



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobkyně

ML Group s.r.o., IČ: 270 62 597
sídlem Chabařovická 13a, Praha 8
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem Na Flusárně 168, Příbram

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2019, č. j. 35815/19/5300-21445-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla ve společném řízení zamítnuta

odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správní orgán“), ze dne 15. 12. 2017, č. j. 8787844/17/2008-52524-108577, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 8055609/18/2008-52524-108577 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jimiž byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2016 ve výši 61 947 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 389 Kč, a za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 6 534 435 Kč, včetně povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 306 887 Kč.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Správní orgán zahájil dne 17. 10. 2016 daňovou kontrolu žalobkyně za zdaňovací období únor 2016. Žalobkyně byla dne 27. 2. 2017 obeznamenána s výsledkem kontrolního zjištění v podobě písemnosti č. j. 1491762/17/2008-60561-108813. Daňová kontrola byla ukončena dne 7. 12. 2017 doručením zprávy o daňové kontrole žalobkyni. Správce daně následně dne 15. 12. 2017 vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým žalobkyni doměřil DPH ve výši 61 947 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 12 389 Kč.
4. Správní orgán zahájil dne 25. 4. 2017 další daňovou kontrolu žalobkyně, tentokrát za zdaňovací období listopad 2016. Žalobkyně byla dne 21. 3. 2018 při ústním jednání seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 9. 2018 protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1717997/18/2713-60562-605584. Správce daně poté dne 31. 10. 2018 vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým žalobkyni doměřil DPH ve výši 6 534 435 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 1 306 887 Kč.
5. Správní orgán vydal prvostupňové rozhodnutí, protože žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Správní orgán uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů dip Příbram s.r.o. (za únor 2016, dále jen „první dodavatel“), GIROSUN s.r.o. (za listopad 2016, dále jen „druhý dodavatel“) a VDistribution s.r.o. (za listopad 2016, dále jen „třetí dodavatel“) tak, jak bylo prohlášeno na daňových dokladech. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání.
6. Žalovaný rozhodl o obou odvoláních společným rozhodnutím, v němž se nejprve věnoval zdaňovacímu období únor 2016 a poté zdaňovacímu období listopad 2016.
7. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno, neboť při zahájení daňové kontroly předložila daňový doklad č. 102016 vystavený prvním dodavatelem a týkající se pořízení náhradních dílů pro vozidla Mitsubishi. Správní orgán v rámci své vyhledávací činnosti dle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zjistil, že u prvního dodavatele nelze ověřit faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 102016, protože dodavatel sídlil ve virtuálním sídle a byl pro správce daně nekontaktní. Od 11. 10. 2016 byl dodavatel navíc veden jako nespolehlivý plátc. Pochyby správního orgánu byly prohloubeny také tím, že žalobkyně nereagovala na výzvu k prokázání přijetí daného zdanitelného plnění, jež byla učiněna správcem daně v rámci daňové kontroly, a to navzdory tvrzení, že požadované skutečnosti doloží do 15 dnů.

8. Žalovaný upozornil, že správní orgán vydal dne 13. 12. 2016 výzvu č. j. 8594761/16/2008-60561-108813, v níž vyjádřil své pochybnosti a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni.
9. Žalobkyně na výzvu reagovala prostřednictvím e-mailu, k němuž přiložila dodací list ke zpochybněnému zdanitelnému plnění. Dne 27. 2. 2017 proběhlo seznámení s výsledky daňové kontroly na DPH, kde správní orgán uvedl, že podání žalobkyně emailem nebylo do 5 dnů potvrzeno dle § 71 odst. 3 daňového řádu, protože žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se splnění podmínek pro odpočet DPH.
10. Dne 13. 3. 2017 se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění, přičemž doložila fakturu č. 2160029 a dodací list. Žalobkyně uvedla, že k předání zdanitelného plnění dle dokladu č. 102016 došlo osobně dne 16. 2. 2016, když jednatel prvního dodavatele předal zboží jednateři žalobkyně. Žalobkyně navrhla výslech jednatele prvního dodavatele a osoby, které bylo zdanitelné plnění dále prodáno (dále jen „kupující“).
11. Žalovaný konstatoval, že správní orgán dne 11. 4. 2017 provedl výslech jednatele prvního dodavatele (protokol č. j. 3106270/17/2008-60561-108813), který uvedl, že předmětem plnění byly přední díly k vozu Mitsubishi (přední světla, nárazníky, čerpadla a chladiče), které koupil na různých vrakovištích v tuzemsku a v Německu, konkrétnější být nemohl, protože část jeho účetnictví byla zcizena a zbylá část byla předána novému jednateři. Předání dle svědka probíhalo tak, že jednatel žalobkyně přijel svým vozem na některou benzinovou stanici dle domluvy (povětšinou v Mníšku, na Příbramsku, na Plzeňsku, v Praze atd.) a vybral si zboží, které potřeboval. Kupní cena byla placena v hotovosti.
12. Žalovaný vyhodnotil výpověď jednatele prvního dodavatele jako nevěrohodnou. Z dodacího listu vyplynulo, že chladiče a nárazníky, o nichž svědek mluvil, nebyly vůbec předmětem obchodu. Adresou dodání, uvedenou na daňovém dokladu č. 102016, bylo sídlo žalobkyně, nikoli benzinové stanice v Čechách. Žalobkyně sama navíc uvedla, že k předání došlo v jeden den (16. 2. 2016), nikoli v rozdílné dny dle domluvy, jak tvrdil svědek. Jednatel prvního dodavatele se často odvolával na své doklady, které však neměl při sobě, protože je předal novému jednateři a zbytek byl zcizen. Správní orgán z obchodního rejstříku zjistil, že svědek byl jako jednatel vymazán, nový jednatel však ustanoven nebyl. K výmazu navíc došlo na základě rozhodnutí jediného společníka prvního dodavatele, kterým byl sám svědek.
13. Výpověď kupujícího byla provedena dne 8. 6. 2017, zaevidována pod č. j. 2978557/17/2123-60654-201289. Kupující uvedl, že od žalobkyně koupil náhradní přední díly na vozidla Mitsubishi, za zboží zaplatil bankovním převodem a nijak si neověřoval jeho původ. Dle žalovaného tak kupující nemohl osvědčit původ zdanitelného plnění.
14. Žalovaný uzavřel, že správní orgán rozhodl v souladu se zákonem, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH.
15. Žalovaný se následně zabýval zdaňovacím obdobím listopad 2016. Žalovaný ověřoval vyjádření žalobkyně ze dne 5. 5. 2017 a předložené účetní doklady rozepsané na str. 4 a 5 zprávy o daňové kontrole. Dle těchto dokladů byly předmětem plnění mobilní telefony, GoPro kamery, herní konzole a další elektronika v množství desítek až několika stovek kusů. Předmět plnění byl dle žalovaného na dokladech vymezen obecně, bez uvedení nezaměnitelných údajů (např. výrobních čísel IMEI, čárových kódů EAN apod.).

Žalobkyně doložila smlouvu o skladování ze dne 25. 9. 2014, jejímž předmětem bylo uskladnění cigaret ve spotřebitelském balení s kolkem. Jinou smlouvu o skladování žalobkyně nedoložila. Žalobkyně dále dodala listinu označenou jako „*sklad k fakturám elektro – E*“. Dle žalovaného se tato listina netýkala zboží deklarovaného v dokladech o nákupu zboží, protože tyto doklady byly v evidenci pro účely DPH označeny FP16xxxx, zatímco doklady v předložené listině měly v evidenci označení FPE160117 – FPE160135. Žalovaný byl přesvědčen, že nešlo o skladovou evidenci, protože neuváděla konkrétní pohyb skladovaných zásob, ale pouze údaje o tom, kdy a od jakého dodavatele bylo zboží v případě příjmu přijato a jakému odběrateli v případě výdeje bylo vydáno, a v jaké celkové ceně bez a včetně DPH. Z předložené hlavní knihy za období listopad 2016 žalovaný zjistil, že obsahovala jen počáteční a konečné stavy za dané období, bez konkrétních účtů tříd. V takovém případě nemohly rozsah a předmět plnění prokázat ani žalobkyni předložené bankovní výpisy.

16. Žalovaný upozornil, že správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně nenahlásila žádnou provozovnu, což bylo též potvrzeno záznamem v živnostenském rejstříku. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně na své webové stránce představovala svou hospodářskou činnost, a sice zprostředkování dovolené v USA, zakázkový dovoz z USA, prodej přírodní pramenité vody nebo IT služby.
17. Na základě výše uvedeného žalovaný konstatoval, že správní orgán řádně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni výzvou k prokázání skutečností č. j. 1407479/17/2713-60562-605584.
18. Žalobkyně na výzvu reagovala dne 28. 7. 2017 a doložila shodné podklady, které byly správci daně předloženy při zahájení daňové kontroly a v podání ze dne 5. 5. 2017. Žalobkyně taktéž uvedla, že zboží bylo na dokladech vymezeno přesně, protože elektronika byla označena barvou, velikostí a rozsahem paměti (16, 32, 64, 128, 256 GB). Žalobkyně dodala, že nemá povinnost evidovat výrobní čísla a provozovat internetové stránky.
19. Žalovaný upozornil, že ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobkyně obchodovala se spotřebním zbožím na úrovni velkoobchodu, pročez správní orgán provedl vyhledávání dle § 78 daňového řádu u subjektů zabývajících se obchodní činností se stejným sortimentem zboží jako žalobkyně, jak na úrovni velkoobchodu, tak maloobchodu. V souladu s § 57 daňového řádu bylo zjištěno, že konkrétní nezaměnitelné údaje nezbytné pro identifikaci zboží se běžně uvádí na fakturách, dodacích listech, případně v dalších dokumentech dodavatelů. Správní orgán zjistil, že v případě, kdy se v obchodním styku na fakturách uvádí kód zboží a název zboží, je na faktuře současně uvedeno číslo dodacího listu, který je k faktuře přiložen. Dodací list na mobilní telefony, tablety, GoPro kamery běžně obsahuje sériové číslo IMEI, což je nezaměnitelné a jedinečné číslo daného zboží. Pro zboží bez sériového čísla se obvykle používá čárový kód (EAN), který je stejný pro všechny kusy daného modelu.
20. Žalovaný ke zjištění správního orgánu dodal, že vyhledávací činnost byla ve věci žalobkyně velmi rozsáhlá. Správce daně vyzval k poskytnutí informací celkem sedm obchodních korporací, odpověď na výzvy zaslalo šest z nich, přičemž všechny odpovědi se shodovaly v tom, že při běžných obchodních transakcích vždy evidují na daňových dokladech, nebo jinde, jedinečná sériová čísla IMEI nebo čárové kódy EAN.

21. Správní orgán uzavřel, že žalobkyně předloženými doklady neprokázala nezaměnitelnost zdanitelného plnění, a žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil. V opačném případě by dle žalovaného nebylo možné kupř. uplatnit reklamaci zboží, neboť by jej nešlo přiřadit ke konkrétnímu daňovému dokladu.
22. Žalovaný zmínil, že správce daně vydal dne 16. 10. 2017 výzvu č. j. 1747473/17/2713-60562-605584 k prokázání rozsahu a předmětu plnění uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně na výzvu reagovala podáními ze dne 25. 10. 2017 a 10. 11. 2017, v nichž uvedla, že již správci daně předložila veškeré rozhodné dokumenty. Správní orgán žalobkyni obeznámil při ústním jednání dne 21. 3. 2018 s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně se k tomuto výsledku vyjádřila dne 18. 4. 2018 a navrhla výslech jednatele třetího dodavatele.
23. Správní orgán provedl výslech žalobkyní navrženého svědka dne 25. 7. 2018, č. j. 1524183/18/2713-60562-609196. Žalovaný uvedl, že svědek sice potvrdil obchodní spolupráci mezi žalobkyní a třetím dodavatelem, avšak jeho výpověď neprokázala přijetí konkrétních zdanitelných plnění žalobkyní způsobem uvedeným v předložených daňových dokladech. Žalovaný s ohledem na zjištění běžné obchodní praxe nepřisvědčil tvrzení svědka, že předmět plnění byl vymezen dostatečně.
24. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně okolností zakládajících nárok na odpočet DPH, tj. že deklarovaná plnění na daňových dokladech od druhého a třetího dodavatele byla fakticky dodána v tvrzeném rozsahu a tvrzeným způsobem. Žalovaný k tomu dodal, že na daňových dokladech č. 352 až 356 je předmět plnění shodný (PlayStation 4, o paměti 1 TB, v množství 13 kusů), a z daňových dokladů vyplývá, že žalobkyně přijala dané plnění v po sobě následujících dnech, příležitostně i dvakrát v jeden den. Je tedy pochybné, zda se v období od 11. 11. 2016 až 13. 11. 2016 opravdu uskutečnilo pět dodání čítajících celkem 65 kusů zboží, nebo se jednalo o duplicitní předmět plnění. Obdobná úvaha platí dle žalovaného také v případě ostatních zdanitelných plnění od dodavatelů žalobkyně.
25. Žalovaný se poté v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. Žalovaný odkázal na své dřívější argumenty, jakož i na zhodnocení důkazů učiněné ve zprávách o daňové kontrole, a rozvedl pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně. Předložené faktury od druhého dodavatele obsahovaly razítko s označením „*tato faktura platí zároveň jako dodací list*“, správce daně však zajistil při své vyhledávací činnosti daňové doklady vystavené druhým dodavatelem pro žalobkyni, které předmětné razítko neobsahovaly. Žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění uvedla, že doložila daňové přiznání k DPH druhého dodavatele za listopad 2016, k čemuž žalovaný dodal, že ze spisu nevyplývá, že by žalobkyně takové podání učinila, a navíc je nestandardní, aby žalobkyně měla daňové tvrzení svého dodavatele v situaci, kdy tyto společnosti nemají shodný statutární orgán. Platby za zboží byly prvnímu dodavateli poskytnuty v hotovosti, byť byl na faktuře č. 102016 uveden bankovní účet žalobkyně.
26. K námitce žalobkyně, že jí správce daně neuznal nárok na odpočet daně na vstupu za přijaté plnění od prvního dodavatele, ale zároveň jí ponechal daň na výstupu dle faktury č. 2160029, žalovaný uvedl, že daňová kontrola za únor 2016 byla zahájena v omezeném rozsahu, pouze pro zdanitelná plnění od prvního dodavatele. Správce daně nerozporoval uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, pouze zpochybnil, že žalobkyně přijala plnění od deklarovaného subjektu.

27. Žalovaný dále konstatoval, že námitka účelového hodnocení důkazů byla na hraně projednatelnosti, protože žalobkyně neuvedla konkrétní důkaz, který měl být správním orgánem účelově vyhodnocen. Dle žalovaného byly veškeré podklady náležitě vyhodnoceny ve zprávách o daňové kontrole za zdaňovací období únor 2016 a listopad 2016. Správní orgán dle názoru žalovaného postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, protože posuzoval všechny rozhodné důkazy a jeho úvahy byly smysluplné a logické.
28. Žalobkyně v odvolání namítala neplatnost prvostupňových rozhodnutí, protože ve výroku neobsahovala základ daně a doměřený rozdíl na základu daně. Dle žalovaného splňují prvostupňová rozhodnutí náležitosti § 102 odst. 1 daňového řádu, protože ve výroku uvádí výši doměřené daně, výši penále, datum splatnosti a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb. Rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 2. 2003, č. j. 15 Ca 171/2001, nebylo příléhavé, protože se týkalo situace, kdy byl rozpis daňového základu uveden na dalším listu, mimo samotný výrok, bez úředního razítka se státním znakem.
29. Žalovaný vydal dne 9. 9. 2019 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím zamítl.

II.

Argumentace účastníků

30. Žalobkyně v žalobě vznesla celkem čtyři žalobní body:

1) Správce daně a žalovaný systematicky očerňují žalobkyni bez jakýchkoli relevantních důkazů prokazujících účast žalobkyně na jakémsi řetězci podvodu na DPH. Žalovaný vydání zajišťovacího příkazu na majetek žalobkyně odůvodnil zejména tím, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně, neboť mohla vědět, že jedno z následujících nebo předcházejících plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Závěr, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, však nemá oporu ve správním spisu, žalovaný postupoval pouze na základě neopodstatněných domněnek. Žalovaný podklady rozhodnutí sdělil až v řízení o kasační stížnosti č. j. 4 Afs 82/2019, kde uvedl, že k vydání zajišťovacího příkazu došlo kvůli zjištěním u společnosti MPSJ a.s. Tato společnost nebyla přímým obchodním partnerem žalobkyně, která neznala a nemohla jakkoli ovlivnit dění v této společnosti. Omezení práv žalobkyně tak bylo nezákonné a v rozporu s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84.

2) Dle metodického pokynu Generálního finančního ředitelství č. j. 87133/17/7700-30133-711377 lze zajišťovací příkaz uložit pouze v případě, že jiné zajišťovací prostředky v konkrétním případě nedosáhnou kýženého cíle. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 uvedl, že zajišťovací příkaz lze vydat pouze v případě obav týkajících se budoucího vybírání daně. Zajišťovací příkaz nelze vydat tak, jak to učinil žalovaný, tj. ihned po zjištění jakýchkoli nesrovnalostí v plnění povinností daňového subjektu. Při zkoumání naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je nutné hodnotit celkovou ekonomickou situaci žalobkyně a její vývoj, rozhodující není pouze okamžitý stav hospodaření.

3) Žalobkyně dodala žalovanému faktury, doklady o zaplacení, dodací listy, nájemní smlouvu a další důkazy, kterými prokázala oprávněnost odpočtu DPH. Žalovaný tyto důkazy vyhodnotil jako nedostatečné, aniž pro to uvedl přesvědčivý důvod. Žalovaný

hodnotil veškeré skutečnosti zjištěné v daňovém řízení zjevně účelově v neprospěch žalobkyně, a proto postupoval v rozporu s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009-104. Žalovaný hodnotil důkazy selektivně, nikoli ve vzájemné souvislosti, pročez nezjistil skutečný stav věci. Žalobkyně též navrhla výslech jednatele prvního dodavatele, jednatele třetího dodavatele a pana R. D. Správce daně bez přijatelného odůvodnění a v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu odmítl provést výslech pana D., kterého žalobkyně považuje za stěžejního svědka. Zbylí svědci potvrdili jak správnost a pravdivost žalobkyní předložených dokladů, tak uskutečnění obchodů. Žalobkyně prokázala vznik nároku na odpočet DPH, výpočty správce daně na řádku č. 63 v dodatečných platebních výměrech se nezakládají na skutečném stavu věci.

4) Správce daně měl dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, nejprve žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud se dozvěděl jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobkyni měla být doměřena daň. Opačný postup by zapříčinil nezákonnost celé daňové kontroly. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně měl již od počátku pochyby o nároku žalobkyně na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, nepromítl je však do výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Kdyby správce daně postupoval po právu, nevznikla by žalobkyni povinnost zaplatit penále (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, a rozhodnutí ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30).

31. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že dne 6. 3. 2017 vydal zajišťovací příkaz č. j. 1702642/17/2008-80541-109351, kterým žalobkyni uložil zajištění úhrady DPH za zdaňovací období listopad 2016. Předpoklad stanovení daně vyjádřený v zajišťovacím příkazu vycházel ze zjištění, že žalobkyně v rozhodném daňovém období obchodovala se subjekty zapojenými v podvodném řetězci transakcí. Městský soud zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání proti němu zrušil v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Af 21/2017. Důvody, pro které byl zajišťovací příkaz soudem zrušen, však nejsou relevantní pro tuto věc. Daň nebyla stanovena na základě předpokladu správce daně uvedeného v zajišťovacím příkazu, a obava o nedobytnosti daně není pro stanovení daně rozhodná. Důvodem nepřiznání nároku na odpočet však bylo neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně přijetí zdanitelných plnění tak, jak byla deklarována. Žalovaný nezkoumal účast žalobkyně na podvodném řetězci, protože žalobkyně vůbec neprokázala splnění veškerých hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.
32. Žalovaný dodal, že žalobkyně nenavrhovala výpověď pana R. D., proto nelze v jejím neprovedení spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ohledně nezákonnosti daňové kontroly žalovaný uvedl, že před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období únor 2016 neměl žádné poznatky, které by nasvědčovaly tomu, že by žalobkyni měla být stanovena vyšší než tvrzená daň. Ze spisového materiálu plyne, že žalovaný měl k dispozici pouze údaj o nesouladu v kontrolních hlášeních, který nebylo možné pro nespolupráci prvního dodavatele odstranit. Tento nesoulad sám o sobě nenaplňuje hypotézu § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly za období listopadu 2016 k dispozici informaci o zapojení žalobkyně do řetězce transakcí stiženého podvodem na DPH. Kdyby žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět, pak by neměla údaje týkající se budoucího stanovení daně. Kdyby o podvodu žalobkyně věděla, tak by sice rozhodné údaje

k dispozici měla, ale vydání výzvy by nepřicházelo v úvahu dle bodu 60 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.

33. Ve věci námitky účelového hodnocení důkazu odkázal žalovaný na bod 60 napadeného rozhodnutí, a ve věci věrohodnosti a výpovědní hodnoty svědeckých výpovědí pak žalovaný odkázal na body 31 a 51 napadeného rozhodnutí.

III.

Posouzení žaloby

34. Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez jednání, protože s tímto postupem oba účastníci řízení vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního).
35. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
36. **Ad 1-2)** Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního přezkoumá soud v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.
37. Podle § 65 odst. 1 soudního řádu správního kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.
38. Městský soud vypořádal první a druhý žalobní bod společně, protože se oba týkaly vydání zajišťovacího příkazu.
39. Žalobkyně namítala, že žalovaný vydání zajišťovacího příkazu odůvodnil zejména tím, že žalobkyně neměla nárok na odpočet daně, neboť mohla vědět, že jedno z následujících nebo předcházejících plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Závěr, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, nemá oporu ve správním spisu. Žalovaný podklady rozhodnutí sdělil až v řízení o kasační stížnosti č. j. 4 Afs 82/2019, kde uvedl, že k vydání zajišťovacího příkazu došlo kvůli zjištěním u společnosti MPSJ a.s. Tato společnost nebyla přímým obchodním partnerem žalobkyně, která neznala a nemohla jakkoli ovlivnit dění v této společnosti.
40. Městský soud připomíná, že žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil dodatečné platební výměry na DPH. Důvodem vydání prvostupňových rozhodnutí bylo neprokázání podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH. Předmětem daňového řízení v žalované věci nebylo zkoumání podmínek pro uložení zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz nebyl závazným podkladem napadeného rozhodnutí a žalovaný z něj v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nevycházel.
41. Z tohoto důvodu neměl zajišťovací příkaz vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Dle § 75 odst. 2 soudního řádu správního je to přitom výrok správního rozhodnutí, který správní soud v mezích žalobních bodů přezkoumává. Žalobní námitky týkající se zákonnosti

zajišťovacího příkazu nebyly způsobilé zpochybnit napadený výrok, neboť se vůbec nevztahovaly k předmětu řízení, jímž bylo splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Městský soud navíc nemá dle výše citovaného ustanovení soudního řádu správního v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí pravomoc přezkoumávat zajišťovací příkaz, neboť ten je samostatným rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 soudního řádu správního, kterým se zakládá povinnost uložit na depozitní účet správce daně částku v určité výši, a to za účelem zajištění úhrady DPH.

42. Městský soud proto nepřezkoumával, zda byl zajišťovací příkaz řádně odůvodněn a zda byl vydán za splnění všech zákonných podmínek. Nutno podotknout, že tímto postupem nebyla žalobkyně zkrácena na právu na přístup k soudu dle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Zajišťovací příkaz mohla napadnout samostatnou žalobou ve správním soudnictví, což ostatně učinila, jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 4 Afs 82/2019-61.
43. Městský soud první dva žalobní body neshledal důvodnými.
44. **Ad 3)** Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně 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.
45. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu umožní správce daně osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.
46. Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovanému dodala faktury, doklady o zaplacení, dodací listy, nájemní smlouvu a další důkazy, kterými prokázala oprávněnost odpočtu DPH. Žalovaný tyto důkazy dle jejího názoru vyhodnotil jako nedostatečné, aniž pro to uvedl přesvědčivý důvod. Žalobkyně též navrhla výslech jednatele prvního dodavatele, jednatele třetího dodavatele a pana R. D. Správce daně bez přijatelného odůvodnění a v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu odmítl provést výslech pana D., kterého žalobkyně považuje za stěžejního svědka. Zbylí svědci potvrdili jak správnost a pravdivost žalobkyniných předložených dokladů, tak uskutečnění obchodů. Žalobkyně tak prokázala vznik nároku na odpočet DPH. Žalobkyně shrnula, že žalovaný neuvedl přesvědčivý důvod, proč považoval předložené důkazy za nedostatečné. Žalobkyně měla za to, že žalovaný hodnotil důkazy zjevně účelově v její neprospěch.
47. Mezi účastníky řízení bylo sporné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH.
48. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky

došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

49. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba-plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 44/2011-103, bod 43).
50. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23).
51. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu, resp. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (9 Afs 57/2012-26).
52. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, tak podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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.
53. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v

jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

54. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který nebude možné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.
55. Soud při vědomí právě uvedených principů nejprve přezkoumal hodnocení důkazů vztahujících se ke zdaňovacímu období únor 2016 a poté šetřil hodnocení důkazů za zdaňovací období listopad 2016.
56. Hodnocení důkazů týkajících se zdaňovacího období únor 2016 provedl žalovaný následovně. Správci daně se v průběhu daňové kontroly za období únor 2016 nepodařilo ověřit faktické uskutečnění zdanitelného plnění od prvního dodavatele, uvedeného v daňovém dokladu č. 102016, protože společnost sídlila ve virtuálním sídle a byla nekontaktní. Správce daně vydal výzvu č. j. 8594761/16/2008-60561-108813, kterou žalobkyni vyzval k prokázání přijetí zdanitelného plnění od předmětného dodavatele. Dne 13. 3. 2017 žalobkyně dodala správci daně vyjádření k výsledku kontrolního hlášení, jež obsahovalo fakturu č. 2160029 a dodací list, a doplnila, že zboží bylo předáno žalobkyni dne 16. 2. 2016 jednatelem prvního dodavatele. Žalobkyně navrhla výslech jednatele prvního dodavatele a kupujícího. Tyto výsledky správní orgán provedl.
57. Žalovaný výpověď jednatele dodavatele nepovažoval za průkaznou, a to z několika důvodů. Svědek uvedl, že předmětem obchodu byly náhradní autodíly, a to přední světla, nárazníky, čerpadla a chladiče. Z dodacího listu však vyplynulo, že nárazníky a chladiče vůbec prodány nebyly. Svědek konstatoval, že k předání zboží došlo na několika čerpacích stanicích v Čechách, určených dle domluvy, a zboží bylo zapláceno v hotovosti. Daňový doklad č. 102016 na druhou stranu uváděl jako adresu dodání sídlo žalobkyně (Praha 8) a žalobkyně tvrdila, že k předání došlo dne 16. 2. 2016, tedy nikoli ve více dnech na rozdílných místech.
58. Žalovaný nepovažoval za průkaznou ani výpověď kupujícího, neboť ten pouze uvedl, že od žalobkyně koupil náhradní díly k vozidlu Mitsubishi, aniž ověřoval původ tohoto zboží. Dle správního orgánu nebyl tento svědek způsobilý osvědčit přijetí zdanitelného plnění od dodavatele.
59. Na základě výše uvedených okolností žalovaný rozhodl o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno pro vznik nároku na odpočet DPH.

60. Městský soud shrnuje, že rozhodnými podklady byly tyto důkazy: faktura č. 102016, faktura č. 2160029, dodací list a svědecké výpovědi. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že tyto důkazy neprokazují přijetí zdanitelného plnění žalobkyní od prvního dodavatele. Jednatel prvního dodavatele při svědecké výpovědi uvedl, že k předání zboží docházelo dle domluvy, na různých čerpacích stanicích v Čechách. Osobní předání sice odpovídá způsobu dodání uvedenému na faktuře č. 102016, tvrzené místo doručení však nesouhlasí s adresou dodání dle faktury, kterou mělo být sídlo žalobkyně, nikoli čerpací stanice. Svědecká výpověď jednatele prvního dodavatele nerozptýlila pochybnosti ohledně údajů uvedených v daňovém dokladu, a navíc odporovala tvrzení žalobkyně, že k předání došlo v jeden den (16. 2. 2016).
61. Městský soud zjistil, že správce daně též posuzoval příjmové pokladní doklady č. PD102016 a č. PD112016 vystavené ve výši 256 934 Kč a 100 000 Kč, a k nim párově připojené výdajové pokladní doklady č. V/00035 a V/00036. Soud má za to, že ani tyto důkazy nejsou přesvědčivé. Z dokladu V/00035 vyplývá, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno dne 16. 2. 2016, zatímco platba byla provedena dne 13. 3. 2016, tj. nikoli v okamžiku přijetí zboží, jak požadovala faktura č. 102016. Z dokladu V/00036 plyne, že další část plnění byla uskutečněna dne 17. 2. 2016, zatímco platba byla provedena dne 13. 4. 2016. To znamená nejen to, že se plnění a platba uskutečnily v jiný den, ale také to, že ke zdanitelnému plnění došlo ve dvou po sobě jdoucích dnech, nikoli pouze dne 16. 2. 2016, jak tvrdila žalobkyně. Uskutečnění plateb až v následujících měsících navíc neodpovídá splatnosti celé faktury č. 102016 vystavené na částku 356 934 Kč, která byla stanovena na den 16. 2. 2016. Faktura vůbec neupravovala rozdělení dlužné částky na dvě samostatná plnění s odlišnou splatností tak, jak bylo popsáno ve výdajových a příjmových dokladech.
62. Kupující vypověděl, že nevěděl, od koho žalobkyně náhradní díly získala. Tento svědek proto nebyl s to prokázat, že náhradní díly, které od žalobkyně zakoupil, byly žalobkyní získány právě od prvního dodavatele uvedeného na faktuře č. 102016. Ze stejného důvodu není průkazná ani faktura č. 2160029, vystavená žalobkyní kupujícímu.
63. Na výše uvedených zjištěních nemůže nic změnit ani dodací list. Dodací list není očíslován, pročej jej nelze spojit s fakturou č. 102016. Jednotlivé položky zboží jsou určeny pouze názvem, množstvím a cenou, neobsahují žádnou bližší identifikaci. Cena je navíc uvedena bez DPH. Dle dodacího listu mělo k převzetí dojít dne 16. 2. 2016, což není v souladu s výdajovým dokladem č. V/00036, který uvádí, že část zdanitelného plnění byla provedena dne 17. 2. 2016. Stranou nelze ponechat ani rozpor mezi výčtem zboží v dodacím listu a výpovědí jednatele prvního dodavatele, jenž uvedl, že zbožím byly přední díly k vozidlu Mitsubishi, konkrétně přední světla, nárazníky, čerpadla a chladiče. Dle dodacího listu však nárazníky a chladiče vůbec nebyly předmětem obchodu.
64. Městský soud má proto za to, že žalovaný v souladu s požadavky § 8 odst. 1 daňového řádu vyvodil z předložených důkazních prostředků pro zdaňovací období únor 2016 rozumné závěry svědčící o neprůkaznosti žalobkyní předložených dokladů. Žalovaný předmětné důkazní prostředky neposuzoval nezávisle na jejich obsahu, s cílem žalobkyni poškodit na jejích právech.
65. Městský soud přikročil k přezkumu dokazování za zdaňovací období listopad 2016. Soud upozorňuje, že část správního spisu týkající se listopadu 2016 je součástí spisového materiálu v dalším soudním řízení o žalobě žalobkyně vedeném před Městským soudem

v Praze, sp. zn. 17Af 24/2020. Soud si proto rozhodnou část správního spisu dočasně vypůjčil pro vypořádání této žalobní námítky.

66. Důkazy týkající se nároku na odpočet daně za zdaňovací období listopad 2016 žalovaný hodnotil na str. 9 až 13 napadeného rozhodnutí. Žalovaný svou úvahu při hodnocení důkazů shrnul v bodě 53 napadeného rozhodnutí, přičemž poukázal zejména na nedostatečnou auditní stopu mezi daňovými doklady a přijatým plněním. Dle žalovaného nebylo zboží v daňových dokladech vymezeno pomocí kódu, např. EAN nebo IMEI, protože nebylo zřejmé, o jaké zboží šlo.
67. Městský soud vypořádal tuto část žalobního bodu obecně, protože žalobkyně nenamítala pochybení při hodnocení konkrétních důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Správní spis obsahuje velké množství podkladů (tři šanony). Zdanitelná plnění byla tvořena různými druhy elektroniky. Soud proto ověřil zákonnost správní úvahy žalovaného na příkladu faktury č. 2160315 vystavené druhým dodavatelem a faktury č. FV16111030 vystavené třetím dodavatelem, a ve zbytku zkontroloval, zda je úvaha žalovaného použitelná na ostatní podklady.
68. Faktura č. 2160315 zní na zdanitelné plnění v podobě 17 kusů Sony PlayStation 4 o paměti 1TB (včetně hry SONYH), které bylo uskutečněno dne 16. 11. 2016. Daňový doklad je označen razítkem „*Tato faktura platí zároveň jako dodací list*“. Faktura obsahuje razítko a podpis vystavitele, druhého dodavatele.
69. Z vyhledávací činnosti správce daně dle § 78 daňového řádu, provedené u subjektů obchodujících se stejným sortimentem jako žalobkyně, vyplývá, že k obchodovanému zboží bývá vystavena jak faktura, tak dodací list, a předmět plnění bývá v těchto listinách vymezen pomocí čárového kódu EAN nebo s pomocí unikátního čísla mobilního telefonu IMEI.
70. Městský soud k tomu dodává, že nemusí nutně jít o dva samostatné dokumenty. Pokud však faktura slouží jako dodací list, musí splňovat formální náležitosti dodacího listu: podpis osoby, která zboží od dodavatele převzala, místo a čas převzetí, jakož i nezaměnitelné určení předávaného zboží. Tyto náležitosti slouží k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno na faktuře (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017, bod 24).
71. Faktura č. 2160315 nevymezuje zboží nad rámec obecných parametrů (druh a množství zboží, paměťová kapacita), protože neproazuje, že došlo k předání a převzetí nezaměnitelného předmětu plnění. Ačkoli daná faktura slouží jako dodací list, neobsahuje potvrzení přijetí žalobkyní, není tedy jasné, zda k dodání zboží došlo. Ostatní faktury vystavené druhým dodavatelem vykazují obdobné nedostatky.
72. Faktura č. FV16111030 zní na zdanitelné plnění v podobě 200 kusů Apple iPhone 6S v barvě Space Gray s pamětí 16 GB a 124 kusů Apple iPhone 6S v barvě Space Gray s pamětí 128 GB, které bylo uskutečněno dne 1. 11. 2016. Zboží je označeno čárovým kódem. Faktura obsahuje podpis a razítko vystavitele, jednatele třetího dodavatele. Pole nazvané „*razítko a podpis odběratele*“ je prázdné. K faktuře je přiložen předávací protokol, v němž je pod kódem 804 uvedeno 200 kusů prvního iPhonu a pod kódem 952 pak 124 kusů druhého iPhonu. V předávacím protokolu je napsáno, že „*výrobní číslo je uvedeno na tomto předávacím protokolu nebo na packing slipu nalepeném z boku obalu.*“ Předávací protokol je opatřen podpisem a razítkem žalobkyně.

73. Městský soud uvádí, že čárové kódy EAN sice na této faktuře jsou (s tím, že na jiných fakturách nejsou zdaleka u všech věcí), ale nemají odraz v předávacím protokolu, který obsahuje pouze číselný kód, z něhož není patrné, zda se týká právě mobilních telefonů dle faktury. Jediné výrobní číslo mobilního telefonu (IMEI) na protokolu o předání vůbec není, byť dle samotného znění protokolu má být uvedeno. Správce daně nemohl ověřit, zda bylo IMEI skutečně nalepené na boku obalu, protože žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tomto tvrzení. To znamená, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že od třetího dodavatele přijala konkrétní mobilní telefony.
74. Soud souhlasí s názorem žalobkyně, že jí zákon neukládá povinnost uvádět číslo IMEI. Žalobkyně je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinna prokázat vše, co tvrdí v daňovém přiznání. Daňový řád nepředepisuje způsob, jakým má žalobkyně podnikat nebo jak má svou výdělečnou činnost dokumentovat, to závisí na její úvaze; musí však jednat tak, aby byla schopná unést důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 38). Žalobkyně musí prokázat obdržení nezaměnitelného plnění. Z vyhledávací činnosti správce daně vyplývá, že jedinečnost zboží je při obchodování s mobilními telefony prokázána právě pomocí nezaměnitelného výrobního čísla IMEI, které slouží k odlišení druhově stejných mobilních telefonů, neboť je pro každý telefon jiné. Je proto pochopitelné, že správce daně od žalobkyně požadoval specifikaci telefonů iPhone pomocí výrobního čísla IMEI. To ale nic nemění na tom, že žalobkyně mohla zdanitelné plnění vymezit také jinak, bylo-li by takové rozlišení nepochybné.
75. Soud zkontroloval ostatní faktury a zjistil, že vykazovaly shodné nedostatky jako faktury rozebrané v příkladech uvedených výše. K ostatním důkazům soud uvádí ve stručnosti toto: v seznamu skladových dokladů za listopad 2016 byly uvedeny pouze údaje o tom, kdy a od jakého dodavatele (v případě příjemek) bylo zboží přijato a jakému odběrateli (v případě výdejek) bylo zboží vydáno, a v jaké konkrétní celkové ceně s DPH a bez DPH. Není jasné, o jaké zboží šlo, protože faktury a předávací protokoly nevymezovaly zboží dostatečně určitě; v pokladní knize za listopad 2016 nebyla uvedena úhrada za faktury druhého dodavatele nebo třetího dodavatele, a dokument zvaný „*sklad k fakturám elektro (E)*“ neuváděl ani jednoho z těchto dodavatelů.
76. Městský soud dal proto za pravdu žalovanému, který rozhodl, že žalobkyně neprokázala spolehlivou vazbu mezi daňovými doklady a zdanitelným plněním.
77. Odlišný závěr nelze dovodit ani z provedené svědecké výpovědi jednatele třetího dodavatele, který pouze potvrdil, že mezi třetím dodavatelem a žalobkyní probíhala obchodní spolupráce, a dodal, že zboží bylo na fakturách vymezeno způsobem, který je celosvětově standardní. Svědek nevypověděl nic o tom, zda žalobkyně přijala právě ta zdanitelná plnění, která byla uvedena ve fakturách a v předávacích protokolech. Totožný závěr platí ve věci výpovědi jednatele prvního dodavatele (soud upozorňuje, že jednatel prvního dodavatele poskytl dvě výpovědi, jak za únor, tak za září 2016), protože tento svědek vypovídal o okolnostech rozhodných pro odpočet DPH za zdaňovací období září 2016, nikoli listopad 2016.
78. Žalobkyně navrhla, ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění č. j. 478007/18/2713-60562-605584, provedení výslechu R. D., jednatele společnosti DOLFANO PLUS s.r.o. Ze správního spisu nevyplývá, že by tento výsledek byl proveden. Avšak tento nedostatek nepůsobí nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože nemá odraz v jeho výroku.

Předmětný výsledek se měl týkat koupě minibagru v září roku 2016; svědek neměl vypovídat o zdaňovacích obdobích únor a listopad roku 2016, o nichž rozhodl žalovaný.

79. Městský soud na základě všeho výše uvedeného rozhodl, že žalovaný nepostupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů zjevně účelově, s cílem poškodit žalobkyni. Naopak ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl velice rozsáhlé dokazování, včetně vyhledávací činnosti a svědeckých výpovědí, a důkazy vyhodnotil v souladu s výše uvedenými pravidly pro hodnocení důkazů, přičemž vycházel nejen z jejich formy, ale také z jejich obsahu. Soud proto žalobní bod neshledal důvodným.
80. **Ad 4)** Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
81. Žalobkyně byla přesvědčena, že správce daně ji měl dle judikatury Nejvyššího správního soudu vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud se dozvěděl jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobkyni měla být doměřena daň. Opačný postup by zapříčinil nezákonnost celé daňové kontroly.
82. Povinností vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, v bodech 58 a 59: *„Z citovaných ustanovení daňového řádu je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední. [...] Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“*
83. Důvodnosti předpokladu následného doměření daně se Nejvyšší správní soud věnoval v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, bod 19: *„V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (...).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné*

správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“

84. Městský soud proto zkoumal, zda měl správce daně před zahájením daňových kontrol za zdaňovací období únor (17. 10. 2016) a listopad 2016 (25. 4. 2017) dostatečné podklady ospravedlňující doměření DPH žalobkyni.
85. Ze správního spisu vedeného ke zdaňovacímu období únor 2016 plyne, že pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že žalobkyně v oddílu B.2. kontrolního hlášení vykazala doklad č. 102016, přijatý od prvního dodavatele ve výši 294 987 Kč (základ daně) a 61 947,27 Kč jako DPH, zatímco první dodavatel nepodal v zákonné lhůtě kontrolní hlášení za měsíc únor 2016. To znamená, že správce daně pochyboval o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdila žalobkyně. Z nečinnosti prvního dodavatele však bez dalšího nevyplývá, že tvrzení žalobkyně bylo nepravdivé a doměření daně, ve smyslu výše citované judikatury, pravděpodobné. Žalobkyně může prokázat nárok na odpočet DPH nezávisle na nekontaktnosti prvního dodavatele. Správce daně tudíž neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici podklady, které by odůvodňovaly povinnost doměřit daň, a proto nebyl povinen postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně předložila rozhodné podklady správci daně až při daňové kontrole.
86. Správce daně pojal pochybnosti o zdanitelných plněních uskutečněných v listopadu 2016 kvůli tomu, že žalobkyně od ledna do července roku 2016 vykazovala uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění v rádech stovek tisíc Kč, zatímco od srpna 2016 došlo k výraznému (dvaceti až třicetinasobnému) nárůstu hodnot uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, přičemž výsledná daňová povinnost byla žalobkyní vykázána v minimální výši.
87. Z protokolu o zahájení daňové kontroly za listopad 2016, č. j. 902832/17/2713/60562-605584 plyne, že správce daně dne 21. 3. 2017 vydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu za zdaňovací období listopad 2016, č. j. 2081598/17/2008-52524-108577. Správní spis neobsahoval část týkající se postupu správce daně před zahájením daňové kontroly, soud proto požádal správní orgán o předložení výše citované výzvy. Správní orgán výzvu dodal a soud z jejího obsahu zjistil, že správní orgán vskutku žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období listopad 2016. Výzva byla žalobkyni doručena dne 22. 3. 2017, tedy před zahájením daňové kontroly za listopad 2016 dne 25. 4. 2017. Z tohoto důvodu argument žalobkyně o zanedbání povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu neobstojí.
88. Městský soud uzavřel, že správce daně nebyl povinen žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení za měsíc únor 2016 a za zdaňovací období listopad 2016 žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení včas vyzval. Žalobní námitka proto není oprávněná.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

89. Městský soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

90. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

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.

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

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

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

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

Praha 14. července 2021

JUDr. Karla Č h á b e r o v á v. r.
předsedkyně senátu