále nedoložil kalendáře, které byly deklarovány na daňovém dokladu a dodacím listu od dodavatele COOL GRAY, přičemž doložil pouze dva daňové doklady jím vystavené na výstupu, kde se název odběratele shodoval s názvy kalendářů. Fakturace pro ostatní tři společnosti dle daňového dokladu a dodacího listu nebyla prokázána. Na daňovém dokladu č. 16010109 nebylo uvedeno, o jaké konkrétní plnění se jednalo, tj. zda šlo skutečně o kalendáře. Datum uskutečnění plnění deklarovaného na tomto daňovém dokladu bylo 6. 12. 2016, tedy dříve než datum uskutečnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 20160614 přijatém od dodavatele COOL GRAY. Počet kalendářů (250 ks) uvedených na daňovém dokladu č. 16010110 se shodoval s počtem deklarovaným na daňovém dokladu přijatém od společnosti COOL GRAY, tento kalendář však nebyl žalobcem doložen. Nebylo zřejmé, co mělo být předmětem fakturace deklarované na daňovém dokladu č. 16010109, pokud skutečně všechny kalendáře žalobce na výstupu vyfakturoval právě daňovým dokladem č. 16010110. Vydané daňové doklady k ostatním kalendářům, které měl žalobce přijmout od dodavatele COOL GRAY, nebyly v řízení doloženy. Nebyly rovněž doloženy plánovače, jejichž výroba byla uvedena na doloženém daňovém dokladu a dodacím listu. Žalobce ani nedeclaroval, že by některé ze zmíněných společností na výstupu fakturoval nějaké reklamní služby. V řízení doložil pouze ukázkou reklamních předmětů s jeho vlastním logem, nikoli však plánovač, který byl uveden na předmětném daňovém dokladu a rovněž dodacím listu. Žalobce rovněž v řízení nedoložil žádná PF, která deklaroval na daňovém dokladu v označení dodávky, ani evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, ze které by byl patrný pohyb přijatých a poskytnutých plnění, tedy naskladnění a vyskladnění reklamních předmětů (ať již reklamních předmětů žalobce či těch, jejichž dodání žalobce fakturoval svým odběratelům). Přestože žalobce odkázal na objednávku k plnění přijatému od dodavatele COOL GRAY, tuto objednávku nedoložil.
8. K plněním přijatým od dodavatele HENAMON žalovaný konstatoval, že v době uskutečnění předmětných plnění byl jednatelem dodavatele Š. L. (dále jen „Š. L.“), současný jednatel žalobce, přičemž dle vyjádření žalobce Š. L. vystupoval v předmětném zdaňovacím období jako jeho zaměstnanec, který prováděl veškeré obchodní dohody, produkční práci apod. Šetřenou obchodní transakci tak Š. L. uzavřel za dodavatele HENAMON z pozice jednatele společnosti a zároveň z pozice zaměstnance žalobce, tedy obchod uzavíral de facto sám za obě strany.
9. Žalovaný uvedl, že daňové doklady deklarující plnění přijatá od společnosti HENAMON deklarují práce jen obecně. K těmto plněním nebyla doložena žádná smluvní dokumentace, písemné objednávky či předávací protokoly, ze kterých by byl patrný předmět a rozsah plnění a také způsob, jakým byla stanovena cena plnění. Š. L. se během ústního jednání dne 12. 7. 2017 vyjádřil, že nosiče a bannery k instalaci dovážel osobně vozidlem Audi Q7, které bylo ve vlastnictví žalobce. Toto tvrzení však nebylo prokázáno (např. doložením knihy jízd). Dle žalovaného se jevilo jako nepravděpodobné, že by žalobce vynaložil nemalé náklady na provedení prací, ke kterým měl poskytnout vlastní vůz a potažmo i

svého zaměstnance. Žalobce nekonkretizoval provedené práce, neuvedl, kde měla proběhnout deinstalace a instalace bannerů.

10. Předávacími protokoly nebylo prokázáno, jak měla v předmětné zakázce figurovat společnost HENAMON, tyto protokoly tedy neprokázaly předmět a rozsah šetřeného plnění a především použití tohoto plnění k ekonomické činnosti žalobce na výstupu tak, jak tvrdil, tedy poskytnutím plnění společnosti Reklamní studio G s.r.o.
11. Žalovaný dále konstatoval, že žalobcem nebylo prokázáno kompletní uhrazení plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených společností HENAMON. Bezhotovostně byla uhrazena pouze plnění deklarovaná na daňových dokladech č. 160100029 a 160100033, na daňovém dokladu č. 160100031 je pouze uvedeno razítko „zaplacenou bankou“ s ručně dopsaným datem 7. 3. 2017 a částkou 122.780,- Kč a další ručně psanou poznámkou „hotově 15. 12. 2016 20 000 Kč“. K úhradě daňového dokladu č. 160100031 však žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky (pokladní doklad, výpis z bankovního účtu potvrzující částečnou bezhotovostní úhradu).
12. Žalovaný shrnul, že žalobce v řízení doložil pouze formální doklady, kterými neodstranil pochybnosti správce daně specifikované ve výzvě. Z předložených daňových dokladů vystavených jednotlivými dodavateli nebyl patrný předmět a rozsah plnění. Většinu reklamních předmětů žalobce na výzvu vůbec nedoložil, částečně neprokázal ani úhradu tohoto plnění a především jeho použití pro ekonomickou činnost. Žalobce se s ohledem na absenci důkazních prostředků omezil pouze na ničím nepodložená a především dost obecná tvrzení. Žalovaný se proto ztotožnil se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, že žalobce neprokázal předmět a rozsah plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od výše uvedených dodavatelů, tedy existenci předmětu daně dle § 2 ZDPH a dodání zboží dle § 13 odst. 1 ZDPH, resp. poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 ZDPH a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Tím porušil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.
13. V rámci vypořádání jednotlivých odvolacích důvodů žalovaný konstatoval, že ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že správce daně žalobce pouze seznamoval se skutečností, že úkony vůči němu byly činěny v souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Správce daně takto postupoval, neboť zjistil spojitost žalobce s jedním z již prověřovaných řetězců dodavatelů a odběratelů, a proto zahájil řízení i u žalobce. Skutečnost, že žalobce byl spojen s prověřovaným řetězcem, tak byla pouze impulsem k tomu, aby bylo šetření zahájeno rovněž u žalobce.
14. Za nepřipadnou žalovaný označil citaci žalobce z rozsudku ve věci Vyrtych a.s., neboť v předmětném případě nebyl nárok na odpočet daně ze šetřených plnění vyloučen z důvodu, že by se žalobce účastnil podvodu na DPH. Takový závěr by mohl správce daně případně konstatovat až po provedeném dokazování, což se v předmětném případě nestalo, protože správce daně případné zapojení žalobce do podvodu na DPH vůbec nezkoumal. V první řadě totiž zkoumal, zda byly ve vztahu k plněním deklarovaným na daňových dokladech naplněny zákonné hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Teprve pokud by správce daně dospěl k závěru, že tyto

podmínky naplněny byly, až následně by se případně mohl zabývat možnou účastí žalobce na podvodu na DPH. Jelikož správce daně po provedené daňové kontrole konstatoval, že u šetřených plnění nebyly prokázány hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, nenastala situace, kdy by měl přikročit k prověřování účasti žalobce na podvodu na DPH.

15. Nepřiléhavá byla i argumentace rozsudkem ve věci BOMAT spol. s r.o., ve kterém Nejvyšší správní soud (dále též jen „NSS“) rozhodoval v případě, kdy správce daně vyloučil nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. V nyní řešeném případě byla důvodem neuznání nároku na odpočet daně skutečnost, že žalobce neprokázal předmět a rozsah plnění a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti, nikoli neprokázání přijetí od deklarovaných dodavatelů.
16. Skutečnost, že dodavatelé žalobce nebyli a nejsou nespolehlivými plátcí, byla správcem daně i žalovanému známa, takovou skutečností však správce daně v předmětném řízení neargumentoval. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal předmět a rozsah plnění a jejich použití ke své ekonomické činnosti. Žalobcova argumentace spolehlivostí dodavatelů a uhrazením plnění tak byla irelevantní. ZDPH jasně stanoví podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně a nelze se ztotožnit s názorem žalobce, že by k uznání uplatněného nároku postačoval pouze fakt, že žalobce nebyl s dodavatelem nijak propojen, plnění bylo uhrazeno a že doklady vystavili dodavatelé, kteří nejsou nespolehlivými plátcí.
17. Pouze v případě daňového dokladu č. 214/2016 bylo možné osvědčit, že žalobce vydal v předmětném zdaňovacím období pro společnost Vršanská uhelná a.s., daňový doklad (č. 16010112). Žalobcem však nebylo prokázáno, jaké konkrétní plnění co do předmětu a rozsahu měl od dodavatele Růžolíčí chrochtík přijmout a jak toto plnění souviselo s vydaným daňovým dokladem pro odběratele Vršanská uhelná a.s. Žalobce tedy neprokázal souvislost plnění na vstupu s tímto konkrétním plněním na výstupu, tj. jeho použití pro svou ekonomickou činnost.
18. Odkaz žalobce na § 36a ZDPH je dle žalovaného irelevantní, jelikož z předmětného spisového materiálu neplyne, že by bylo porušení tohoto ustanovení žalobci správcem daně vytýkáno.
19. S odkazem na bod [33] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal použití plnění přijatého od dodavatele COOL GRAY v rámci své ekonomické činnosti, tedy neprokázal přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo více plněními na výstupu.
20. Pokud žalobce zdůraznil, že Š. L. nebyl jednatelem dodavatele HENAMON a žalobce ve shodný okamžik, s tímto tvrzením se žalovaný ztotožnil. Správce daně nicméně nic takového nedeklaroval. Nic to ovšem nemění na tom, že personální propojení prostřednictvím osoby Š. L. umocňuje pochybnosti správce daně stran uskutečnění plnění. Z předmětného spisového materiálu je rovněž patrné, že správce daně ve vztahu k plnění deklarovanému na daňových dokladech vystavených dodavatelem HENAMON nedovodil, že by se mělo jednat o jakousi nelegální práci. Deklarované dodání prací bylo

správcem daně posuzováno z pohledu ZDPH, tj. bylo zkoumáno, zda byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

21. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že správce daně zpochybnil princip autonomie vůle. Je pravdou, že žalobci nelze odpírat smluvní svobodu a je zcela na jeho uvážení, zda uzavře se svým obchodním partnerem smlouvu, za jakých podmínek, s jakým obsahem a v jaké formě. V případě, že správci daně vzniknou stran tvrzení daňového subjektu pochybnosti, je však tento povinen tyto pochybnosti vyvrátit [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Ve volbě důkazních prostředků k odstranění pochybností správce daně není žalobce jakkoli limitován, je však pochopitelné, že v lepší důkazní pozici bude při dokazování ten daňový subjekt, který bude disponovat písemnou smlouvou s maximálně možné konkrétně vydefinovaným předmětem plnění, než subjekt argumentující smlouvou ústní.
22. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnil odpočet DPH ve výši 67. 830,- Kč na základě daňových dokladů vystavených plátcem DPH Růžolícím chrochtíkem, a to podle daňového dokladu č. 217/2016, kdy zdanitelným plněním ve výši 163.350,- Kč byl návrh, DTP zpracování a zhotovení předtiskové přípravy katalogu služeb pro rok 2017, přičemž tuto částku žalobce zaplatil bezhotovostně ze svého účtu dne 18. 1. 2017, a podle daňového dokladu č. 214/2016 na částku 227.480,- Kč, kdy zdanitelným plněním bylo zpracování a grafika kalendáře A3 včetně fotografického doprovodu, merkantilní tiskoviny a DTP práce (směs zakázek za měsíc prosinec) a grafická úprava a DTP zpracování POS materiálu „Vršanská uhelná“, přičemž tuto částku žalobce uhradil bezhotovostně ze svého účtu dne 15. 2. 2017 a dne 20. 2. 2017. Žalobce dále specifikoval jednotlivé daňové doklady, které měl vystavit na základě těchto přijatých zdanitelných plnění svým odběratelům.
23. Žalobce namítl, že obecně platí, že cena zdanitelného plnění je ujednána mezi dodavatelem a odběratelem, a protože žalobce nebyl se společností Růžolící chrochtík kapitálově nebo jinak spojen, nemusí být základem daně cena obvyklá ve smyslu § 36a ZDPH. Namítl rovněž, že v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla tato společnost označena jako nespolehlivý plátcce podle § 106a ZDPH a není tomu tak ani v současné době. Platby ve prospěch této společnosti žalobce provedl výlučně bezhotovostně na zveřejněný účet.
24. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění přijatému od společnosti Růžolící chrochtík žalobce rovněž namítl, že nemohl při daňové kontrole předložit reklamní předměty, které si nechal zhotovit, neboť je logické, že je rozdal zájemcům. Pokud by tak neučinil, ztrácelo by jejich zhotovení smysl. Požadavek, aby předložil cenovou kalkulaci, je v rozporu se zákonem, a stejně tak je sporné, aby jakýkoli podnikatel dokázal, jaký byl přínos reklamních předmětů pro jeho ekonomickou činnost.
25. Žalobce dále uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnil odpočet DPH ve výši 31.188,- Kč na základě daňového dokladu č. 20160614 vystaveného plátcem COOL GRAY na částku 179.703,- Kč, kdy zdanitelným plněním byla dodávka kalendářů stolních velkých s potiskem a kompletací, plánovačů stolních A3 s potiskem a kompletací a dodávka PF, přičemž tuto částku žalobce zaplatil bezhotovostně ze svého účtu dne 12. 12. 2016. Žalobce dále specifikoval jednotlivé daňové doklady, které měl na základě uvedených zdanitelných plnění od plátce COOL GRAY poskytnout jednotlivým odběratelům.

26. Žalobce namítl, že daňové doklady č. 16010109 a č. 16010110 vystavil sice na společnost LH media, s.r.o., ale týkají se jiných zdanitelných plnění. Zdanitelné plnění podle daňového dokladu č. 16010109 nesouvisí s přijatým zdanitelným plněním od plátce COOL GRAY podle jeho daňového dokladu č. 20160614.
27. K argumentaci žalovaného, že v řízení doložil pouze ukázkou reklamních předmětů s jeho vlastním logem, žalobce namítl, že by bylo nelogické, aby byl jakýkoli daňový subjekt schopen předložit při daňové kontrole veškeré reklamní předměty, které dále prodal jako zboží. V opačném případě by jejich zhotovení nemělo ekonomický význam.
- Poté opětovně namítl, že ani v tomto případě nebylo nutné použít ustanovení o ceně obvyklé ve smyslu § 36a ZDPH, protože žalobce nebyl se společností COOL GRAY kapitálově nebo jinak spojen a tato společnost v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla a ani v současné době není označena jako nespolehlivý plátec.
28. Ke zdanitelnému plnění uplatněnému ve zdaňovacím období prosinec 2016 ve výši 61.658,- Kč žalobce uvedl, že bylo uplatněno na základě daňových dokladů vystavených plátcem HENAMON Invest, s.r.o. Na základě uvedených subdodávek od dodavatele HENAMON prováděl žalobce v předmětném zdaňovacím období reklamní služby pro společnost Reklamní studio G s.r.o., a za poskytnuté služby vystavil blíže specifikované daňové doklady.
29. Žalobce namítl, že ve zdaňovacím období prosinec 2016 nebyl Š. L. jednatelem žalobce, ale pouze zaměstnancem. Od 28. 3. 2013 do 13. 7. 2017 byla jednatelem žalobce M. K. (dále jen „M. K.“), přičemž jednatelem žalobce se Š. L. stal až dne 13. 7. 2017. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že *„šetřenou obchodní transakcí tak Š. L. uzavřel za dodavatele HENAMON z pozice jednatele společnosti a z pozice zaměstnance odvolatele, kdy tedy obchod uzavíral de facto sám za obě strany“*. Reklamní služby prováděl žalobce formou subdodávky od společnosti HENAMON na pokyn tehdejší jednatelky M. K.
30. I ve vztahu k tomuto zdanitelnému plnění žalobce uplatnil námitku, že v tomto případě nebylo nutné použít ustanovení o ceně obvyklé podle § 36a ZDPH, neboť žalobce nebyl se společností HENAMON kapitálově nebo jinak spojen a v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla tato společnost označena jako nespolehlivý plátec, když jím byla označena až dne 2. 3. 2019.
31. Žalobce popřel tvrzení, které správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole a které se týkalo zjištění spojitosti žalobce s řetězcem dodavatelů a odběratelů. Zopakoval, že nebyl s plátcí kapitálově nebo jinak spojen, kromě jediné platby ve výši 20.000,- Kč provedl všechny ostatní platby těmto plátcům bezhotovostně na jejich zveřejněné účty, přijatá zdanitelná plnění použil v rámci svých ekonomických činností, v době přijetí zdanitelných plnění nebyli uvedení plátcí označeni jako nespolehliví plátcí, a žalobce proto musel být při uplatnění odpočtu DPH v dobré víře.
32. Žalobce je tedy přesvědčen, že splnil hmotněprávní podmínky na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014 č.j. 5 Afs 65/2013-79, z něhož vyplývá, že odpočet DPH je základním právem plátce, které plyne ze

samotné podstaty systému DPH, a proto jej lze odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních.

33. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že ověření, zda vůbec vznikl nárok na odpočet DPH, je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. V posuzovaném případě však žalobce nedokázal rozptýlit pochybnosti, které správce daně vtělil do výzvy, když se omezil na ničím nepodložená a především dost obecná tvrzení. Subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010 č.j. 1 Afs 103/2009-232).
34. Argumentaci, že žalobce nemohl správci daně doložit reklamní předměty, žalovaný označil za účelovou. Z předložených předávacích protokolů je zřejmé, že součástí dodávky dodavatelem Růžolíci chrochtík bylo předání zdrojových dat, rovněž žalobce během ústního jednání potvrdil, že mu byl předán nosič s návrhem vytvořeným dodavatelem. Přesto žádná zdrojová data či nosič k prokázání přesného předmětu a rozsahu fakturovaného plnění včetně jeho nacenění žalobcem doloženy nebyly. Ukázka reklamních předmětů nebyla způsobilá prokázat, že jejich návrh žalobci dodal uvedený dodavatel. Žádné konkrétní výstupy, které měl žalobce od dodavatele Růžolíci chrochtík přijmout, nebyly doloženy, a nebylo tak objasněno, co konkrétně bylo předmětem deklarovaných plnění a jak je žalobce použil pro svou ekonomickou činnost.
35. Požadavek, aby žalobce doložil, jakým způsobem byla stanovena cena přijatého plnění, není v rozporu se zákonem. Po žalobci bylo totiž správcem daně požadováno pouze doložení, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu.
36. Žalovaný jako účelovou odmítl argumentaci, že předložení veškerých reklamních předmětů postrádá logiku, neboť žalobce mohl doložit evidenci obchodního majetku či fakturaci na výstupu. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly.
37. Pokud žalobce předložil daňové doklady č. 16010092, 16010094, 16010100, 16010101 a 16010102 až v rámci žaloby, žalovaný zdůraznil, že k důkazům předloženým během soudního řízení již není možno přihlížet. Důkazní břemeno je nutno unést již v daňovém řízení, což se žalobci nepodařilo. Tato skutečnost nemůže jít k tíži orgánů finanční správy. Žalovaný odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 19. 8. 2004 č.j. 3 Afs 2/2003-58, z něhož plyne, že neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení, dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem již není možná.

38. K námitce, že plnění podle daňového dokladu č. 16010109 nesouvisí s přijatým zdanitelným plněním od COOL GRAY podle daňového dokladu č. 20160614, žalovaný uvedl, že je to žalobce, kdo v daňovém řízení musí být schopen popsat průběh obchodního případu a unést i břemeno tvrzení. Ze zjištění žalovaného se nikterak nepodávalo, že daňový doklad č. 16010109 nutně souvisí s daňovým dokladem č. 20160614.
39. Žalovaný také netvrdil, že v prosinci 2016 byl Š. L. jednatelem žalobce, nýbrž naopak uvedl, že dle vyjádření žalobce tato osoba vystupovala v předmětném zdaňovacím období jako zaměstnanec žalobce, který prováděl veškeré obchodní dohody. Závěr žalovaného, že Š. L. uzavřel obchod de facto sám za obě strany je proto logický a nemůže na něm nic změnit ani tvrzení žalobce, že reklamní služby byly prováděny na pokyn jednatelky M. K.
40. Pokud žalobce popíral spojitost s řetězcem dodavatelů a odběratelů, žalovaný k tomu uvedl, že žalobci nebyla kladena k tíži žádná spojitost s řetězcem zasaženým podvodem na DPH. Skutečnost, že žalobce byl spojen s prověřovaným řetězcem, byla pouze impulsem k tomu, aby bylo šetření zahájeno rovněž u žalobce.
41. Žalovaný opakovaně zdůraznil, že v posuzovaném případě nebylo správními orgány uzavřeno, že se žalobce stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, tudíž argumentace objektivními okolnostmi svědčícími o dobré víře žalobce je nepřiléhavá. Zkoumání podvodu na DPH a dobré víry žalobce tudíž nebylo na místě (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015 č.j. 9 Afs 181/2014-34). Dodal, že žalobci nebylo ze strany správních orgánů obou stupňů vyčítáno, že uvedení dodavatelé nebyli a nejsou spolehlivými plátcí. Rovněž nebylo zpochybněno prokázání úhrady předmětných plnění s výjimkou úhrady plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 160100031, který měl být částečně uhrazen v hotovosti.
42. K námitce, že nebylo nutné použít ustanovení o ceně obvyklé ve smyslu § 36a ZDPH, žalovaný shodně jako v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že žalobci nebylo porušení uvedeného ustanovení správcem daně vyčítáno.
43. Za nepřítomný pak žalovaný označil odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014 č.j. 5 Afs 65/2013-79 s tím, že tento rozsudek považuje za ojedinělý, přičemž nyní projednávaný případ není totožný ani podobný s případem posuzovaným NSS.
44. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že přijatá zdanitelná plnění využil v rámci své ekonomické činnosti a z těchto plnění dosáhl zisk. Za přijatá zdanitelná plnění dodavatelům zaplatil bezhotovostně, rovněž odběratelé zaplatili žalobci za poskytnutá zdanitelná plnění bezhotovostně s výjimkou dvou plateb ve výši 150.645,- Kč a 20.000,- Kč, které byly v hotovosti. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil také výpisy z účtu, ve kterých byly zahrnuty i platby dle daňových dokladů č. 16010092, č. 1610094, č. 16010100, č. 1601010 a č. 16010102, které byly připojeny k žalobě. I za předpokladu, že soud nebude k těmto dokladům přihlížet, orgánům finanční správy musela být známa existence bezhotovostních plateb podle těchto daňových dokladů.

45. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
46. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH v relevantním znění platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
47. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH v relevantním znění platí, že *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.*
48. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH v relevantním znění platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
49. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu platí, že *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*
50. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
51. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
52. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*
53. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
54. Soud považuje za potřebné nejprve uvést, že žalobce koncipoval své žalobní námitky veskrze obecně, přičemž svou pozornost zaměřil spíše na prostý popis některých skutečností či citace z odůvodnění napadeného rozhodnutí než na oponentní argumentaci, kterou by v rovině věcné i právní relevantně brojl proti konkrétním závěrům a důvodům, na nichž je napadené rozhodnutí postaveno. K mezím a rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí se vyjádřil NSS v rozhodnutí ze dne 14. 2. 2006 č.j. 1 Azs 244/2004-49, v němž vyložil, že: „Soudní přezkum správních rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.) se v souladu s dispoziční zásadou odehrává v mezích určité a přesně stanovených; stanovit je náležití žalobci. Soudní řád správní neumožňuje soudům provádět jakýsi „obecný přezkum“; tj. zabývat se každým jednotlivým procesním krokem správního orgánu a věnovat se všem jeho dílčím hmotněprávním úvahám; to by popíralo smysl institutu žalobního bodu. Soud přezkoumává jen

to, proti čemu žalobce řádně brojí, tedy to, co konkrétně a výslovně zpochybnil jak uvedením skutečností, tak snesením právních argumentů. Tato konkretizace je pak důležitá nejen pro soud, ale i pro žalovaného jako druhou stranu sporu. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou.“

55. Pokud se tedy žalobce jal detailně přiblížit obsah jednotlivých daňových dokladů, aniž by však uvedením konkrétních faktů či vlastních právních úvah konfrontoval takto vymezené skutečnosti s konkrétními úvahami a závěry, k nimž správní orgány dospěly, nemá soud jakýkoli prostor se takovým obecným tvrzením v intencích vypořádání žalobních námitek zabývat, neboť se nejedná o tvrzení, z něhož by bylo zřejmé, v čem dle názoru žalobce tkví nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pouze nad rámec nutného vypořádání této žalobcovy obecné argumentace soud dodává, že daňový doklad není zdaleka jediným důkazním prostředkem, kterým daňový subjekt prokazuje své daňové tvrzení. Jak konstatoval NSS v rozhodnutí 10. 2. 2016 č.j. 5 Afs 99/2015-106: *„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.).“*
56. Rovněž pouhé blíže nerozvedené konstatování, že žalobce splnil základní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH, jelikož přijatá zdanitelná plnění u všech posuzovaných dodavatelů použil v rámci svých ekonomických činností, postrádá rozměr řádně uplatněné žalobní námitky (bodu) tak, jak vyžaduje konstantní judikatura NSS (srov. zejména rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2 Azs 95/2005-58, z něhož vyplývá, že *„Žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“*
57. Pakliže se žalobce ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Růžolíci chrochtík omezil na citaci pasáže uvedené v bodu 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí a nespecifikoval své argumenty, jimiž by zpochybnil či vyvracel závěr správního orgánu o tom, že doložené doklady neozřejmily předmět fakturovaného plnění ani způsob stanovení jeho ceny, nemůže soud citované závěry a žalobcem toliko konstatované důvody napadeného rozhodnutí podrobit jejich přezkumu a posoudit jejich zákonnost.
58. Pokud jde o námitku, v níž žalobce s důrazem na neexistenci kapitálového či jiného propojení s dodavatelem uvedl, že základem daně nemusí být cena obvyklá ve smyslu § 36a ZDPH, postrádá soud jakoukoli souvislost tohoto tvrzení s odůvodněním napadeného rozhodnutí a to tím spíše, že žalovaný obsahově totožnou odvolací námitku odmítl jako nedůvodnou vzhledem k tomu, že porušení tohoto ustanovení nebylo žalobci správcem daně vytýkáno (viz bod 49 napadeného rozhodnutí), neboli k aplikaci ustanovení § 36a ZDPH v posuzované věci vůbec nedošlo. Ani tento žalobní bod nemůže tedy soud věcně posoudit, resp. musí jej označit za irelevantní, jelikož se zcela míjí s důvody, o něž

žalovaný opřel napadené rozhodnutí, přičemž soudu není jasné, jaký vliv by měla mít tato námitka, resp. její vypořádání na výsledek správního řízení (k tomu srov. rozhodnutí NSS ze dne 25. 7. 2018 č.j. 8 Azs 59/2018-59).

59. Soud rovněž nerozumí pomyslnému rovnítku, které žalobce položil mezi svá tvrzení, že nebyl kapitálově ani jinak spojen s dodavatelem Růžolíci chrochtík, dále že tento dodavatel nebyl označen jako nespolehlivý plátce a že platby byly provedeny na zveřejněný účet uvedeného dodavatele na straně jedné a prokázáním předmětu a rozsahu zdanitelného plnění na straně druhé. Především je nutno uvést, že z napadeného rozhodnutí se nikterak nepodává, že by správní orgány zpochybňovaly daňovou spolehlivost (nejen) uvedeného dodavatele, či bezhotovostní úhradu dodaných plnění. S výjimkou dodavatele HENAMON správní orgány rovněž nezkoumaly kapitálové či personální propojení žalobce s jeho dodavatelem jako okolnost, která by měla mít význam pro stěžejní posouzení, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Správce daně v nyní projednávané věci identifikoval pochybnosti o naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem na vstupu a dospěl k závěru, že žalobce tyto pochybnosti přes výzvu k jejich odstranění nerozptýlil. Nosnými důvody nepřiznání nároku na odpočet DPH v případě žalobce tedy nebyly okolnosti, které mohly svědčit o účasti žalobce na podvodném dodavatelsko-odběratelském řetězci, nýbrž nevyvrácené prvotní pochybnosti o existenci zdanitelného plnění. Postup správce daně, který nejprve zkoumal, zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění, je plně v souladu s judikaturou NSS. V rozsudku ze dne 21. 12. 2016 č.j. 6 Afs 147/2016-28 NSS v této souvislosti uvedl, že: „setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo [srov. např. (...) rozsudek č.j. 6 Afs 170/2016-30]. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (...). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud by však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“ Nutno dodat, že okolnosti týkající se kapitálového či personálního propojení mezi jednotlivými články dodavatelsko-odběratelských řetězců, daňová spolehlivost plátců nebo transparentnost úhrad za přijatá plnění jsou zpravidla zkoumány až v návaznosti na prověření podezření, že neodvedení daně některým z dodavatelských subjektů indikuje existenci podvodu na DPH a účast konkrétního daňového subjektu na něm. Podstatné nicméně zůstává, že žalobci nebyly ze strany správních orgánů uvedené okolnosti vytýkány (s výjimkou dodavatele HENAMON – k tomu viz vypořádání žalobní námitky níže).

60. Soud nepřisvědčuje ani námitce, v níž se žalobce ohradil proti tomu, že měl v řízení předložit reklamní předměty zhotovené dodavatelem Růžolíci chrochtík a cenovou kalkulaci k tomuto plnění. Přestože v obecné rovině lze dát žalobci za pravdu, že reklamní předměty (logicky) nemohl předložit, jelikož je rozdal stávajícím či potenciálním obchodním partnerům, není tím relevantně zpochybněn závěr správních orgánů, že žalobce nedoložil předmět a rozsah plnění deklarovaného v daňovém tvrzení. Zde je třeba připomenout, že daňový subjekt (žalobce) tíží důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které má povinnost uvádět v daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu), přičemž daňový doklad sám o sobě obvykle neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Rolí daňového dokladu v daňovém řízení se zabýval NSS v rozhodnutí ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61 a uvedl k tomu, že: „*Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba (plátce daně), která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63).*“ Žalovaný nepostavil svůj závěr, že žalobce neprokázal předmět a rozsah plnění, na tom, že mu nebyly ze strany žalobce předloženy reklamní předměty, které mu měly být dodány výše uvedeným plátcem daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že žalobce nepředložil zdrojová data k dodávanému plnění, ačkoli měly být dle předávacích protokolů součástí dodávky a sám žalobce prostřednictvím jednatele Š. L. v rámci ústního jednání uváděl, že mu byl nosič s těmito daty dodavatelem Růžolíci chrochtík předán. Žalovaný přitom zdůraznil, že na základě těchto zdrojových dat by žalobce mohl prokázat předmět, rozsah i nacenění fakturovaného plnění (viz bod 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Požadavek, aby žalobce prokázal uskutečnění zdanitelného plnění tím, že předloží samotný předmět plnění, nadto ani ze strany žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí explicitně nezazněl. Žalovaný vyhodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky (daňové doklady, výpisy z bankovního účtu, předávací protokoly, katalog služeb, kalendář žalobce za rok 2017 a ukázkou merkantilních tiskovin) jako nedostatečné, jelikož z nich nebyly seznatelné konkrétní výstupy, které měl žalobce od dodavatele Růžolíci chrochtík dle textu faktury přijmout. Soud tento závěr považuje za logický, ucelený a odpovídající skutkovým zjištěním, která jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí přehledně a srozumitelně popsána pod body 29 až 31. Bylo zcela na úvaze žalobce, jaké důkazní prostředky zvolí k prokázání svého daňového tvrzení, přičemž je výlučně odpovědností a i v zájmu samotného daňového subjektu, aby si při uzavírání obchodních transakcí zajistil dostatek relevantních podkladů, jimiž bude schopen doložit své následně uplatněné daňové tvrzení. Důvodná proto není ani námitka, že požadavek na předložení cenové kalkulace je v rozporu se zákonem. Způsob, jakým měla být u zdanitelného plnění od dodavatele Růžolíci chrochtík stanovena cena, mohl podpořit věrohodnost daňového tvrzení žalobce, neboť by tak mohl být osvětlen samotný předmět plnění, resp. jeho skutečná realizace. Zároveň je nutno podotknout, že žalobce neuvedl, s jakým konkrétním zákonným ustanovením by měl být požadavek na předložení cenové

kalkulace v rozporu. Jak již soud konstatoval výše, ustanovení § 36a ZDPH nebylo v posuzované věci vůbec aplikováno, proto pokud žalobce v rámci této námitky poukazoval na to, že základ daně nemusel být ve výši ceny obvyklé, mívá se toto tvrzení s důvody napadeného rozhodnutí. Nerelevantní je též námitka týkající se dokazování přínosu reklamních předmětů pro ekonomickou činnost žalobce. Žalovaný nikterak nezpochybňoval význam reklamních předmětů ve smyslu obchodní propagace žalobce u jeho obchodních partnerů. Zdůraznil pouze, že na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem Růžolíčí chrochtík byla uvedena i další plnění (směsi zakázek za měsíc prosinec a materiály „Vršanská uhelná“), která však nebyla žalobcem doložena. Soud k tomu pro úplnost dodává, že i tato skutková zjištění prezentovaná žalovaným v napadeném rozhodnutí odpovídají obsahu spisového materiálu.

61. Soud zcela nerozumí tomu, kam žalobce mířil další námitkou, v níž uvedl, že daňové doklady č. 16010109 a 16010110 se netýkaly zdanitelných plnění přijatých od plátce COOL GRAY. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že uvedené doklady žalobce založil do spisu v reakci na zahájení daňové kontroly. Nabízí se proto otázka, proč žalobce tyto doklady správci daně předkládal, pokud neměly souvislost s uplatněným daňovým tvrzením. Správce daně přitom nemá povinnost sám pátrat po (jiných) důkazních prostředcích prokazujících daňové tvrzení, které daňový subjekt uplatnil. V rozsudku ze dne 12. 7. 2018 č.j. 10 Afs 371/2017-69 12. 7. 2018 k tomu NSS uvedl: *„Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.“* Nutno zároveň dodat, že žalovaný se obsahem uvedených daňových dokladů pečlivě zabýval a uzavřel, že u daňového dokladu č. 16010109 nelze zjistit skutečný předmět fakturace, pokud všechny kalendáře (v počtu 250 ks, který byl deklarován na daňovém dokladu přijatém od dodavatele COOL GRAY) byly žalobcem na výstupu vyfakturovány daňovým dokladem č. 16021010, přičemž žalobce předmět těchto plnění přijatých na vstupu nedoložil (viz bod 33 napadeného rozhodnutí). Ani žalovaný tedy nepřisoudil daňovému dokladu č. 16010109 význam relevantního důkazního prostředku a s ohledem na pochybnosti vyvěrající z komplexního posouzení všech žalobcem předložených dokladů k přijatému plnění od dodavatele COOL GRAY nebyla správními orgány shledána být minimální důkazní hodnota rovněž u daňového dokladu č. 1601010. Ostatně žalobce sám uvedené daňové doklady svým prohlášením v žalobě fakticky diskvalifikoval z okruhu důkazů vztahujících se k prokázání uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění. Soud proto námitky uvedené v tomto žalobním bodě považuje za liché a nezpůsobilé zpochybnit nosné důvody napadeného rozhodnutí.

62. Jak soud již vyložil shora, žalobce nese plně důkazní povinnost ke svému daňovému tvrzení. Námitka, že žalobce nemohl při daňové kontrole předložit veškeré reklamní předměty, které prodal jako zboží, neobstojí ani v souvislosti s plněním, které měl přijmout od dodavatele COOL GRAY. Opět je nutno konstatovat, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí se nikterak ultimativně nepodává, že by byl žalobce na důkaz uskutečnění zdanitelného plnění povinen předložit jemu dodané předměty. Jestliže však

správní orgány odhalily a pojmenovaly nesrovnalosti, které vyústily v závěr, že žalobcem předložené doklady nejsou schopny prokázat jeho daňové tvrzení (viz zpráva o daňové kontrole projednaná s žalobcem dne 17. 1. 2018 a konzistentně s touto zprávou i bod 33 napadeného rozhodnutí), přesunulo se důkazní břemeno zpět na žalobce. Chtěl-li proto žalobce své důkazní břemeno unést, měl předložit listiny či jiné důkazní prostředky prokazující realizaci této zakázky. Způsob, jakým daňový subjekt hodlá prokazovat své daňové tvrzení, je čistě jeho volbou, zároveň si však musí uvědomit, že nevhodně zvolený důkazní prostředek může být v kontextu vyslovených pochybností správcem daně slabý, resp. fakticky nevypovídající o relevantních skutečnostech. Pakliže daňový subjekt nevěnuje náležitou pozornost tomu, aby si již při realizaci obchodní transakce obstaral podklady, které věrohodně prokáží uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže bez dalšího očekávat, že v daňovém řízení unese své důkazní břemeno.

63. Soud se rovněž ztotožňuje se žalovaným, že žalobce nemůže své důkazní břemeno dodatečně unést až v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s.ř.s., neboť nesplnění této zákonné povinnosti již v řízení před správním orgánem nemůže jít k tíži správního orgánu (srov. například rozhodnutí NSS ze dne 3. 7. 2013 č.j. 2 Afs 90/2012-57 nebo ze dne 19. 8. 2004 č.j. 3 Afs 147/2004-89). Daňové doklady, které žalobce připojil k žalobě na podporu žalobní námitky týkající se zdanitelného plnění dodavatele COOL GRAY, jimiž mělo být prokázáno, že žalobce uplatnil daň na výstupu u jednotlivých odběratelů, nebyly žalobcem, jak soud ověřil ze správního spisu, předloženy v daňovém řízení. Žalobce ostatně tuto skutečnost nepopřel, když v replice k vyjádření žalovaného poukázal na to, že orgánům finanční správy musela být známa existence těchto daňových dokladů na základě předložených výpisů z účtu. Na tomto místě soud předně uvádí, že toto tvrzení uplatnil žalobce až po lhůtě, v níž lze žalobu rozšiřovat o další žalobní body (§71 odst. 2 věta druhá s.ř.s. ve spojení s § 72 odst. 2 s.ř.s.). Soud nicméně nad rámec nutného vypořádání této opožděně uplatněné žalobní námitky považuje za potřebné znovu zdůraznit, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, a správce daně tudíž nemá povinnost za daňový subjekt vyhledávat důkazy podporující jeho daňové tvrzení. Jinými slovy řečeno, správním orgánům obou stupňů nelze vytýkat, že výpisům z účtu žalobce nevěnovaly zásadní pozornost, pokud žalobce zůstal pasivní a přes závěry popsané ve zprávě o daňové kontrole, z nichž vyplynulo, že nepředložil důkazní prostředky prokazující skutečnost, že deklarované přijaté zdanitelné plnění použil v rámci svých ekonomických činností nebo že tato plnění skutečně použije v rámci své ekonomické činnosti, své daňové tvrzení nepodložil relevantními důkazy, zejména a právě daňovými doklady, které měl vystavit při uplatnění daně na výstupu. Výpis z účtu, v němž v rámci označení přijaté platby figuruje daňový doklad, může sice představovat určitou indicii o tom, že daňový subjekt uplatnil daň na výstupu, nejde však o důkazní prostředek, který sám o sobě věrohodně a bez pochybností prokazuje existenci zdanitelného plnění na výstupu. Tímto důkazním prostředkem společně s prokázanou úhradou zdanitelného plnění může být právě plátcem daně vystavený daňový doklad, který podle svého obsahu může potvrdit uskutečnění zdanitelného plnění a jeho návaznost na plnění přijaté plátcem daně na vstupu. Na okraj zbývá podotknout, že žalobce ani neozřejmil, z jakého důvodu nepředložil výše uvedené daňové doklady v daňovém řízení, a proto je důkazní hodnota těchto dokladů přinejmenším sporná.

64. S odůvodněním napadeného rozhodnutí se zjevně míjí i námitka, že Š. L. nebyl v rozhodném zdaňovacím období jednatelem žalobce, ale pouze jeho zaměstnancem. Žalovaný přitom tuto skutečnost nijak nezakreslil (nepopřel), když pouze konstatoval, že Š. L. měl uzavřít obchod na straně jedné z pozice jednatele dodavatele HENAMON a na straně druhé z pozice zaměstnance žalobce, čímž měl de facto uzavřít obchod sám za obě strany. Pro dokreslení tohoto poukazu žalovaného na „nestandardní“ okolnosti v obchodním vztahu mezi žalobcem a dodavatelem HENAMON soud dodává, že žalobce v zastoupení Š. L. při ústním jednání konaném dnem 12. 7. 2017 uvedl, že *„Obchod byl zadán Mikys groupem obchodní korporaci HENAMON Invest, kde jsem jednatelem a mohl jsem nechat „své firmě“ vydělat.“* Žalobce tedy sám potvrdil, že personální propojení mezi žalobcem a dodavatelem mělo sehrát při uzavírání obchodu roli. Ačkoli personální vazby nepředstavují zákonnou překážku pro uzavření obchodní transakce, lze z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí dovodit, že tato okolnost společně s dalšími okolnostmi popsány v bodech 37 až 39 napadeného rozhodnutí rozhodně nevnese kýžené světlo do uplatněného daňového tvrzení. Jelikož žalobce uvedenou žalobní námitku blíže nerozvinul, soud s ohledem na zjevnou nepřiléhavost této námitky konstatuje její nedůvodnost.
65. Námitka, že žalobce byl v dobré víře při uplatnění odpočtu DPH, se rovněž zcela míjí s důvody napadeného rozhodnutí, jelikož správce daně uzavřel, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně předmětu a rozsahu plnění deklarovaných na daňových dokladech, jakož i použití těchto plnění v rámci své ekonomické činnosti. Dobrá víra žalobce tedy nebyla (a ani nemohla být) ze strany správce daně a žalovaného posuzována, neboť zkoumání její existence či neexistence nabývá na relevantnosti až se zapojením daňového subjektu do podvodu zatíženého dodavatelsko-odběratelského řetězce, tedy v situaci, kdy nevzniknou či jsou odstraněny primární pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi jednotlivými články propojenými v řetězci. Stručně řečeno, nárok na odpočet DPH nebyl žalobci odepřen z důvodu jeho účasti na podvodném řetězci, jak žalobce mylně tvrdil. Ostatně žalovaný v bodu 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí v souvislosti s totožnou odvolací námitkou poznamenal, že skutečnost, že žalobce byl spojen s prověřovaným řetězcem, byla jen impulsem pro zahájení daňové kontroly. K prověření možné účasti žalobce na podvodu na DPH nicméně v daňovém řízení nedošlo, neboť žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně o tom, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu a předmětu.
66. Nepřípadný je rovněž odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014 č.j. 5 Afs 65/2013-79. NSS v tomto rozhodnutí totiž posuzoval specifický skutkový základ zcela odlišný od nyní projednávané věci, neboť se zabýval výkladem pojmu „fiktivní“ doklad se závěrem, že o takový doklad nejde, pokud lze pochybnosti o správnosti, resp. pravosti takového dokladu odstranit, resp. prokázat oprávněnost nároku jiným způsobem. Konkrétně uvedl, že závěr žalovaného správního orgánu o fiktivních dokladech byl v rozporu se zjištěným skutečným stavem, neboť fyzicky existovala osoba, která se vydávala za zprostředkovatele dodavatelů, jednala zcela podvodně a fakticky inkasovala finanční částky z provedených obchodů – tedy plnění fakticky poskytla. V nyní projednávané věci však zůstaly nevyvráceny pochybnosti o předmětu zdanitelných plnění,

jakož i jejich rozsahu, a přetrvaly i ohledně použití zdanitelných plnění, které měl žalobce uskutečnit na vstupu, v rámci ekonomické činnosti žalobce. Nárok na odpočet daně tak nebyl odmítnut z nepřípustných formálních důvodů, ale z důvodu reálných skutkových nesrovnalostí, které žalovaný i správce daně srozumitelně identifikovali a vůči kterým žalobce neuplatnil relevantní žalobní námitky (viz jejich vypořádání výše).

67. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
68. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v 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. 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 29. července 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu