



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **FAYRON s. r. o.**, IČ 28868439, Vítězná 634/50a, 360 01 Karlovy Vary, zastoupeného JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou, původně sídlem T. G. Masaryka 883/53, 360 01 Karlovy Vary, nyní Jugoslávská 1311/14, 360 01 Karlovy Vary,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2019, č.j. 16654/19/5300-21441-702127,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 11. 7. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou datovou zprávou dne 12. 7. 2019, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2019, č.j. 16654/19/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 4. 2018, č.j. 544700/18/2401-50522-403360, č.j. 544964/18/2401-50522-403360 a č.j. 545009/18/2401-50522-403360 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2015, prosinec 2015 a září 2016 (322 350 Kč, 381 150 Kč a 269 292 Kč) v celkové výši 972 792 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále z doměřených daní (64 470 Kč a 76 230 Kč) v celkové výši 140 700 Kč. Doměřená daň včetně penále činí 1 113 492 Kč. Žalobce se žalobou domáhal též zrušení dodatečných platebních výměrů.

2. Daň z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).
3. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[III] Žaloba

4. Žalobce namítal, že všechna rozhodnutí správce daně (dodatečné platební výměry a platební výměr) byla vydána neoprávněně a zpochybnil legitimní naplnění podmínek pro závěry správce daně o daňové povinnosti žalobce a o sankci, která mu byla uložena za porušení daňových povinností. Nápravu nezjednal ani žalovaný, který nezákonný postup finančního úřadu posvětil a navíc vydal sám (k žalobcovu odvolání) nezákonné rozhodnutí.
5. Žalobce považoval rozhodnutí daňových orgánů z důvodů níže uvedených za nesprávná a nezákonná pro rozpor s právními předpisy a ustálenou judikaturou. Byl přesvědčen, že v řízení předcházejícím vydání napadených rozhodnutí byla porušena jeho ústavně garantovaná práva - právo vlastnit majetek, právo svobodně podnikat takovým způsobem, že žalovaný nejen v rozporu s hmotným právem, ale i se základními zásadami činnosti správních orgánů negativně zasáhl do právní i majetkové sféry žalobce.
6. Žalobce učinil rozbor věci.

Zdanitelná plnění u poskytovatele služby Scrap material s. r. o.

7. Dodatečným platebním výměrem byl vyměřen nedoplatek za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 322 350 Kč, který odpovídá nároku na odpočet daně, který žalobce uplatnil v souladu s vystaveným daňovým dokladem (fakturou č. 2015112) se základem daně ve výši 1 535 000 Kč. Fakturu daňovému subjektu vystavil za poradenské a konzultační služby v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 dodavatel Scrap material s. r. o. (dále jen společnost Scrap). Fakturovaná částka včetně DPH ve výši 322 350 Kč byla žalobcem zaplacená, tudíž uhrazena byla dodavateli rovněž daň, na jejíž odpočet žalobce uplatnil oprávněně nárok a která je po něm napadeným rozhodnutím duplicitně požadována.
8. Dodatečným platebním výměrem byl vyměřen nedoplatek za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 381 150 Kč, který odpovídá nároku na odpočet daně, který daňový subjekt uplatnil v souladu s vystaveným daňovým dokladem (fakturou č. 2015133) se základem daně ve výši 1 815 000 Kč, který daňovému subjektu vystavila společnost Scrap za pronájem vozidel za období od 1. 3. 2015 do 15. 12. 2015. Fakturovaná částka včetně DPH ve výši 381 150 Kč byla žalobcem zaplacená, tudíž uhrazena byla dodavateli rovněž daň, na jejíž odpočet žalobce uplatnil oprávněně nárok a která je po něm napadeným rozhodnutím duplicitně požadována.

9. Žalovaný spolu se správcem daně dospěli v obou případech k závěru ohledně neoprávněnosti předmětných nároků na odpočet daně. V návaznosti na to bylo žalobci vytknuto, že neunesl důkazní břemeno. Žalobce byl přesvědčen, že postup správce daně a skutkové závěry jsou nesprávné a nesouhlasil s nimi.
10. Žalobce trval na tom, že **a)** služby byly poskytnuty na základě předchozího vyhodnocení alternativních možností, kdy vždy byly vybrány dodávky služeb pro žalobce nejvýhodnější; **b)** služby byly poskytnuty na základě řádně uzavřených písemných smluv a na základě předchozích ujednání; **c)** služby byly dodavatelem poskytnuty řádně a včas, o čemž svědčí množství důkazního materiálu; **d)** poskytnutí služeb žalobce nikdy nespороval, a to ani co do množství, ani co do kvality (zdanitelné plnění tedy bylo uskutečněno); **e)** poskytnutí služeb bylo provedeno v tržně adekvátních, dokonce výhodnějších cenách, což je možno prověřit srovnáním cen nabízených jinými subjekty; **f)** poskytnuté služby na základě daňových dokladů byly žalobcem také včetně DPH uhrazeny, což žalobce nesporným způsobem prokázal.
11. Žalobci je vytýkáno, že neprokázal faktické plnění deklarovaným dodavatelem. Správce daně tohoto dodavatele zpochybňuje už jen tím, že sídlo společnosti je pouze virtuální a tvrzení žalobce nebylo možné ověřit. Žalovaným bylo dále vytýkáno, že žalobce na počátku smluvního vztahu nevěnoval dostatečnou pozornost uzavíraným písemným dokumentům. Žalovaný však okolnosti smluvního vztahu nedostatečně posoudil, zvláště hodnotil-li nesprávně a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů navržené důkazy k prokázání uskutečněného plnění, zejména žalobcem navržený protokol z jednání se stvrzením podstatných skutečností o uzavíraném obchodu.
12. Žalobce dále navrhoval k prokázání uskutečněného plnění:
- pro akci školení: provedenou analýzu poskytovaných služeb ze dne 10. 11. 2014 (*tato listina prokazovala tvrzení, že služby byly poskytnuty na základě předchozího vyhodnocení alternativních možností a současně zvolení nejvýhodnější nabídky dodávky služeb*), výslech svědka R. B., protokoly o provedených školeních, prezenční listiny (*tato listina prokazovala provedení jednotlivých školících dnů a počet zúčastněných osob*), výslechy svědků - osob zúčastněných na prováděném školení;
 - pro akci reklamní činnosti: přehled realizovaných akcí s uvedením cenových relací, předávací protokoly, fotodokumentaci - 25 fotografií (*dokládá jednak přítomnost dodavatele na reklamních akcích, ale též rozsah předmětu plnění*), výpovědi svědků - zaměstnanců a klientů daňového subjektu, kteří se akcí účastnili.
13. Žalobce spatřoval účelovost v dokazování správce daně též v tom, že v řízení předcházejícím platebním výměřům odmítl provést další navržené důkazy, zejména svědecké výpovědi, které měly doložit realizaci jednotlivých reklamních akcí. Správce daně uvedl, že samotný daňový doklad není dokladem uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně však buď neakceptoval, nebo neprovedl důkazy prokazující uskutečnění zdanitelného plnění, když smlouvu o nájmu vozidel zpochybnil, předávací protokoly a fotodokumentaci označil za nedostatečné, výpověď jednoho svědka účelově změnil a výslechy dalších svědků neuskutečnil. Žalobce se tedy neztotožnil se závěry správce daně, že neunesl důkazní břemeno, a nesouhlasil ani se způsobem hodnocení předložených důkazů ze strany správce daně, neboť to bylo provedeno účelově, z důvodu dosažení správcem daně předjímaného závěru.

14. Pokud jde o skutečnosti, které byly zcela pominuty, správce daně měl možnost zbylé prostředky na straně dodavatele jako osoby povinné zajistit za účelem budoucí úhrady daně. Nelze totiž pomíjet, že disponuje nástroji k ověření, zda dodavatel částky uhrazené za přijatá plnění služeb obdržel, a ke zjištění, jak s těmito naložil, případně pomocí součinnosti bank. To, že správce daně takto nepostupoval, nelze žalobci vytýkat v tom směru, že neunesl důkazní břemeno.

Zdanitelná plnění u poskytovatele služby com/tech INTERNATIONAL, spol. s r. o.

15. Platebním výměrem byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2016 ve výši 269 292 Kč, která z podstatné části odpovídá nároku na odpočet daně ve výši 286 125 Kč, který daňový subjekt uplatnil v souladu s vystaveným daňovým dokladem (fakturou č. 16090403) se základem daně ve výši 1 362 500 Kč, jenž žalobci vystavil za reklamu dle rozpisu dodavatel com/tech INTERNATIONAL, spol. s r. o. (dále jen „společnost com/tech“). Fakturovaná částka včetně DPH ve výši 286 125 Kč byla žalobcem zaplacená, tudíž uhrazena byla dodavateli rovněž daň, na jejíž odpočet žalobce uplatnil oprávněně nárok a která je po něm napadeným rozhodnutím duplicitně požadována.
16. Zdůraznit je třeba také to, že společnost com/tech předmětnou fakturu zahrnula do kontrolního hlášení za měsíc září 2016 a tuto částku řádně přiznala v rámci svých daňových povinností.
17. Žalobce i zde setrval na svém stanovisku (viz výše), že **a)** služby byly poskytnuty na základě předchozího vyhodnocení alternativních možností, kdy vždy byly vybrány dodávky služeb pro žalobce nejvýhodnější; **b)** služby byly poskytnuty na základě řádně uzavřených písemných smluv a na základě předchozích ujednání; **c)** služby byly dodavatelem poskytnuty řádně a včas, o čemž svědčí množství důkazního materiálu, poskytnutí služeb žalobce nikdy nesporeoval, a to ani co do množství, ani co do kvality, tedy zdanitelné plnění bylo uskutečněno; **d)** poskytnutí služeb bylo provedeno v tržně adekvátních, dokonce výhodnějších cenách, což je možno prověřit srovnáním cen nabízených jinými subjekty; **e)** poskytnuté služby na základě daňových dokladů byly žalobcem také včetně DPH uhrazeny, což žalobce nesporným způsobem prokázal; **f)** na realizované služby byl vystaven odpovídající daňový doklad, který dodavatel také řádně zahrnul do svého kontrolního hlášení za dané období, tj. září 2016, tedy deklarovaný dodavatel byl nesporně prokázán.
18. Žalobci nemůže být v daném případě vytýkáno, že neprokázal faktické plnění deklarovaným dodavatelem, a je zcela irrelevantní, že sídlo také tohoto dodavatele je v současné době pouze virtuální a dodavatel se pro správce daně stal nekontaktním. Postup správce daně v tomto případě hraničí až s absurdností, když žalobce za uskutečněné plnění odvedl platbu i daň a na straně druhé dodavatel příjem z uskutečněného plnění za předmětný měsíc uvedl v kontrolním mechanismu správce daně, tj. v kontrolním hlášení za měsíc září 2016.

Vymezení vad

19. Napadená rozhodnutí trpí vadami zásadního charakteru způsobující jejich nezákonnost a ve svém důsledku jsou v rozporu s principem proporcionality. Tyto vady nejenže zasahují do žalobcových práv a způsobují mu neoprávněnou újmu, ale ohrožují jeho elementární právní jistoty.

20. Vytýkané vady spočívají v posouzení následujících otázek, s nimiž se ani žalovaný náležitě nevypořádal.

Legitimnost postupu správce daně

21. Žalobce poukázal, že v daňovém řízení prokázal, konkrétně při uplatňování nároku na odpočet DPH, že **a)** veškeré služby, které mu byly poskytnuty jednotlivými dodavateli a plnění z nich, byly neoddělitelně použity pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti; **b)** daňové doklady mají veškeré zákonem požadované náležitosti; **c)** deklarovanými dodavateli žalobce byly subjekty, v době transakce plátcí daně z přidané hodnoty a v době, kdy došlo k vyúčtování uskutečněného zdanitelného plnění, byly tyto subjekty ve veřejných registrech (paradoxně vedených správcem daně) vedeny jako spolehlivý plátce DPH.
22. Žalobce měl za to, že unesl důkazní břemeno, neboť doložil bezvadné daňové doklady i další důkazní podklady k uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy prokázal veškeré okolnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet DPH. Následná tvrzení správce daně jsou zcela lichá a z pohledu žalobce došlo na straně žalovaného ke zneužití tvrzení o přenesení důkazního břemene ze žalovaného na žalobce. Pochybnosti vyjádřené správcem daně se týkaly okolností průkaznosti deklarovaného dodavatele a průkaznosti rozsahu plnění. K přenesení důkazního břemene na žalobce bylo pro správce daně dostačující, že uskutečnění plnění nebylo možno ověřit u dodavatele, protože byl nekontaktní, fakticky nesídlí na adresách uvedených v rejstřících, a nároky žalobce tak nebylo možno v účetnictví dodavatelů ověřit. Vyjádřené pochybnosti správce daně byly jednotlivými důkazy a tvrzeními žalobce bez jakýchkoli pochybností vyvráceny.
23. Žalobce nemůže být nucen prokazovat skutečnosti, které byly správcem daně pominuty a jsou zcela mimo sféru jeho vlivu, neboť není v žalobcových možnostech doložit správci daně potvrzení o připsání finančních prostředků na účet každého z dodavatelů, když je to pouze správce daně, kdo má nástroje k ověření těchto skutečností. Žalobci nelze klást k tíži ani nekontaktnost obou dodavatelských společností, neboť nemůže nést odpovědnost za jejich jednání, ani za způsob jejich dohledání správcem daně, zvláště pokud současná právní úprava vůbec připouští, aby takovýto stav vůbec mohl vzniknout (fiktivní sídlo právnické osoby).
24. Rozhodným obdobím je rok 2015 a 2016, ve kterých byla plnění uskutečněna, nikoliv období, v nichž se správci daně nepodařilo dodavatele dohledat. V případě společnosti Scrap došlo v dubnu 2016 a v září 2016 k podstatným změnám ve složení statutárního orgánu a vlastnické struktury. Žalobce tedy jednal a komunikoval se zcela odlišnými osobami proti stávajícímu stavu.
25. V případě společnosti com/tech byly správci daně žalobcem ještě poskytnuty všechny kontaktní údaje, které měl k dispozici a na kterých byl dodavatel vždy dosažitelný, avšak jak vyplývá z podkladů pro dokazování, správce daně dodavatele zjevně nekontaktoval.
26. Žalovaný hodnotil důkazy v rámci daňového řízení svévolně, postupoval při jejich hodnocení zcela vadně a účelově. Nelze přehlížet, že z důkazů v daňovém řízení jednoznačně vyplynulo, že žalobce dostal svým povinností a prokázal, že zdanitelná plnění byla ve všech případech uskutečněna a tato plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Pokud by správce daně (a žalovaný) posuzoval důkazy v jejich souhrnu a řádně, nemohl by

dojít k závěru o neprokázání deklarovaného dodavatele a neprokázání přijetí a rozsahu zdanitelného plnění.

27. Pouze hypoteticky, pokud by plnění nebylo uskutečněno, proč by žalobce ze svých prostředků bezhotovostními platbami zaplatil oběma deklarovaným dodavatelům fakturované částky a proč by sama společnost com /tech předmětný daňový doklad zahrнула do svého kontrolního hlášení za dané období (září 2016). K tomu žalobce uvedl, že za rok 2015 vystavil v jednotlivých měsících za své služby faktury v celkové hodnotě 14 171 770 Kč, ze kterých také řádně odvedl příslušné daně, přičemž veškeré vystavené faktury byly klienty daňového subjektu uhrazeny.
28. Správce daně v této souvislosti rovněž pomíjí, že žalobce dosahoval v roce 2015 své příjmy i z reklamních činností, mimo jiné z důvodu pořádání reklamních akcí. Pokud by se tyto akce nekonaly, nemohl by žalobce dané příjmy dosahovat. Oproti takto dosaženým příjmům byly přijaty nákladové faktury v celkové částce 4 247 100 Kč. To představuje přibližně o 10 milionů méně, než kolik činily dosažené příjmy, z nichž žalobce odvedl daň z příjmu a také DPH. U žalobce tak, bez ohledu na celkovou ekonomickou situaci, zejména příjmovou a výdajovou stránku, dochází v případě společnosti Scrap k vytržení dvou měsíců z celého roku 2015. V těchto dvou měsících vykázal žalobce jednorázové náklady, které však postupně sestávaly z plnění již poskytnutého v předchozích měsících. Proč tedy správce daně na příjmové rovině příjmy uznává, ale na straně nákladové nikoliv, přestože náklady byly nezbytné pro získání příjmů.
29. Žalobce prokázal obsahem svých povinných evidencí a také záznamy o realizovaných službách nejen subjekty deklarovaných dodavatelů, ale i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění ve všech případech fakticky došlo a bylo za ně zapláceno. Má proto nárok na odpočet.
30. Jak již bylo mnohokrát judikováno, jedinou výjimkou je situace, kdy se jedná o podvod na DPH, o kterém daňový subjekt vědět měl a mohl (srov. věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 399/2017, 4 Afs 58/2017). V žalobcově případě však správce daně v žádném z napadených rozhodnutí nedovodil podvodný charakter deklarovaných transakcí, ani netvrdil, že by žalobce podezřívával z účasti na podvodu na DPH.

Nesprávné závěry správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem

31. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.
32. Žalobce považoval za stěžejní důkaz uskutečnění zdanitelného plnění to, že všechny částky, vč. daňové povinnosti žalobce bezhotovostním převodem uhradil na účet každého dodavatele.

33. Ze shora uvedeného a z důkazních podkladů jednoznačně vyplývá, že žalobce unesl důkazní břemeno, když tvrdil a doložil, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění pro svoji ekonomickou činnost a za to bezhotovostním převodem zaplatil finanční plnění. Závěry správce daně i žalovaného jsou proto zcela liché, zvláště postrádají-li vyjádřené pochybnosti reálné i dokladované opodstatnění. Nelze se proto ztotožnit se závěry správce daně o přesunu důkazního břemene, když žalobce byl přesvědčen, že se správci daně nepodařilo zpochybnit žalobcovo účetnictví pouhým zpochybněním subjektů deklarovaných dodavatelů (pouze pro nekontaktnost), a nelze ani tvrdit, že plnění bylo přijato od jiných než deklarovaných dodavatelů, kterým bylo také za rozsah plnění zapláceno. Vyjádřené pochybnosti správce daně nejsou natolik relevantní, aby naplnily judikurní závěry o přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, a ve svém důsledku zůstává postup žalovaného nelegitimní.
34. Žalovaný nesprávně hodnotil též provedené svědecké výpovědi, zejm. v případě společnosti Scrap (svědek K.), z jehož výpovědi nelze dovodit, že by předmětné plnění nebylo poskytnuto, zvláště bylo-li od počátku tvrzeno, že všechna plnění dodavatel zajišťoval subdodavately.
35. Rovněž s ohledem na delší časové období nelze svědeckým výpovědím klást značný význam a je také nutné pochybovat o jejich vypovídací hodnotě, jejíž nedostatečnost či zmatečnost může způsobit, že správce daně rozvine své pochybnosti.
36. Žalobce se tedy neztotožnil se závěry správce daně, že neunesl důkazní břemeno, a nesouhlasil ani se způsobem hodnocení předložených důkazů ze strany správce daně, když měl za to, že bylo provedeno účelově z důvodu dosažení správcem daně předjímaného závěru.

Trestání žalobce za nevyplacenou daň

37. Žalobce shledal postup správce daně nelegitimním, neboť dochází současně k nepřiměřenému zásahu do ochrany legitimních žalobcových majetkových zájmů, který již DPH zaplatil, a k nepřiměřenému zásahu do jeho elementárních právních jistot, s čímž souvisejí i práva žalobce svobodně podnikat a práva vlastnit majetek. Právní jistoty žalobce jsou nyní zásadním způsobem narušovány, neboť zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví žádné konkrétní podmínky, které musí daňový subjekt splnit, chce-li se vyhnout riziku, že mu nárok na odpočet bude odepřen. Jak potom může být správce daně za jedno, že se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno, když opět pouze správce daně posuzuje, zda vyjádřené pochybnosti jsou oprávněné a způsobílé přesunout váhu důkazního břemene.
38. Nelegitimnost v postupu žalovaného je v daném případě zcela absurdně dokladována přesunem základní odpovědnosti za odvod DPH ze strany dodavatelů, jakožto nositelů daňové povinnosti, které jsou pro správce daně zřejmě nedohledatelní, na žalobce, což je zcela nepřipustné. Správce daně přitom současně nerespektuje souvislosti mezi chybějící daní od dodavatelů a zaplácenou daní u žalobce, v podstatě záměrně vylákanou, ale neodvedenou. To vše navíc za situace, kdy si správce daně vykládá příliš široce okolnosti kolem dodavatelského obchodu, z nichž poté dovozuje svoji pravomoc odepřít nárok na odpočet pouze z toho důvodu, že se dodavatel stal nekontaktní a správce daně své pochybnosti kolem vyvstalých okolností nemohl ověřit.

39. Podle žalobcova názoru je úkolem správce daně vybírat daně v zákonné výši od subjektů, které jsou dle zákona povinny tyto daně platit, tím spíše, obdržely-li předtím plnění odpovídající výši daně, a nikoliv daňové subjekty (žalobce) trestat.
40. Absurdnost předmětné věci spočívá v tom, že na straně žalobce má být duplicitně hrazena daň správci daně, ale na straně druhé dodavatelé, kteří daň neodvedli, přestože plnění v odpovídající výši daně přijali, zůstanou bez postihu.
41. V obdobných případech by se měla uplatnit elementární zásada trestního práva, a sice v pochybnostech se má rozhodovat ve prospěch daňového subjektu (žalobce), zvláště je-li daňový subjekt trestán za pochybení správce daně, kterému se nepodařilo vymoci daň od povinného subjektu (dodavatele).

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

42. Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 13. 9. 2019, když setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Akcentoval zejména text odůvodnění vyjevený v jeho bodech [10] - [21], resp. v bodech [31] až [61]. V řízení i napadeném rozhodnutí bylo řádně odůvodněno nedostatečné prokázání faktického přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů na základě dokladů předložených žalobcem. Ani žalobcovo poukázání na skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění bezhotovostně uhradil deklarovaným dodavatelům, nemohou být stěžejním důkazem o tom, že tato zdanitelná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, neboť samotná úhrada prokazuje výlučně skutečnost, že žalobce těmto subjektům uhradil finanční částky. Není však s to osvědčit, že faktické přijetí zdanitelných plnění proběhlo v souladu s jejich podobou v daňových dokladech. Tvrzení, že správci daně postačilo ke konstatování důvodných pochybností a souvisejícího tvrzeného přenosu důkazního břemene to, že deklarovaný dodavatel byl nekontaktní a sídlí na virtuálním sídle, neodpovídá skutečnosti a je nepravdivé.
43. Pokud žalobce poukazuje na skutečnost, že zatímco z jeho strany má být duplicitně hrazena daň, a dodavatelé, kteří daň řádně neodvedli, přitom zůstanou bez postihu, nelze hovořit o trestání žalobce, natož o trestání za pochybení správce daně. Podstatou celého případu je skutečnost, že žalobci byl odepřen nárok na odpočet DPH z určitých přijatých zdanitelných plnění. K tomu došlo nikoliv svévolně ze strany správce daně v důsledku skutečnosti, že dodavatelé žalobce se stali nekontaktními či sídlí na virtuálních sídlech, jak tvrdí žalobce, nýbrž z důvodu nesplnění podmínek pro odpočet daně, jak je má na mysli § 72 a § 73 zákona o DPH. To jest s ohledem na neprokázání plnění deklarovaným dodavatelem a z důvodu neprokázání rozsahu plnění. Uvedený zákonný postup správce daně tak nelze spojovat s plněním daňových povinností ze strany dodavatelů žalobce. Stejně tak nelze v daňovém řízení aplikovat zásadu trestního řízení v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, jak navrhuje žalobce, neboť v daňovém řízení se aplikují (kromě obecných právních zásad) výlučně zásady práva daňového (základní zásady správy daní). Aplikace právních zásad trestního práva je tak vyloučena.
44. Podle setrvalé judikatury Ústavního soudu nese v daňovém řízení důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat a též povinnost toto své tvrzení doložit. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Takový závěr Ústavní soud opakovaně považuje za konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na

správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí (srov. např. nález sp. zn. IV. ÚS 29/05).

45. Tvrzení o porušení ústavního práva svobodně podnikat a vlastnit majetek není podloženo relevantní ústavněprávní argumentací. Pokud zásahem do ústavních práv měla být skutečnost, že byl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH a od toho se odvíjející snížení majetku žalobce, lze tento zásah považovat za ospravedlnitelný, neboť k němu došlo na základě zákona.
46. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou a jako takovou ji navrhl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

[IV] Posouzení věci soudem

47. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
48. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
49. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
50. Při jednání před soudem dne 1. 6. 2022 zúčastněné strany sporu setrvaly na svých shora uvedených závěrech.
51. Předmětem sporu v souzené věci bylo, zda žalobce měl ve smyslu § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u specifikovaných přijatých zdanitelných plnění, a to na základě daňových dokladů vystavených společnostmi Scrap a společnostmi com/tech. Zatímco správci daně obou stupňů byli toho názoru, že nikoliv (z důvodu neprokázání plnění deklarovaným dodavatelem a z důvodu neprokázání rozsahu plnění), žalobce byl opačného názoru. Trval na tom, že plnění v jeho věci byla poskytnuta *a) na základě předchozího vyhodnocení alternativních možností a byla vybrána jako nejvýhodnější, b) po předchozím ujednání po podepsání písemných smluv, c) řádně a včas, d) v tržně adekvátních cenách (dokonce výhodnějších) a e) za poskytnuté služby bylo dodavatelům zapláceno, včetně DPH.* V případě plnění přijatého od společnosti com/tech žalobce nad rámec uvedeného namítal, že ona společnost zahrnula příslušný daňový doklad do kontrolního hlášení za září roku 2016 a příslušnou částku přiznala v rámci daňových povinností.
52. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
53. Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

54. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH, *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky - a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*
55. Není pochyb o tom, že prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně záležitostí dokladovou, za současného respektu k souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Rozhodnou skutečností tedy není pouhá existence bezvadného dokladu, ale fakticita zdanitelného plnění. Kasační soud stran toho vyjevil např. v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), toto: *„Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“* Ergo, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech.
56. Dle § 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.“* Je to tedy správce daně, koho ve vztahu k pochybnostem o tvrzeních daňového subjektu a jejich důvodnosti tíží důkazní břemeno. Aby správce daně toto břemeno unesl, je povinen prokázat, že stran souladu deklarovaného se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně důkazní břemeno unese, dojde k jeho přenesení zpět na daňový subjekt. Na něm pak je, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.
57. Žalobce k prokázání nároku na odpočet daně v souzené věci předložil doklady konkretizované v bodě [26] napadeného rozhodnutí. Správce daně nezpochybnil, že byly předloženy formální doklady, čímž žalobce splnil svoji „část“ důkazního břemene, avšak vznikly mu pochyby o přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů (společnost Scrap a společnost com/tech) v uváděném rozsahu a jejich pořízení pro žalobcovu ekonomickou činnost. Vzniklé pochybnosti byly vyjeveny ve výzvě k prokázání skutečností (dle § 92 odst. 4 daňového řádu) ze dne 11. 11. 2016, č.j.

900848/16/2401-60563-403399 (na celkem šesti stranách), resp. výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 10. 2017, č.j. 857832/17/2401-60563-403399 (na celkem čtyřech stranách).

58. Pokud jde o přesvědčivost pochybností správce daně, soud se s nimi ztotožnil.
59. Stran první výzvy, z předložených listin [daňový doklad č. 2015112 (jako předmět plnění deklarovaný „poradenské a konzultační služby za období od 1. 1. 2015 – 31. 12. 2015“); smlouva o poskytování poradenských a konzultačních služeb ze dne 1. 1. 2015; prezenční listiny ze školení; potvrzení o platbě] nebyl zřejmý konkrétní charakter poskytovaného plnění od dodavatele společnosti Scrap, jeho rozsah ani jednotková cena bez daně. Pochybnosti o tom, zda se plnění reálně uskutečnila, pro jakou konkrétní ekonomickou činnost byla přijata a zda má žalobce nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 a 5 zákona o DPH, tak byly oprávněné. Stejný závěr pak lze přijmout i v případě pronájmu dopravních prostředků od stejného dodavatele. Tu žalobce předložil daňový doklad č. 2015133, smlouvu o poskytnutí služeb ze dne 27. 2. 2015, potvrzení o platbě a objednávky-předávací protokoly k vozidlům. Jako příklad konkretizovaných pochybností správce daně lze uvést, že na předávacích protokolech nebyla uvedena registrační značka dopravních prostředků, nebylo zřejmé, zda byl deklarovaný dodavatel oprávněn předmětné dopravní prostředky pronajímat, a tudíž, zda se plnění reálně uskutečnilo v uváděném rozsahu a pro jakou konkrétní žalobcovu ekonomickou činnost bylo přijato. Druhou výzvou pak byl žalobce s ohledem na jím dokládané rozporuplné důkazní prostředky vztahující se k předmětu plnění (správce daně je výzvě opět popsal) a nekontaktnosti dodavatele (rovněž popsána správcem daně) oprávněně vyzván k prokázání, zda plnění uvedené na daňovém dokladu č. 16090403 přijal od deklarovaného dodavatele a v rozsahu, jak je na něm uvedeno (v podrobnostech soud odkazuje na text výzev). Důkazní břemeno tak ve světle výše popsaných pravidel přešlo zpět na žalobce.
60. Ten na výzvy reagoval, a to vyjádřením ze dne 16. 5. 2017 (k výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015), resp. vyjádřením ze dne 19. 12. 2017 (k výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období září 2016). Správce daně však setrval na názoru, že žalobci nelze přiznat nárok na odpočet daně. Soud se s tímto závěrem ztotožnil.
61. Pokud soud zjednodušeně shrne skutkovou situaci v dané věci – správce daně zjistil takové množství nejasností, nepřesností a vzájemně si odporujících tvrzení, že nebylo možné přitakat žalobcovu názoru o tom, že prokázal jak, kým a v jakém rozsahu byla předmětná plnění realizována. V podrobnostech soud odkazuje především na body [31] – [50] napadeného rozhodnutí a v rámci vypořádání žalobních námitek uvádí následující.
62. Stran plnění dokladovaného daňovým dokladem č. 2015112 (poradenské a konzultační služby od společnosti Scrap) zástupce žalobce uvedl (v rámci ústního jednání dne 10. 10. 2016, zachyceno v protokolu č.j. 789732/16/2401-60563-403399) ohledně navázání obchodního kontaktu se společností Scrap, že v průběhu roku 2014 jednal s panem H., jednatelem společnosti Scrap. Mělo se tak stát „pravděpodobně v Praze“. V uvedeném protokolu je na otázku správce daně „*Upřesněte průběh obchodní spolupráce se společností Scrap, osoby jednající za společnost Scrap a osoby jednající za daňový subjekt se společností Scrap*“ zachycena tato odpověď: „*Za daňový subjekt jsem jednal pouze já a za společnost Scrap jednatel H.*“. Toto tvrzení ovšem nekorespondovalo s tvrzením R. B. (pracujícího pro žalobce na základě dohody o provedení práce), který v rámci svědecké výpovědi konané dne 25. 8. 2017 (protokol č.j. 768865/17/2401-60563-403399) uvedl, že nikoliv „panu H.“,

ale D. P. (jednatel společnosti Scrap v období od 30. 4. 2015 do 5. 1. 2016; později si změnil jméno na D. K.) předávali požadavky, které byly řešeny převážně telefonicky, a ten následně předával návrhy, které byly postupně schváleny, rušeny nebo zamítnuty. Kdo za žalobce řešil návrhy s D. P., si svědek B. nepamatoval, ale uvedl, že v případě, kdy jednal on (s D. P.), byly také jím informace předány žalobci. D. P. byl podle R. B. přítomen při některém školení a účastnil se montáží počítačových sítí a instalací softwaru.

63. D. P. v rámci svědecké výpovědi konané dne 21. 9. 2017 (protokol č.j. 844073/17/2401-60563-403399) však tato tvrzení popřel. Uvedl, že v žalobcově sídle, potažmo v Karlových Varech, nikdy nebyl a že jeho znalosti v oblasti počítačových systémů a komunikací jsou minimální. Rovněž prohlásil, že jméno R. B. mu nic neříká.
64. Výpovědi R. B. a D. P. se tak zjevně mýjely, přičemž z výpovědi D. P. vplynuly i další nejasnosti. Svědek uvedl, že subdodavatele vyhledával dle žalobcových požadavků (parametrů) přes známé a na internetu, nevěděl ovšem, jak mu byly ony parametry žalobcem poskytnuty. Na otázku správce daně, s kým konkrétně ve společnosti žalobce jednal, svědek P: sdělil, že si telefonovali s jednatelem M. S., příp. psali e-maily. Nelze tak nepostřehnout rozpor s tvrzením zástupce žalobce (viz výše), že v případě společnosti Scarp bylo jednáno s „panem H.“.
65. Dále, D. P. si obchodní spolupráci s žalobcem nevybavoval, dle jeho slov „*se jednalo o nějaký automobil či o něco jiného*“, neboť většinou obchodoval s automobily (s tím koresponduje další svědkovo tvrzení, podle kterého v době, kdy byl jednatelem společnosti Scrap, byl její ekonomickou činností nákup a prodej zboží, automobilů, strojů a případně zprostředkování služeb, když jako příklad uvedl zprostředkování ostražky objektu u jedné sběrný či úklid a další služby). Svědek rovněž konstatoval, že „*zaměstnanci byli jen brigádně, na konkrétní jeden úkol*“, kdy se jednalo v devadesáti procentech o Ukrajince. Zpočátku si nevybavoval, že pro žalobce cokoliv dělal, spolupráci si vybavil až po předložení Smlouvy ze dne 1. 1. 2015 (viz níže). I tak si ovšem nevzpomněl, co konkrétně bylo na základě této smlouvy poskytnuto.
66. Žalobce doložil k prokázání předmětu plnění Smlouvy o poskytování poradenských a konzultačních služeb uzavřenou se společností Scrap dne 1. 1. 2015 (dále jen „Smlouva ze dne 1. 1. 2015“), ve které je mj. uvedeno, že společnost Scrap zastupoval D. P. Správce daně z veřejného rejstříku zjistil, že společnost Scarp vznikla až dne 7. 1. 2015 a jednatelem oprávněným jednat za společnost byl až do 30. 4. 2015 Ing. M. Ř., Ph.D., nikoliv D. P. Nesoulad byl zjištěn i stran podpisů na Smlouvě ze dne 1. 1. 2015. Ta byla totiž za žalobce signována Václavem Tomáškem, ačkoliv D. P. vypověděl, že v případě společnosti žalobce jednal s „panem S.“. Správce daně rovněž zjistil, že z předmětu plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 2015112 a ve Smlouvě ze dne 1. 1. 2015 nebyl zřejmý konkrétní charakter poskytovaného plnění, jeho rozsah ani jednotková cena bez daně za poskytovanou službu [tj. povinné náležitost daňového dokladu dle § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona o DPH]. Dle bodu 1.1. Smlouvy ze dne 1. 1. 2015 byl jejím předmětem závazek poradce uskutečňovat odborné poradenství a poskytovat konzultace a výuku počítačových systémů a komunikací/informačních technologií, daňovým dokladem č. 2015112 byly fakturovány „*poradenské a konzultační služby za období od 1. 1. 2015 – 31. 12. 2015*“.
67. Stran plnění dokladovaného daňovým dokladem č. 2015133 (pronájem dopravních prostředků za období od 1. 3. 2015 do 15. 12. 2015 od společnosti Scrap) žalobce doložil Smlouvu o poskytnutí služeb č. 101/2015 ze dne 27. 2. 2015 na pronájem luxusních sportovních vozidel dle žalobcových požadavků (dále jen „Smlouva ze dne 27. 2. 2015“).

Svědék D. P. v rámci svědecké výpovědi uvedl, že si smlouvu nevybavuje, podpis na smlouvě není jeho a tuto smlouvu neuzavřel. Zároveň konstatoval, že otištěné razítko na Smlouvě ze dne 27. 2. 2015 není razítkem, které užíval, neboť je zde uvedeno pouze IČ společnosti Scrap, zatímco fakticky bylo používáno razítko s jejím DIČ. Rovněž název společnosti Scrap na otištěném razítku nesouhlasí s názvem této společnosti uvedeným ve veřejném rejstříku. Svědek potvrdil vystavení daňového dokladu č. 2015133, který byl dle jeho tvrzení vystaven na základě ústní domluvy a předávacích protokolů ke konkrétním dopravním prostředkům.

68. Předmětem Smlouvy ze dne 27. 2. 2015 byly dle žalobce dopravní prostředky, které sloužily k reklamní činnosti pro klienty, s nimiž měl žalobce uzavřeny smlouvy. Dopravní prostředky byly pronajaté k výstavám (např. autosalon atd.). Stran způsobu poskytnutí daného plnění žalobce mj. uvedl, že kontaktován byl pan P. a objednan byl konkrétní volný vůz na daný termín a místo. Vůz byl na toto místo přistaven a po skončení akce si ho vyzvedl pan P. Auto bylo převzato i vráceno dle předávacího protokolu.
69. Tyto informace však byly v rozporu s vyjádřením D. P., podle něhož automobily (různých subdodavatelů) měly být vyzvedávány přímo u D. P. ve Vysočanech nebo Vestci a následně byly na stejné místo vráceny. Svědek dále uvedl, že o předání dopravního prostředku byl pořízen záznam. Subdodavatelé pronajímaných dopravních prostředků byly tuzemské právnické i fyzické osoby a všechny pronajímané dopravní prostředky měly českou registrační značku. Na předávacích protokolech byla uvedena registrační značka dopravního prostředku, počet ujetých kilometrů, čas, místo a výbava (= to, co bylo předáno společně s dopravním prostředkem).
70. Žalobce předložil správci daně ony předávací protokoly, ze kterých je zřejmý název automobilu (ovšem bez uvedení registrační značky), doba nájmu a cena nájmu. Dále je zde uvedeno vždy stejné místo předání dodavatelem a převzetí žalobcem na adrese Kaprova 42/14 v Praze. Místo převzetí dopravního prostředku uvedené na předávacích protokolech je tak v rozporu s žalobcovým tvrzením (viz výše).
71. Dále, na předložených objednávkách-předávacích protokolech není uvedena registrační značka pronajímaných dopravních prostředků, aby tak bylo možno ověřit, kdo je jejich majitelem. Správce daně za účelem ověření existence automobilů vyzval Magistrát města Karlovy Vary, aby prověřil, zda jsou automobily uvedené v předložených smlouvách registrovány v centrální evidenci vozidel. V odpovědi ze dne 12. 1. 2017 bylo konstatováno, že předmětná vozidla nejsou registrována v centrální evidenci vozidel. Bylo tedy možné uzavřít, že nemají české registrační značky, což je opět v rozporu s tvrzením D. P. (viz výše).
72. Žalobce rovněž předložil smlouvy o pronájmu dopravních prostředků (Car Rental Agreement) uzavřené mezi společností Scrap a označeným vlastníkem dopravních prostředků, společností „T“ (dále „společnost T“). Z těchto smluv a z dalších předložených listin (Transfer Protocol) k těmto smlouvám vyplývá, že vlastníkem dopravních prostředků by měla být moskevská společnost „T“. Správci daně se nepodařilo vyhledat onu společnost dle adresy uvedené ve smlouvě, neboť po jejím zadání do vyhledavače Google bylo zjištěno, že jde o adresu vstupu do stanice metra a o obchodní centrum. Stejně tak nebyla společnost nalezena ve veřejně dostupném rejstříku Ruské federace.

73. Rovněž z fotografií automobilů předložených žalobcem a pořízených na blíž nespecifikovaných akcích nejsou patrné registrační značky automobilů. D. P. vypověděl, že mu není známo, že by žalobce pořádal nějaké reklamní akce a společnost Scrap se žádným způsobem neprezentovala, nevlastnila žádné reklamní bannery ani plakáty, na kterých by prezentovala své obchodní jméno. Z předložených fotografií také není zřejmé, při jaké příležitosti a kdy byly zhotoveny a k jakému účelu měla být reklamní akce využita.
74. Žalobce k prokázání tvrzení o poskytnutí služeb od společnosti Scrap rovněž předložil písemnost označenou jako „Záznam z jednání ze dne 19. 4. 2017“. V předložené listině je uvedeno, že společnost Scrap je zastoupená D. P. Podle výpisu z veřejného rejstříku zastupuje společnost Scrap jednatel, kterým však už v té době (od 30. 3. 2016) byl F. G.
75. Stran plnění dokladovaného daňovým dokladem č. 16090403 (reklama od společnosti com/tech) byla žalobcem předložena Smlouva o spolupráci uzavřená dne 31. 8. 2016 mezi žalobcem a společností com/tech (dále jen „Smlouva I ze dne 31. 8. 2016“). Jejím předmětem je „pronájem vysílacího času a realizace reklamních kampaní spočívající ve výrobě reklamního spotu, v propagaci reklamního spotu v síti reklamních LED obrazovek“. Období realizace tohoto plnění bylo září 2016. Smlouva I ze dne 31. 8. 2016 a také daňový doklad č. 16090403 (předmět plnění vymezen jako „reklama dle rozpisu“) však nedostatečně specifikovaly žalobcem deklarované poskytování reklamních služeb. Soud ve shodě se správcem daně tu postrádal informace o tom, kdy, jak a v jakých časových intervalech probíhaly dílčí části předmětné reklamy, tj. že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo a v takovém rozsahu, jak je deklarováno.
76. Ve Smlouvě I ze dne 31. 8. 2016 bylo uvedeno, že jednotlivé ceny zahrnují vždy veškeré úkony podrobněji popsané v nabídkách, tyto nabídky však předloženy nebyly. Žalobce také ke Smlouvě I ze dne 31. 8. 2016 předložil rozpis reklamní kampaně v síti LED obrazovek za období od 1. 9. 2016 do 30. 9. 2016, ve kterém je ke každému dni měsíce září 2016 uveden časový rozpis po hodinách s číselným údajem „450“ uvedeným u každé hodiny. Na dotaz správce daně, o jaký konkrétně předmět plnění se jednalo, kde byl konkrétně uskutečněn (s uvedením jeho podrobného popisu), žalobce pouze obecně uvedl, že se jednalo o reklamu na mobilních LED obrazovkách na různých výstavách a veletrzích s tím, že podrobnější rozpis bude správcem daně dodán. To se však nestalo.
77. Žalobce předložil správcem daně další Smlouvu o spolupráci uzavřenou se společností com/tech rovněž dne 31. 8. 2016 (dále jen „Smlouva II ze dne 31. 8. 2016“), jejíž obsah je shodný se Smlouvou I ze dne 31. 8. 2016, avšak s odlišným předmětem plnění (= výroba a realizace reklamních kampaní uskutečněných v září 2016). Dle žalobcovy vyjádření, Smlouva I ze dne 31. 8. 2016 nekorespondovala s tím, co dělali, a údajně byly ve smlouvách administrativní chyby.
78. Nikoliv nepodstatný byl rovněž fakt, že žalobcem tvrzené skutečnosti nebylo možné ověřit u žádné ze společností (společnost Scrap a společnost com/tech), neboť byly v rozhodné době pro orgány finanční správy nekontaktní. Uvedené společnosti se na adresách sídel zapsaných ve veřejném rejstříku nevyskytovaly, jednalo se o virtuální sídla, což správce daně ověřil při místním šetření. Bylo zjištěno, že v případě společnosti Scrap je na zapsané adrese jejího sídla registrováno několik stovek společností. Stran sídla společnosti com/tech správce daně zjistil, že se zde nachází bytový komplex s obchody a restauracemi a název společnosti com/tech na zvoncích či domovní schránce nebyl označen. Žalobce tato zjištění nerozporoval.

79. Soud je toho názoru, že správce daně i žalovaný popsali zjištěné skutečnosti velmi podrobně a přiléhavě je hodnotili nikoliv izolovaně, ale ve vzájemných souvislostech. Nebylo možné souhlasit s žalobcovým tvrzením o nesprávném hodnocení zjištěných skutečností a provedených důkazů. Soud se plně ztotožnil se závěrem, že žalobce důkazní břemeno potřebné k vyjasnění oprávněných pochybností ohledně deklarovaných dodavatelů a i ohledně rozsahu poskytnutých služeb neunesl, neboť neposkytl jasné, konkrétní a přezkoumatelné informace a důkazní prostředky. Bylo zcela na daňovém subjektu (žalobci), aby způsob svého podnikání a způsob, jakým ho dokumentuje, zorganizoval tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Jak je uvedeno výše, pouhá existence daňového dokladu, příp. dalších listin, nepostačuje k prokázání oprávněnosti nároku, je nutné, při vážnosti zřejmých rozporů, které popsal správce daně, prokázat soulad tvrzeného se skutečným stavem. Vliv na tento závěr nemůže mít ani žalobcovo tvrzení, že společnost com/tech zahrnula příslušný daňový doklad do kontrolního hlášení za září roku 2016 a příslušnou částku přiznala v rámci daňových povinností.
80. Namítal-li žalobce, že nebyly provedeny výslechy svědků, tj. osob zúčastněných na školení prováděném dle žalobce společností Scarp, pak je třeba v souladu s žalovaným uvést, že výslech R. B. byl proveden dne 25. 8. 2017 a další svědci nebyli žalobcem ani v odvoláních proti prvoinstančním rozhodnutím, ani v žalobě konkretizování.
81. Soud na základě výše uvedeného neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
82. Pro úplnost soud uvádí, že neprovedl žalobcem navržené důkazy (výpis z bankovního účtu k provedeným platbám, kontrolní opis z kontrolního hlášení s vyznačením dané faktury, spisem finančního úřadu ve věcech č.j. 544700/18/2401-50522-403360, č.j. 544964/18/2401-50522-403360, č.j. 545009/18/2401-50522-403360), neboť by to bylo vzhledem k důvodům, které vedly soud k zamítnutí žaloby, nadbytečné.

[V] Náklady řízení

83. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

84. Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. 6. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu