



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

**BONUSS-CZ, s.r.o.**, IČ: 25676636  
sídlem Jeseniova 25, Praha 3  
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 10, Prostějov

proti  
žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 10586/21/5300-21442-712715,

takto:

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

**Odůvodnění:**

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

## 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 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „správní orgán“) dne 11. 3. 2020 pro zdaňovací období duben až prosinec roku 2016, č. j. 1813735/20/2003-52522-110225, č. j. 1814228/20/2003-52522-110225, č. j. 1814327/20/2003-52522-110225, č. j. 1814421/20/2003-52522-110225, č. j. 1814807/20/2003-52522-110225, č. j. 1815533/20/2003-52522-110225, č. j. 1815674/20/2003-52522-110225, č. j. 1815954/20/2003-52522-110225, č. j. 1816076/20/2003-52522-110225 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a stanoveno penále.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně je obchodní společností, jejíž podnikatelská činnost spočívá v poskytování reklamy.
4. Správce daně zahájil dne 18. 4. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období duben až prosinec roku 2016. Správce daně vydal po provedení daňové kontroly zprávu o daňové kontrole č. j. 145860/20/2401-60561-404959 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), v níž uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění v podobě pronájmu kopírovacích strojů, a poskytnutí reklamních a propagačních služeb od společností Twelve Visions s.r.o. (dále jen „společnost 1“), SENSO PROPERTY s.r.o. (dále jen „společnost 2“), Orange Production s.r.o. (dále jen „společnost 3“) a COMPLEX Development solutions SE (dále jen „společnost 4“) tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech. Žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně za tato zdaňovací období v celkové výši 18 438 336 Kč.
5. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal dne 20. 3. 2020 prvostupňová rozhodnutí, proti kterým žalobkyně podala odvolání.
6. Žalovaný rozdělil rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí do několika částí podle dodavatelů žalobkyně.

*Zdanitelná plnění od společnosti 1*

7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích duben až červenec 2016 nárok na odpočet daně v celkové výši 1 846 320 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti 1 v podobě pronájmu kopírovacího stroje, pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje, reklamních služeb na TV obrazovkách a na velkoplošné reklamní plachtě v Plzni a nahrávání LED obrazovek. Předložením těchto daňových dokladů žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno. Žalobkyně v rámci daňové kontroly sdělila správci daně, že po dobu spolupráce se společností 1 jednala s paní J. L., která je jí známa cca 10 let a také, že spolupráce byla poté ukončena po vzájemné dohodě.
8. Žalovaný upozornil, že žalobkyně kromě daňových dokladů předložila správci daně smlouvy o provádění služeb uzavřené se společností 1. Konkrétně se jednalo o smlouvu k pronájmu kopírovacího stroje v celkové ceně 920 000 Kč bez DPH, smlouvu k pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje v celkové ceně 680 000 Kč bez DPH, Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

smlouvu k reklamní službě v podobě velkoplošné reklamní plachty v Plzni a reklamy na TV obrazovkách v Plzni v celkové ceně 680 000 Kč bez DPH a smlouvu k nahrávání LED obrazovek v celkové ceně 6 512 000 Kč bez DPH. Společnost 1 vystavila žalobkyni také 4 daňové doklady za reklamu na osobních automobilech, ačkoliv takové plnění nebylo vůbec obsahem poslední zmíněné smlouvy. Ve smlouvách bylo uvedeno, že cena jednotlivých plnění byla stanovena po pečlivé kalkulaci. Žalobkyně však k této pečlivé kalkulaci nedodala žádné podklady a pouze uvedla, že cena byla stanovena dodavatelem a ona s ní souhlasila. Vyjma těchto smluv a daňových dokladů nepředložila žalobkyně žádné další podklady k předmětným plněním.

9. Dne 9. 5. 2017 provedl správce daně místní šetření na adrese Přemyslova 7, 301 00 Plzeň, kde měla být umístěna velkoplošná reklamní plachta a také TV obrazovky, na nichž měly být žalobkyni poskytovány reklamní služby (úřední záznam č. j. 589022/17/2401-60563-403399). V rámci tohoto místního šetření bylo zjištěno, že na uvedené adrese se nachází dům s nebytovými prostory, ve kterých je provozováno kopírovací centrum. V době místního šetření bylo v těchto prostorách sedm kopírovacích strojů a dvě televizní obrazovky, z nichž jedna nebyla v provozu a na druhé se měnila loga nebo názvy společností, na domě byla umístěna plachta s informacemi žalobkyně a svítící banner. Odpovědným vedoucím byl na vstupních dveřích uveden pan V. M. Ve výloze byl umístěn nabídkový list, na kterém byla informace o pronájmu reklamních ploch s textem „Nabízíme k pronájmu na tomto domě venkovní plochy pro reklamu. Plachta 7x6 metrů, svítící banner 0,6x6 metrů. Cena za plachtu je 11 000, Kč měsíčně, za banner 4 000,- Kč. Dále nabízíme umístění reklam a naše obrazovky zde v prodejně a od 1 000,- Kč měsíčně. Další info v obchodě.“ Podle žalovaného z výše uvedených skutečností vyplývá, že cena uvedená v uzavřené smlouvě o reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách a velkoplošné reklamní plachty v částce 340 000 Kč je mnohonásobně vyšší než ta, která je běžně nabízena, a to v částce 1 000 Kč respektive 11 000 Kč.
10. Dne 9. 3. 2017 provedl správce daně místní šetření na adrese Cacovice 63/2, 614 00 Brno (úřední záznam č. j. 880264/17/2401-60564-404927). Správce daně zjistil, že společnost 1 na uvedené adrese nesídlí a jedná se tak pouze o tzv. virtuální sídlo. Správce daně se také pokusil ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění u společnosti 1, a proto dne 14. 6. 2017 zaslal této společnosti výzvu k umožnění provedení místního šetření č. j. 656443/17/2401-60563-403399, a to na adrese, která měla být správci daně sdělena ve lhůtě tří dnů ode dne doručení této výzvy, za účelem předložení dokladů a listin, týkajících se obchodní spolupráce společnosti 1 a žalobkyně. Tato výzva byla doručena fikcí a společnost 1 na ni nijak nereagovala. Správci daně se nepodařilo ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění u společnosti 1.
11. Žalovaný vysvětlil svou úvahu takto. Žalobkyně k předmětným zdanitelným plněním předložila daňové doklady s obecně stanoveným předmětem plnění, ze kterého nevyplývalo v jakém rozsahu či množství měly být předmětné služby a zboží žalobkyni poskytnuty. Předložené daňové doklady odkazovaly na žalobkyni doložené smlouvy uzavřené s deklarovaným dodavatelem, avšak ani z těchto smluv tyto informace nevyplývaly. Naopak, v těchto smlouvách byla stanovena cena předmětných plnění, aniž by bylo patrné, v jaké kvantitě bude žalobkyni toto plnění poskytnuto, což žalovaný považoval za skutečnost v podnikatelském prostředí neobvyklou a zcela v rozporu s tím, že předložené smlouvy uváděly, že cena byla stanovena po pečlivé kalkulaci. Správci daně se také nepodařilo prověřit předmětná zdanitelná plnění u deklarovaného dodavatele a ze Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zjištění správce daně nevyplývalo, že by společnost 1 měla pro uskutečňování předmětné obchodní činnosti v takovémto rozsahu technické, materiálové či personální zázemí. S ohledem na tyto skutečnosti vznikly správci daně pochybnosti o tom, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění od společnosti 1 tak, jak tvrdila v předložených daňových dokladech. Správce daně vydal dne 21. 9. 2017 výzvu k prokázání skutečností č. j. 836162/17/2401-60563-403399 (dále jen „výzva 1“). Dle žalovaného byla žalobkyně prostřednictvím výzvy 1 správcem daně dostatečně seznámena s tím, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených účetních záznamů a dokladů. Správce daně tak naplnil povinnost dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). V souladu s rozhodovací praxí NSS došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

12. Žalobkyně v reakci na výzvu 1 navrhla provedení svědecké výpovědi jednatelky společnosti 1 paní J. L. (dále jen „jednatelka“ nebo „svědkyně“) Správce daně výslech provedl dne 15. 2. 2018 (protokol č. j. 14093/18/2401-60564-404926). Žalovaný označil výpověď za nevěrohodnou. Jednatelka sice potvrdila spolupráci mezi žalobkyní a společností 1, ale nebyla schopna uvést žádné konkrétní skutečnosti týkající se předmětných zdanitelných plnění. Zejména nebyla s to v mnoha případech uvést dodavatele společnosti 1, ani to, kdo konkrétně (jména techniků, brigádníků, majitelů automobilů apod.) předmětná plnění zajišťoval jménem společnosti 1. Jednatelka nepředložila k předmětným plněním žádnou dokumentaci a doklady (smlouvu o převodu společnosti a předávací protokol o účetnictví), pouze uvedla, že dokumenty byly předány při převodu společnosti 1.
13. Žalovaný při hodnocení věrohodnosti výpovědi jednatelky upozornil, že správce daně ověřoval tvrzení jednatelky ohledně pořízení kopírovacího stroje od společnosti Konica Minolta Business Solutions Czech, spol. s r. o. (dále jen „Minolta“). Minolta v reakci na výzvu č. j. 649209/18/2401-60564-404926 správci daně sdělila, že v předmětném období nevystavila žádné daňové doklady pro společnost 1, ani pro paní J. L. Správce daně následně ověřoval tvrzení jednatelky o tom, že společnost 1 předmětný spotřební materiál do kopírovacího stroje nakupovala mimo jiné u společností Alza.cz a s. (dále jen „Alza“) a KAST, spol. s r. o. (dále jen „KAST“), prostřednictvím výzev k poskytnutí informací č. j. 633880/18/2401-60564-404926 a č. j. 653409/18/2401-60564-404926. V reakci na tyto výzvy Alza i KAST uvedly, že v předmětném období nevystavily žádné daňové doklady pro společnost 1, ani pro jednatelku. To znamená, že společnost 1 nezakoupila u Alzy ani TV obrazovky, na nichž byla vysílána reklama v Plzni, jak tvrdila jednatelka. Správce daně taktéž ověřoval tvrzení jednatelky o tom, že společnost 1 nakoupila TV obrazovky, na nichž měla být vysílána reklama v copy centru v Plzni u HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., (dále jen „HP TRONIC“), provozovatele sítě obchodů Datart, prostřednictvím výzvy k poskytnutí informací č. j. 3145/20/2401-60561-404959. V reakci na tuto výzvu sdělila společnost HP TRONIC správci daně, že v předmětném období nevystavila žádné daňové doklady pro společnost 1, ani pro jednatelku. Žalovaný uzavřel, že jednatelka nevyprávěla pravdu, když tvrdila, že společnost 1 obchodovala se společností Minolta, Alza, KAST a HP TRONIC.
14. Žalovaný považoval za podezřelé, že si jednatelka nezpomněla na stejné skutečnosti (jména brigádníků, názvy subdodavatelů) jako pan V. M, který byl vyslechnut ohledně plnění od společností 2 a 3. Dle žalovaného bylo zvláštní, že dva jednatelé dodavatelů žalobkyně náhodou zapomněli úplně stejné informace a nezpomněli si na jediné jméno Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

svých údajných brigádníků, spolupracovníků nebo obchodních partnerů, ačkoliv si jinak dokázali vzpomenout na různé okolnosti ohledně poskytnutých plnění.

15. Žalovaný shrnul, že žalobkyně v reakci na výzvu 1 nepředložila žádné další důkazní prostředky k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, jako například dodací listy, objednávky, reklamační listy apod. Z žalobkyní navržené svědecké výpovědi jednatelky nevyplývaly skutečnosti prokazující, že předmětná zdanitelná plnění byla žalobkyni poskytnuta právě tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Naopak, s ohledem na nekonkrétnost a nevěrohodnost její výpovědi se pochybnosti správce daně ještě prohloubily. Žalobkyni se nepodařilo odstranit pochybnosti uvedené správcem daně ve výzvě 1. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně za zdanitelná plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

#### *Zdanitelná plnění od společnosti 2 a 3*

16. Žalovaný uvedl, že žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích srpen až listopad 2016 nárok na odpočet daně v celkové výši 2 815 680 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti 2 v podobě pronájmu kopírovacího stroje, pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje, reklamních služeb na TV obrazovkách a na velkoplošné reklamní plachtě v Plzni, nahrávání LED obrazovek, zajištění produkčních a organizačních věcí při pořádání memoriálu Luboše Tomíčka a výroby a tisku propagačních materiálů k akci Žofín 2016. Předložením těchto daňových dokladů unesla žalobkyně své primární důkazní břemeno. Žalobkyně v rámci daňové kontroly obchodní spolupráce se společností 2 správcem daně sdělila, že se jednalo o téměř totožné služby, jaké pro ni zajišťovala v předchozích obdobích společnost 1. Po dobu trvání spolupráce jednala s panem V. M., kterého dlouhodobě znala a který jednal za společnost 2 na základě plné moci. Spolupráce se společností 2 byla ukončena po vzájemné dohodě.
17. Žalobkyně dále uplatnila za zdaňovací období září 2016 až prosinec 2016 nárok na odpočet daně v celkové výši 6 594 336 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti 3 v podobě pronájmu kopírovacího stroje, pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje, reklamních služeb na TV obrazovkách a na velkoplošné reklamní plachtě v Plzni, nahrávání LED obrazovek a výrobě a dodání propagačních materiálů. Předložením těchto daňových dokladů unesla žalobkyně své primární důkazní břemeno. Žalobkyně při daňové kontrole správcem daně sdělila, že společnost 3 pro ni vyráběla reklamní produkty, přebal na papír A4 s reklamou daňového subjektu a dříve pro ni natáčela reklamní smyčky na LED obrazovkách. Společnost 3 zastupoval také pan V. M., a to jako jednatel. Spolupráce se společností 3 skončila, jelikož společnost 3 neplnila své závazky.
18. Žalobkyně k prokázání svého tvrzení předložila kromě daňových dokladů smlouvy o provádění služeb uzavřené se společností 2. Konkrétně se jednalo o smlouvu k pronájmu kopírovacího stroje v celkové ceně 880 000 Kč bez DPH, smlouvu k pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje v celkové ceně 600 000 Kč bez DPH, smlouvu k reklamní službě v podobě velkoplošné reklamní plachty v Plzni v celkové ceně 580 000 Kč, smlouvu k reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách v Plzni v celkové ceně 768 000 Kč bez DPH, smlouvu k nahrávání LED obrazovek v celkové ceně 5 380 000 Kč bez DPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

smlouvu k zajištění produkčních a organizačních věcí při pořádání Memoriálu Luboše Tomíčka v celkové ceně 3 000 000 Kč bez DPH a smlouvu k výrobě a tisku propagačních materiálů k akci Žofín 2016 v celkové ceně 2 200 000 Kč bez DPH.

19. Žalovaný upozornil, že podle smluv byla cena jednotlivých plnění stanovena po pečlivé kalkulaci. Žalobkyně však k této pečlivé kalkulaci nedodala žádné podklady a pouze uvedla, že cena byla stanovena společností 2 a ona s ní souhlasila. Žalobkyně též správci daně předložila objednávky záznamů reklamních kampaní na LED obrazovkách, a předala mu záznamy z vybraných obrazovek za období listopad 2016 (úřední záznam č. j. 619893/17/2401-60563-404926). Po prověření těchto dat správce daně zjistil, že obdržel záznamy z 10 LED obrazovek, avšak délka záznamu nebyla 10 x 60 minut, tj. 600 minut záznamu, což by odpovídalo předložené smlouvě, dle které měla délka záznamu z každé obrazovky činit minimálně 60 minut, nýbrž pouze celkem 29 minut a 16 sekund záznamu. Správce daně požádal žalobkyni v rámci emailové komunikace dne 1. 6. 2017 o přípravu záznamů z 10 vybraných LED obrazovek za zdaňovací období říjen 2016 a prosinec 2016 (úřední záznam č. j. 707118/17/2401-60563-404926). Žalobkyně požadovaná data předložila správci daně dne 15. 6. 2017 po ukončeném ústním jednání (úřední záznam č. j. 675636/17/2401-60563-404926). Správce daně po prověření těchto dat zjistil, že šlo o záznamy z 10 LED obrazovek, avšak délka záznamu opět nečinila 10 x 60 minut, ale pouze celkem 16 minut a 49 sekund záznamu.
20. Žalovaný na str. 10 až 15 napadeného rozhodnutí (bod 32) podrobně shrnul důkazní prostředky prokazující plnění od společnosti 3 a jejich hodnocení popsal následovně. Smlouvy uváděly, že cena jednotlivých plnění byla stanovena po pečlivé kalkulaci. Žalobkyně však k této pečlivé kalkulaci nedodala žádné podklady a pouze konstatovala, že cena byla stanovena dodavatelem a ona s ní souhlasila. Ačkoliv se jednalo o zdanitelná plnění v řádech sta tisíců až milionů Kč, nepředložila žalobkyně k těmto plněním žádné relevantní podklady, ze kterých by vyplývalo například, v jakém množství měly být žalobkyni jednotlivé propagační materiály poskytovány. Žalobkyně vyjma smluv, které však tyto informace také neobsahovaly, poskytla pouze pár dodacích listů k některým plněním. Dodací listy však nebyly věrohodné.
21. Žalovaný opět vyšel ze skutečností zjištěných při místním šetření dne 9. 5. 2017 na adrese Přemyslova 7, 301 00 Plzeň: cena uvedená v uzavřených smlouvách o reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách v částkách 192 000 Kč a 240 000 Kč byla mnohonásobně vyšší než ta, která byla běžně nabízena, a to v částce 1 000 Kč a také, že cena uvedená v uzavřené smlouvě o reklamní službě v podobě velkoplošné reklamní plachty v částkách 145 000 Kč a 142 000 Kč byla mnohonásobně vyšší než ta, která byla běžně nabízena, a to v částce 11 000 Kč.
22. Dne 18. 5. 2017 provedl správce daně místní šetření na adrese Chotěšovská 680/1, 190 00 Praha 9 (úřední záznam č. j. 616439/17/2401-60563-403399). Správce daně zjistil, že společnost 2 na uvedené adrese nesídlí, jednalo se tak o tzv. virtuální sídlo. Správce daně se pokusil ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, a proto dne 14. 6. 2017 zaslal společnosti 2 výzvu k umožnění provedení místního šetření č. j. 656466/17/2401-60563-403399, a to na adrese, která měla být správci daně sdělena ve lhůtě tří dnů ode dne doručení této výzvy, za účelem předložení dokladů a listin, týkajících se obchodní spolupráce společnosti 2 a žalobkyně. Tato výzva byla společnosti 2 doručena fikcí a společnost 2 na ni nereagovala. Žalovaný dal proto za pravdu správci daně, že uskutečnění předmětných zdanitelných plnění u společnosti 2 nebylo prokázáno.  
Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

23. Správce daně zaslal v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu dne 14. 6. 2017 společnosti 3 výzvu k umožnění provedení místního šetření č. j. 656360/17/2401-60563-403399, a to na adrese, kterou měla společnost 3 sdělit ve lhůtě 3 dnů ode dne doručení výzvy, za účelem předložení dokladů a listin, které mohou být důkazním prostředkem při kontrole plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Správce daně zjistil, že sídlem společnosti 3 zapsaným v obchodním rejstříku je činžovní dům na adrese Růžová 972/1, 110 00 Praha 1 – Nové Město, ve kterém sídlí advokátní kancelář AK Růžová. Dle žalovaného je zřejmé, že sídlo společnosti 3 je pouze virtuální a společnost zde doopravdy nesídlí. Správce daně vyzval společnost 3 ke sdělení konkrétní adresy místa, kde lze dne 28. 6. 2017 provést místní šetření, zajištění a prověření důkazních prostředků. Výzva byla společnosti 3 doručena uplynutím lhůty dne 24. 6. 2017. Správce daně ve stanoveném termínu neobdržel žádné údaje týkající se místa provedení místního šetření. Dne 18. 9. 2017 bylo správci daně doručeno podání (zaevidované pod č. j. 848953/17) opatřené razítkem společnosti 3 a neidentifikovatelným podpisem, jehož přílohou byly obsahově shodné obchodní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností 3, které již žalobkyně předložila v rámci probíhající daňové kontroly.
24. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že žalobkyně k předmětným zdanitelným plněním předložila daňové doklady s obecně stanoveným předmětem plnění, ze kterého nevyplývalo v jakém rozsahu či množství měly být předmětné služby a zboží žalobkyni poskytnuty. Předložené daňové doklady odkazovaly na smlouvy uzavřené s deklarovanými dodavateli, avšak ani z těchto smluv nebylo možné rozsah plnění dovodit. Cena předmětných plnění byla v těchto smlouvách stanovena, aniž by bylo zřejmé, v jaké kvantitě mělo být žalobkyni plnění poskytnuto, což žalovaný považoval za skutečnost v podnikatelském prostředí neobvyklou a zcela v rozporu s tím, že v předložených smlouvách bylo uvedeno, že cena byla stanovena po pečlivé kalkulaci. Správce daně navíc zjistil, že předmětná plnění měla být z významné části hrazena v hotovosti, ačkoliv jednotlivé daňové doklady byly vystavovány na částky v řádech stotisíců Kč, v některých případech přesahující zákonný limit pro platby v hotovosti stanovený § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném pro rozhodnou dobu, nebo na bankovní účty nezveřejněné v registru DPH, kdy takovéto způsoby úhrady nezajišťují dostatečnou auditní stopu. Správci daně se také nepodařilo prověřit předmětná zdanitelná plnění u společností 2 a 3, a ze zjištění správce daně nevyplývalo, že by tyto společnosti měly pro uskutečňování předmětné obchodní činnosti v takovémto rozsahu technické, materiálové či personální zázemí. Správce daně proto pojal pochybnosti o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla žalobkyni poskytnuta společnostmi 2 a 3 tak, jak žalobkyně tvrdila v předložených daňových dokladech. Správce daně vydal dne 25. 9. 2017 výzvu 1, kterou došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
25. Žalobkyně navrhla, v reakci na výzvu 1, provést svědeckou výpověď pana V. M., se kterým měla při předmětných obchodních transakcích jednat. Správce daně tuto svědeckou výpověď uskutečnil dne 21. 2. 2018 a zaznamenal v protokolu č. j. 144797/18/2401-60564-404926. Svědek sice v rámci své výpovědi potvrdil, vyjma plnění v podobě výroby a tisku propagačních materiálů k akci Žofín 2016, spolupráci mezi žalobkyní a společnostmi 2 a 3, avšak jeho výpověď nelze dle žalovaného považovat za věrohodnou a dostatečně konkrétní. Svědek nebyl schopen uvést žádné konkrétnější informace týkající se předmětných zdanitelných plnění. Nevzpomněl si v podstatě na žádného z dodavatelů společností 2 a 3, nevedl ani žádné konkrétní osoby, či společnosti, prostřednictvím nichž měla být předmětná plnění společnostmi 2 a 3 zajišťována. Svědek uvedl, že některé služby Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

byly poskytovány prostřednictvím brigádníků, avšak nebyl schopen uvést jejich počet a nebyl schopen ani jednoho z nich identifikovat. Z výpovědi nevyplývalo, že společnosti 2 a 3 měly potřebné personální zázemí pro uskutečňování předmětné obchodní činnosti.

26. Dle žalovaného bylo zvláštní, že si svědek v případě plnění v hodnotách stovek tisíc až milionů Kč nevybavil žádné podrobnější informace týkající společností a osob, které měly být do předmětných obchodních transakcí zapojeny. Správce daně ověřil svědkova tvrzení o tom, že společnosti 2 a 3 pořídily technická zařízení využívaná pro záznamy z LED obrazovek a DVD nosiče od společnosti Datart, a to prostřednictvím výzvy k poskytnutí informací č. j. 647494/18/2401-60564-404926. Společnost Datart v reakci na tuto výzvu správci daně sdělila, že v předmětném období nevystavila žádné daňové doklady pro společnosti 2 či 3, ani pro svědka. To znamená, že svědek zboží od společnosti Datart nepořídil.
27. Správce daně dále ověřoval svědkovo tvrzení, že společnost 2 pořídila technická zařízení využívaná pro záznamy z LED obrazovek a DVD nosiče od společnosti Electro World s. r. o., DIČ: CZ26488361 (dále jen „Electro World“), a to prostřednictvím výzvy k poskytnutí informací č. j. 467595/18/2401-60564-404926. Společnost Electro World v reakci na tuto výzvu správci daně sdělila, že v předmětném období nevystavila žádné daňové doklady pro společnosti 2 či 3, ani pro svědka. Ve světle těchto zjištění, ze kterých plyne, že svědek v rámci své svědecké výpovědi podával správci daně nepravdivé údaje o pořizování zboží, které mělo být následně použito v rámci předmětných zdanitelných plnění, považoval žalovaný svědeckou výpověď za nevěrohodnou.
28. Dle svědka měla společnost 3 vyrábět značnou část propagačních materiálů sama ve své provozovně. Ze zjištění správce daně však vyplynulo, že společnost 3 sídlila ve virtuálním sídle, a v daňovém řízení nebylo zjištěno, že měla nějakou provozovnu či jiné prostory, kde by tuto činnost mohla vykonávat. Svědek v rámci své svědecké výpovědi neposkytl správci daně žádné konkrétní ověřitelné informace, a pokud ano, pak správce daně zjistil, že tyto informace jsou nepravdivé. Dle žalovaného tak ze svědecké výpovědi nevyplývaly skutečnosti prokazující, že předmětná zdanitelná plnění byla žalobkyni poskytnuta tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech.
29. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala poskytnutí předmětných zdanitelných plnění společnostmi 2 a 3 tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu.

Žalovaný shrnul své pochybnosti stran plnění od společností 1, 2 a 3 takto. Žalovaný považoval za podivné, že žalobkyni byla z velké části dodávána stále stejná plnění (pronájem kopírovacího stroje, velkoplošná reklamní plachta, nahrávání LED obrazovek), u kterých se pouze po poměrně krátkých časových úsecích bez jakéhokoliv logického odůvodnění měnili dodavatelé (v případě společností 2 a 3 personálně propojení panem V. M.), kdy navíc v případě některých plnění (reklamní plachta, reklama na TV obrazovkách) nedává smysl jejich opakovaná výroba každým z dodavatelů, když už předtím existovala. Ze zjištění správce daně plyne, že ani jeden z těchto dodavatelů žalobkyně neměl personální, technické ani materiálové zázemí pro uskutečňování předmětné podnikatelské činnosti v tak velkém objemu. Žalobkyní navržený svědci neposkytli správci daně téměř žádné konkrétní ověřitelné informace. Ověřitelné informace byly nepravdivé. Oba svědci si nevzpomněli na naprosto stejné skutečnosti. Pokud žalobkyně chtěla prokázat oprávněnost svého nároku na odpočet daně prostřednictvím těchto svědeckých výpovědí, aniž předložila jiné dostatečné důkazní prostředky, vystavila sama sebe nebezpečí, že v

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

případě nekonkrétnosti a nevěrohodnosti těchto svědeckých výpovědí, neunesse důkazní břemeno. Tvzení žalobkyně a jí předložené důkazní prostředky se při celkovém hodnocení jeví jako značně nevěrohodné a účelově vytvořené; nevytváří spolehlivou vazbu mezi daňovými doklady a předmětnými plněními (auditní stopu). Dle žalovaného z provedených důkazních prostředků vyplývá, že k nějaké obchodní spolupráci mezi žalobkyní a společnostmi 1, 2 a 3 pravděpodobně došlo. Avšak žalobkyně neprokázala, že k ní došlo v deklarovaném rozsahu. Z celého kontextu daného případu vyplývá, že se žalobkyně pouze snažila optimalizovat své daňové povinnosti uplatněním neoprávněných nároků na odpočet daně ze zdanitelných plnění ve vysokých částkách, o čemž svědčí například zjištění správce daně o skutečné ceně za pronájem reklamní plachty a TV obrazovek.

#### *Zdanitelná plnění od společnosti 4*

30. Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích duben až prosinec 2016 nárok na odpočet daně v celkové výši 7 182 000 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti 4 v podobě reklamních služeb v rámci závodní činnosti týmu Appstores motorsport (dále jen „závodní tým“). Předložením těchto daňových dokladů unesla žalobkyně své primární důkazní břemeno. Správce daně měl k předmětným zdanitelným plněním k dispozici také smlouvu o reklamě uzavřenou žalobkyní se společností 4 a dodatek č. 1 k této smlouvě, na základě nichž bylo stanovena celková cena plnění ve výši 34 200 000 Kč bez DPH. Žalobkyně také správci daně předložila zprávu o reklamě a propagaci za rok 2016 (dále jen „zpráva o reklamě 2016“) dokumentující reklamní plnění poskytnuté žalobkyni společností 4, a výpisy o bezhotovostních platbách z bankovních účtů žalobkyně na bankovní účty společnosti 4.
31. Ve výše uvedené smlouvě, včetně dodatku, na základě nichž byly vystaveny žalobkyní předložené daňové doklady, nebyl specifikován rozsah plnění, protože neobsahovala konkrétní závody či akce, kterých se měl závodní tým v roce 2016 účastnit, a v rámci nichž mělo být plnění žalobkyni poskytováno. Smlouva pouze odkazovala na neurčitý závodní plán. Správce daně z kontextu předmětného ustanovení ve smlouvě dovedl, že by se mělo jednat o plán závodního seriálu, kterého se účastnil závodní tým v roce 2016. Na základě zjištění správce daně se závodní tým účastnil v roce 2016 šampionátu pořádaného organizací FIA CEZ Circuit Championship. Tato organizace má k dispozici webovou stránku s výsledky závodní sezony (<https://fia-cez.com/vysledky/>). Závodní tým se účastnil ve své kategorii 4 závodních akcí (Hungaroring 28. – 30. 4. 2016; Red Bull Ring 13. – 15. 5. 2016; Most 17. – 19. 6. 2016; Slovakia Ring 20. – 21. 8. 2016). Závodní seriál, kterého se závodní tým účastnil, měl dle výše uvedené webové prezentace pět závodů (kromě výše uvedených ještě Brno, 10. – 11. 9. 2016). Pátého závodu se však závodní tým dle zjištění správce daně nezúčastnil. Účast závodního týmu pouze na 4 závodech z 5 vyloučila také z předložené zprávy o reklamě. Společnost 4 měla podle dodatku č. 1 poskytnout plnění prostřednictvím 2 závodních vozů. Dle zjištění správce daně se dva vozy závodního týmu v roce 2016 zúčastnily pouze závodu č. 3 konaného v Mostě.
32. Na základě výše uvedených skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, že žalobkyně přijala předmětné reklamní služby od společnosti 4 v deklarovaném rozsahu. Správce daně proto vydal dne 4. 3. 2019 výzvu k prokázání skutečností č. j. 173893/19/2401-60564-404926 (dále jen „výzva 2“). Dle žalovaného byla žalobkyně prostřednictvím výzvy 2 správcem daně dostatečně seznámena s tím, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

či úplnosti odvolatelem předložených účetních záznamů a dokladů. Správce daně naplnil povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, protože došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

33. V reakci na výzvu 2 žalobkyně uvedla, že správcem daně požadované důkazní prostředky se jí nepodařilo zajistit, a to z toho důvodu, že orgány činné v trestním řízení při domovní prohlídce daňového subjektu zajistily jeho účetnictví, smluvní a obchodní dokumentaci, spisovou dokumentaci, výpočetní techniku, a do dnešního tyto podklady žalobkyni nevrátily. Žalobkyně k prokázání oprávněného nároku na odpočet daně navrhla výslech bývalého jednatele společnosti 4 pana P. K. Správce daně zjistil, že panu P. K. byl soudem ustanoven opatrovník, a to jeho manželka, paní J. K. S ohledem na tuto skutečnost požádal paní J. K. prostřednictvím datové schránky o sdělení rozsahu omezení svéprávnosti včetně předložení rozsudku o omezení svéprávnosti svědka (sdělení č. j. 516594/19/2401-60564-404959 ze dne 16. 4. 2019) a zároveň ji obeznámil s tím, že dne 15. 5. 2019 v 12:30 hodin bude správcem daně provedena svědecká výpověď ve věci podání informací souvisejících s obchodní spoluprací daňového subjektu a společností 4 (předvolání č. j. 516724/19/2401-60564-404959 ze dne 17. 4. 2019). Paní J. K. správci daně dne 9. 5. 2019 zaslala prostřednictvím datové schránky rozsudek o omezení svéprávnosti svědka (nabytí právní moci dne 24. 4. 2018; zaevidován pod č. j. 605688/19), v němž bylo uvedeno, že pan P. K. není způsobilý samostatně právně jednat v žádných záležitostech s výjimkou běžných záležitostí každodenního života po dobu 5 let. Dále paní J. K. správci daně v reakci na předvolání svědka sdělila, že v rámci výše uvedené věci není svědek schopen s ohledem na jeho duševní stav relevantního vyjádření, a odkázala na předmětný rozsudek (podání zaevidované pod č. j. 652111/19 ze dne 27. 5. 2019). Správce daně proto neprovedl svědeckou výpověď, o čemž žalobkyni dne 24. 5. 2019 vyrozuměl písemností č. j. 647632/19/2401-60564-404959.
34. Žalovaný konstatoval, že ani v tomto případě žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení.
35. Ve zbytku odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný věnoval odvolacím námitkám. Žalovaný předně popsal způsob, jímž se přenáší důkazní břemeno v daňovém řízení z daňového subjektu na správce daně a poté zpět na daňový subjekt. Žalovaný měl za to, že správce daně ve výzvách 1 a 2 dostatečně přesvědčivě a určitě odůvodnil pochybnosti ohledně žalobkyní předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a proto důkazní břemeno přešlo na žalobkyni. Pochybnosti spočívaly v několika skutečnostech, a to nedostatečné určitosti daňových dokladů a smluv; nekontaktnosti společností 1, 2 a 3; virtuálním sídlu těchto společností; v nedostatečném technickém a personálním zázemí společností; v platbách v hotovosti, které překračovaly zákonný limit pro takové platby; v platbách na bankovní účty nezveřejněné v registru DPH; účasti dvou závodních vozů závodního týmu pouze na jednom z pěti závodů sezóny v Mostě.
36. Žalovaný poté vysvětlil, že po žalobkyni nepožadoval prokázání, jakým způsobem její dodavatelé nabyli zboží. Správce daně ověřoval obsah svědeckých výpovědí, aby mohl posoudit věrohodnost svědků. Správce daně zjistil, že výpovědi svědků byly nepravdivé a neurčité, proto byly nevěrohodné. Žalovaný konstatoval, že správce daně nedůvěřoval sdělením třetích osob (HP TRONIC, Minolta, Electro World) bez ověření jejich důvěryhodnosti. Správce daně neznal žádný důvod, proč by sdělení třetích osob měla být nevěrohodná. Tvzení žalobkyně, že její dodavatelé mohli zboží nakoupit anonymně,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

považoval žalovaný za nepravděpodobné, protože by museli nakupovat elektroniku do 10 000 Kč, aby jim byl vstaven zjednodušený daňový doklad.

37. Žalovaný uvedl, že správce daně neměl podklady, na jejichž základě by mohl určit, kterou část nároku na odpočet za plnění od společnosti 4 uznat a kterou nikoli (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2020, č. j. 52 Af 45/2018). Výzvou 2 došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, která však nenavrhlala dodatečné důkazy k prokázání svého tvrzení. Žalovaný byl přesvědčen, že prvostupňová rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná pro nepopsání požadovaného důkazního standardu v daňovém řízení. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňový subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání. Volba důkazních prostředků je zcela na uvážení daňového subjektu a správce daně není povinen daňovému subjektu sdělovat, kterými důkazními prostředky unese důkazní břemeno. Judikatura Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ohledně prokázání podvodu na DPH není přílehavá, protože se skutkově liší od nyní posuzované věci. SDEU rozhodoval za situace, kdy byly nepochybně splněny formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH.
38. Žalovaný měl za to, že nebyl povinen vyčíslit daň podle pomůcek. Správce daně nezjistil skutečnosti, které by tuto povinnost zakládaly. Správce daně v daňovém řízení hodnotil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně z deklarovaných zdanitelných plnění, nikoli účetnictví žalobkyně jako celek. Správce daně proto mohl daň stanovit dokazováním v souladu s daňovým řádem.
39. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

## II.

### Argumentace účastníků

40. Žalobkyně v žalobě vnesla následující žalobní body:

1) V nyní posuzovaném případě nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni, protože daňový řád institut přenesení důkazního břemene nezná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018). Správce daně byl povinen prokázat konkrétní pochybnosti. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, správce daně po ní nemohl požadovat bez dalšího předložení dalších důkazů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Samotný názor žalovaného, že nemá k dispozici žádné jiné důkazní prostředky prokazující, že ke zdanitelným plněním došlo, není kvalifikovaným vyjádřením jeho pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění. Nekontaktnost a neplnění daňových povinností dodavateli nezpochybňuje přijetí zdanitelných plnění žalobkyní a nevede k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, nanejvýš může jít o podnět pro správce daně, aby se obchodní transakcí více zabýval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34, bod 27). Shodný závěr platí v případě virtuálního sídla a nedisponování dostatečným zázemím (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 9 Af 33/2017). Žalobkyně nebyla povinna prověřovat, zdali její dodavatelé zaměstnávají dostatek pracovníků, jaké mají prostory atd. (usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, věc C-610/19). Jednatelka společnosti 1 vypověděla, že nepotřebovala kancelář, protože podnikatelskou činnost vykonávala z domova. Svědek V. M. uvedl, že zakázky na tisk a kopírování plnil na svých strojích v provozovně v Plzni. Žalobkyně též namítala, že zdanitelná plnění uhradila. Okolnost, že

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

platby proběhly hotovostně či bezhotovostně, na zveřejněný nebo nezveřejněný účet, nezpochybnuje jejich uskutečnění. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu znamenají, že výzvy správce daně neobsahovaly důvodné pochybnosti ohledně daňového tvrzení žalobkyně.

2) Závěr žalovaného ohledně neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění od společnosti 1 nemá oporu v daňovém spisu. Žalobkyně v průběhu dokazování doložila bezvadné daňové doklady; evidenci pro účely DPH; smlouvu o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 – pronájem kopírovacího stroje Bizhub C 220, výrobce Konica Minolta Ltd Japan; smlouvu o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 – pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje Bizhub C 220, výrobce Konica Minolta Ltd Japan; rámcovou smlouvu ze dne 4. 1. 2016 – záznamy ze světelných obrazovek; smlouvu o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 – velkoplošná reklama formou plachty na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň, rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 21. 6. 2016 (termín realizace 1. 7. 2016 – 31. 7. 2016); rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 26. 5. 2016 (termín realizace 1. 6. 2016 – 30. 6. 2016); rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 26. 4. 2016 (termín realizace 1. 5. 2016 – 31. 5. 2016); rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 24. 3. 2016 (termín realizace 1. 4. 2016 – 30. 4. 2016). Z doložených důkazních prostředků plyne, že žalobkyně skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění. Mezi daňovými doklady vystavenými společností 1 a daným plněním je auditní stopa dokumentující tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení. Vymezení předmětu plnění v daňových dokladech plně vyhovuje požadavkům § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Je nesporné, že daňový subjekt za předmětná zdanitelná plnění řádně zaplatil sjednanou cenu. Poukazuje-li žalovaný na to, že nebyla doložena „pečlivá cenová kalkulace“, jak je uvedeno ve smluvních ujednáních, pak tato okolnost je zcela bez významu a nijak nezpochybnuje přijetí zdanitelných plnění. Uvedené smluvní ujednání vyjadřuje svobodu a vážnost vůle smluvních stran, které smlouvu uzavřely. Žalovaný postupoval chybně, když na podkladu místního šetření na adrese Přemyslova 7, 301 00 Plzeň dovodil, že „cena uvedená v uzavřené smlouvě o reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách a velkoplošné reklamní plachty v částce 340 000 Kč je mnohonásobně vyšší než ta, která je běžně nabízena.“ Žalovaný vůbec blíže nezkoumal, jaké konkrétní reklamní plochy se zjištěná cena týkala. Nelze proto pokládat za prokázané, že se jednalo o stejnou reklamní plochu jako v případě žalobkyně. Žalobkyni za účelem prokázání nároku na odpočet daně netíží důkazní břemeno ohledně obvyklé ceny za fakturované služby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017). Žalobkyně taktéž nebyla povinna prokázat uskutečnění zdanitelných plnění u společnosti 1 (resp. technické, hmotné a personální zázemí dodavatele), neboť jde o okolnosti zcela mimo sféru vlivu žalobkyně (rozsudky SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, body 61, 62 a 65; usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19). Je rozhodné, že žalobkyně předložila důkazy prokazující přijetí zdanitelného plnění od dodavatele (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 112/2006-53). Z výpovědi jednatelky společnosti 1 vyplynulo, že společnost 1 neměla zaměstnance, ale brigádníky, kteří pořizovali záznamy z velkoplošných obrazovek; jednatelka uzavřela s žalobkyní dne 4. 1. 2016 smlouvu o provádění služeb, jejímž předmětem byl pronájem kopírovacího stroje, a také rámcovou smlouvu, jejímž předmětem bylo pořizování velkoplošné reklamy; fakturace probíhala měsíčně; k úhradě odměny docházelo bankovním převodem, nebo v hotovosti; společnost 1 pro žalobkyni zajišťovala reklamní spoty 24h denně a reklamu na cca 20 osobních automobilech. Žalovaný výpověď jednatelky nehodnotil v souvislosti s listinnými důkazy, Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pročež postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2017, sp. zn. 4 Afs 93/2017, a ze dne 16. 4. 2020, sp. zn. 1 Afs 376/2019). Žalovaný zpochybňoval výpověď jednatelky tím, že si nepamatovala jména techniků, brigádníků a majitelů automobilů, s nimiž spolupracovala. Žalobkyně namítá, že se nejedná o relevantní důvod nevěrohodnosti svědecké výpovědi. Po jednatelce nelze požadovat, aby si pamatovala veškeré detaily o realizaci předmětných plnění a uvedla se značným časovým odstupem, s kým jednala (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017). Svědecká výpověď v souladu s listinnými důkazy prokázala, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od společnosti 1. Skutkový stav tvrzený žalobkyní je proto pravděpodobnější než stav tvrzený žalovaným, a proto žalobkyně důkazní břemeno unesla (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, sp. zn. 6 Afs 176/2016).

3) Žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH za zdanitelná plnění od společnosti 2. Žalobkyně k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti 2 v rámci daňové kontroly předložila bezvadné daňové doklady; evidence pro účely DPH; smlouvu o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016 – pronájem kopírovacího stroje Bizhub C220, výrobce Konica Minolta Ltd Japan; smlouvu o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016 – pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje Bizhub C220, výrobce Konica Minolta Ltd Japan; rámcovou smlouvu ze dne 28. 7. 2016 týkající se záznamů ze světelných obrazovek; smlouvu o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016 týkající se reklamy na třech TV obrazovkách v provozovně na adrese Přemyslova 7, Plzeň, smlouvu o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016 týkající se velkoplošné reklamy formou textilní plachty na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; plnou moc udělenou panu V. M. k zastupování společnosti 2 ze dne 28. 7. 2016; rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 24. 10. 2016 (termín realizace 1. 11. 2016 – 30. 11. 2016), rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 26. 9. 2016 (termín realizace 1. 10. 2016 – 31. 10. 2016), rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 19. 8. 2016 (termín realizace 1. 9. 2016 – 30. 9. 2016), rozpis jednotlivých obrazovek ze dne 28. 7. 2016 (termín realizace 1. 8. 2016 - 31. 8. 2016); záznamy z akce Memoriál Luboše Tomíčka; fotografie z provozovny na adrese Přemyslova 7, Plzeň. Je nepochybné, že žalobkyně fakturované částky uhradila. Nedoložení „pečlivé cenové kalkulace“ není významné, protože strany si plnění určily na základě své svobodné a vážné vůle, nikoli s odkazem na jiný dokument. Svědek V. M. uvedl, na základě jakých okolností byla cena plnění stanovena. Nejde o neobvyklý model v podnikatelském prostředí, nemluvě o tom, že nic nevypovídá o neuskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. Žalovaný neprokázal, že tento postup byl podnikatelsky nestandardní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019). Ani placení ceny v hotovosti nezpochybňuje uskutečnění plnění. Žalovaný neurčil konkrétní platby, kterými došlo k porušení zákonného omezení hotovostních plateb. Obdobně nevýznamné je nedoložení dodacích listů, protože přijetí deklarovaného plnění bylo osvědčeno svědeckou výpovědí. Žalovaný provedl místní šetření na adrese Přemyslova 7, 301 00 Plzeň, z čehož dovodil, že *„cena uvedená v uzavřených smlouvách o reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách v částkách 192 000 Kč a 240 000 Kč je mnohonásobně vyšší než ta, která je běžně nabízena.“* Žalovaný vůbec blíže nezkoumal, jaké konkrétní reklamní plochy se zjištěná cena týkala. Cena se přitom liší v závislosti na jejím umístění, viditelnosti apod. Otázka přiměřenosti ceny je z hlediska nároku na odpočet DPH nepodstatná. Konstatování virtuálního sídla nezpochybňuje přijetí zdanitelného plnění žalobkyní. Daňové doklady nebyly obecné, splňovaly náležitosti § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Svědek V. M. jednal za společnosti 2 a 3 a uvedl, že obě společnosti podnikaly Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v oblasti reklamy, kopírování a provádění tisku; zaměstnanci pracovali pro obě společnosti na základě dohody o provedení práce a byli odměňováni v hotovosti dle odpracovaných hodin; společnosti 2 a 3 spolupracovaly s žalobkyní a plnění dodaly. Svědek svojí výpovědí potvrdil, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi 2 a 3 probíhala, co bylo předmětem obchodní spolupráce, jakým způsobem probíhala a v jakém rozsahu byla plnění poskytována. Nevěrohodnost svědka není možné dovodit pouze na základě toho, že si nevzpomněl na detaily minulých obchodů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, sp. zn. 1 Afs 327/2017). Žalovaný ověřoval tvrzení pana V. M. o tom, že společnosti 2 a 3 pořídily technická zařízení využívaná pro záznamy z LED obrazovek a DVD nosiče v Datartu a Electro World, a pravdivost jeho výpovědi zpochybňuje z důvodu, že od společností Datart a Electro World neobdržel potvrzení o nákupu záznamového zařízení ze strany těchto společností. „Technickým zařízením“ pro pořizování záznamů z LED obrazovek není nic jiného než kamera sloužící k natáčení reklamních spotů. Digitální kameru lze běžně nakoupit za částky pod 10 000 Kč. Stejně tak potřebné příslušenství pro pořizování a tvorbu záznamu (DVD nosiče, paměťové karty). „Záznamová zařízení“ lze pořídit v jakémkoli elektu zcela anonymně za částky pod 10 000 Kč a zjednodušený daňový doklad je tak zcela dostatečný pro zaúčtování.

4) Žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH ze zdanitelných plnění od společnosti 3. Žalobkyně k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti 3 doložila smlouvu o zajištění reklamy ze dne 30. 9. 2016; dodatek ke smlouvě o zajištění reklamy ze dne 1. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 30. 9. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 30. 9. 2016; smlouvu o zajištění distribuce tiskovin ze dne 30. 9. 2016; smlouvu o zajištění tiskových a propagačních služeb a víceprací na akci v paláci Žofín ze dne 30. 9. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 29. 11. 2016; rozpis jednotlivých obrazovek, smlouvu o provádění služeb ze dne 28. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 29. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 28. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 22. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 22. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 29. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 25. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 25. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 29. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 29. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 1. 12. 2016; závaznou objednávku reklamních tisků ze dne 1. 12. 2016; rozpis jednotlivých obrazovek; smlouvu o provádění služeb ze dne 30. 11. 2016; smlouvu o provádění služeb ze dne 30. 11. 2016; rámcovou smlouvu ze dne 30. 11. 2016; smlouvu o zajištění reklamních a organizačních věcí při pořádání akcí Souboj Titánů 2016 a Galavečer boxu K1; fotografie z provozovny na adrese Přemyslova 7, Plzeň; nahrávky z LED obrazovek; vzorky přebalovacího materiálu; vzorky hlavičkového papíru a vinné etikety; fotografie firemních prezentací; vzorky reklamní letáků z akcí Souboj Titánů 2016 a Galavečer boxu K1; fotografie z těchto akcí. Společnost 3 ve vyjádření ze dne 18. 9. 2017 potvrdila poskytnutí předmětných služeb a doložila obchodní dokumentaci prokazující uskutečnění plnění. Skutečnost, že společnost 3 neměla formálně zapsanou žádnou provozovnu, nesnižuje hodnověrnost svědka, který vypověděl, ve kterých prostorách prováděl činnost pro žalobkyni. Ve zbytku žalobkyně uplatnila totožné námitky jako v případě druhého žalobního bodu.

5) Napadené rozhodnutí je nezákonné také ve vztahu k plnění od společnosti 4, které žalobkyně řádně prokázala dle § 72 a § 73 ZDPH. Žalobkyně v daňovém řízení jako důkaz předložila zprávu o reklamě a propagaci za rok 2016. Z této zprávy je patrné, že se reklamní kampaň uskutečnila dle smlouvy o reklamě ze dne 1. 4. 2016, a to ve sjednaném Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

rozsahu. Zpráva o reklamě 2016 obsahuje informace o realizovaných formách propagace reklamních partnerů (umístění loga daňového subjektu na závodních vozech, umístění loga daňového subjektu na závodní kombinézu jezdce, reklamu daňového subjektu na panelu při tiskové konferenci a ve VIP zázemí týmu, poskytnutí VIP vstupenek, reklamu v propagačních tištěných materiálech a na webových stránkách). Ze zprávy je zřejmé, že žalobkyně obdržela vstupenky umožňující vstup do závodních boxů při testování a tréninkových jízdách na testovacích dnech týmu. Ze zprávy o reklamě 2016 je zřejmé, že žalobkyni byla umožněna společenská setkání s obchodními partnery a VIP hosty, jejichž cílem bylo navázání kontaktů pro obchodní aktivity žalobkyně. Logo žalobkyně bylo propagováno ujednaným způsobem v rámci závodních víkendů závodů FIA střední Evropy a ESET V4 CUP. V rámci všech závodních víkendů byl připraven stan s odpovídajícím zázemím pro jednání s dalšími subjekty. Zpráva o reklamě 2016 obsahuje údaje o předpokládaném množství osob oslovených v rámci celé reklamní kampaně, informaci o skutečnosti, že po každém závodním víkendu byla daňovému subjektu zaslána zpráva, jak dopadl závodní tým Appstores. Ve zprávě o reklamě jsou uvedeny zprávy z jednotlivých závodů, včetně fotodokumentace reklamy na závodech. Rovněž jsou zde prezentovány výsledky soutěže, odkazy na záznamy umístěné na webových stránkách, výňatky z článků na webu atd. Dále byl v daňovém řízení proveden důkaz smlouvou o reklamě ze dne 1. 4. 2016 pro motoristickou sezónu 2016 včetně dodatku č. 1 k této smlouvě, a smlouvou o spolupráci ze dne 1. 4. 2016. Rozsah reklamy nijak neodporuje doloženým daňovým dokladům ani obsahu smlouvy, jak se snaží žalovaný tvrdit. Naopak zpráva o reklamě dokládá, že žalobce přijal reklamní služby uvedené na prověřovaných daňových dokladech v deklarovaném rozsahu a že je použil v rámci své ekonomické činnosti. Zejména zpráva o reklamě, obsahující autentické snímky reklamy, je nesporným důkazem, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění v ujednaném rozsahu. Žalovaný uvedl, že ve „smlouvě, včetně dodatku, na základě nichž byly vystaveny odvolatelem předložené daňové doklady, nebyl specifikován rozsah plnění v tom smyslu, že nebyly jednoznačně definovány závody či akce, kterých se měl závodní tým Appstores v roce 2016 účastnit, a v rámci nichž mělo být plnění odvolateli poskytováno. Ve smlouvě bylo pouze odkazováno na blíže nespecifikovaný závodní plán.“ Tvrzení žalovaného nedokládá nesoulad mezi přijatými daňovými doklady (deklarovaným rozsahem přijatého plnění) a skutečným stavem poskytnuté reklamy a nemůže vést ke zpochybnění přijatého rozsahu reklamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017). Žalovaný konstatoval, že reklama měla být žalobci poskytována i na závodě konaném v Brně 10. – 11. 9. 2016, ale pro toto tvrzení schází jakákoli opora ve zjištěném skutkovém stavu a jedná se pouze o zcela nepodloženou spekulaci, která nevede k unesení důkazního břemene správce daně. Žalobkyně navrhovala výslech svědka P. K. k prokázání, že rozsah reklamy poskytnutý ze strany společnosti 4 odpovídal dohodě smluvních stran. Výslech svědka však žalovaný odmítl provést v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71) s odkazem na omezenou svéprávnost svědka. Nejedná se o zákonný důvod pro nevyšlechnutí svědka. Svědecká výpověď není právním jednáním podle § 545 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „ObčZ“), v němž by byl svědek omezen (komentář v ASPI k § 96 daňového řádu). Správce daně svědka nikdy neviděl, bez dalšího uvěřil tvrzení manželky svědka, že „není schopen relevantního vyjádření“. Žalovaný tvrdil, že reklama byla provozována na čtyřech z pěti závodů, proto měl žalobkyni přiznat nárok na odpočet DPH v poměrné části. Tomuto postupu nestojí v cestě okolnost, že ve smlouvě nebyla cena rozdělena dle jednotlivých závodů (nález

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18). Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet, jako by se žádná reklama neuskutečnila. Ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu umožňuje daň stanovit ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.

6) SDEU trval na prokázání odpovědnosti za daňový podvod, ačkoli nebyly splněny všechny hmotněprávní podmínky odpočtu DPH. Žalovaný této povinnosti nedostál (výrok usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14; výrok rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14). Žalobkyně prokázala splnění podmínek § 72 a § 73 ZDPH. Nárok na odpočet DPH jí proto mohl být odepřen pouze prokázáním daňového podvodu.

7) Z rozsahu zpochybněného plnění (52,68 % z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění) na vstupu je zřejmé, že žalovaný považoval účetnictví žalobkyně za neprůkazné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006), pročez by povinen stanovit daň za použití pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalovaný nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu, protože nestanovil daň ve správné výši (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, sp. zn. 7 Afs 86/2011). Odpočet DPH je pevnou součástí systému DPH, nelze opomenout daň na vstupu a stanovit daňovou povinnost v absurdní výši.

41. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul a rozvedl svou argumentaci z napadeného rozhodnutí. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži nekontaktnost společností 1 až 3. Jednalo se pouze o jednu ze skutečností vyvolávajících pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených daňových dokladů. Pokud nelze žalobkyni tvrzené okolnosti ověřit u deklarovaných dodavatelů, zhoršuje se její důkazní pozice. Další takovou okolností bylo sídlení ve virtuálním sídlu, a to kvůli tomu, že správce daně nebyl s to ověřit, že společnosti měly technické, materiální a personální zázemí pro poskytování zdanitelných plnění ve výši milionů Kč. Žalovaný kromě toho poukázal, že některé daňové doklady byly vystaveny na částky překračující zákonný limit pro platby v hotovosti, což podle něj zavdávalo dílčí pochybnost o přijetí zdanitelných plnění žalobkyní.
42. Žalovaný připomněl, že svědci neposkytli správci daně žádné konkrétní informace, které by se daly ověřit, a pokud bylo možné některé ověřit, pak správce daně zjistil, že jsou nepravdivé. K výši ceny za reklamu na TV obrazovkách a velkoplošné reklamní plachtě žalovaný uvedl, že správce daně zjistil ceny nabízené za totožný předmět plnění na totožném místě, pročez považoval cenu za srovnatelnou a relevantní. Smluvní cena však mnohonásobně převyšovala nabídkovou cenu.
43. Ve věci neprovedení výpovědi svědka P. K. žalovaný odkázal na rozsudek o omezení svéprávnosti tohoto svědka, ve kterém je uvedeno, že svědek trpí „organickým poškozením mozku po opakovaných mozkových mrtvicích doprovázeným kognitivními poruchami (poruchy paměti)“. Svědek proto nebyl způsobilý vypovědět o poskytnutí reklamních služeb společností 4.
44. Žalovaný uzavřel, že správce daně stanovil daň dokazováním. V takovém případě nemohla být DPH stanovena pomůckami, neboť by tím došlo k nežádoucí kombinaci způsobů stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87).
45. Žalobkyně v replice shrnula obsah žalobních bodů a doplnila, že pochybnosti správce daně ve výzvě 1 spočívaly v nedoložení důkazních prostředků prokazujících přijetí zdanitelného

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

plnění. Jednalo se o skutečnost, která nesplňovala požadavky § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Shodný závěr platí o tvrzení správce daně, že se mu nepodařilo prověřit předmětná zdanitelná plnění u deklarovaných dodavatelů. Nekontaktnost společností 1, 2 a 3 nemůže být žalobkyni kladena k tíži jako okolnost zakládající pochybnost správce daně (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, sp. zn. 22 Af 21/2015, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017). Správce daně ve výzvě 1 nevyjádřil pochybnost ohledně rozsahu technického, materiálního a personálního zázemí. I kdyby však tuto pochybnost konkrétně objasnil, nepostačovala by dle judikatury SDEU k odeprání nároku na odpočet. Ani z virtuálního sídla nelze bez dalšího dovodit, že společnosti neplnily. Žalobkyně předložila své účetnictví, takže unesla prvotní důkazní břemeno, a správce daně ve výzvě nevyjádřil kvalifikovanou pochybnost o přijetí plnění.

46. Dle mínění žalobkyně správce daně netvrdil, že žalobkyně nezaplatila za plnění společností 2 a 3, pouze poukazoval na způsob placení. Způsob platby však nemůže vést ke zpochybnění plnění, jak rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017.
47. Žalobkyně doložila rozsáhlou dokumentaci prokazující přijetí plnění od společnosti 4. Údaje uvedené ve výzvě 2 proto neobstojí.
48. Žalobkyně shrnula, že předložené podklady tvoří logickou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které spolehlivě dokazují, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od předmětných dodavatelů ve tvrzeném rozsahu. Žalovaný neposuzoval důkazy ve vzájemných souvislostech, čímž porušil svou povinnost dle § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu.
49. Žalobkyně byla přesvědčena, že svědci popsali konkrétně průběh obchodní spolupráce s žalobkyní. Okolnost, že si svědci při výslechu nepamatovali jména brigádníků, nepůsobí nevěrohodnost jejich výpovědí, neboť výsledky proběhly s časovým odstupem několika let od rozhodné skutečnosti.
50. Dle žalobkyně nemohl žalovaný bez dalšího uzavřít, že zjištěné ceny se vztahovaly ke stejnému předmětu plnění na totožném místě. Není totiž patrné, jaké reklamní plochy se týkal správcem daně citovaný inzerát. Příliš vysoká cena plnění nebyla důvodem pro doměření daně, tím byla pochybnost o přijetí plnění. Žalovaný však nevysvětlil, proč údaj o ceně plnění založil pochybnost o jeho uskutečnění.
51. Žalobkyně uzavřela, že doměření daně pomůckami není nepřípustnou kombinací způsobů stanovení daně. Je nežádoucí, aby za téže zdaňovací období byla daň stanovena souběžně dokazováním a pomůckami. Daňový řád nezapovídá, aby v rámci daňového řízení došlo ke změně způsobu stanovení daně. Na počátku každé daňové kontroly je vedeno dokazování. Pokud by pomůcky nebylo možné z tohoto důvodu použít, pak by je správce daně nemohl použít téměř nikdy. Správce daně při dokazování zpochybnil účetnictví takovým způsobem, že jako celek ztratilo vypovídací schopnost o hospodaření žalobkyně. Proto měl správce daň doměřit za použití pomůcek.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

## III.

## Předchozí rozhodnutí městského soudu a rozsudek NSS

52. Městský soud žalobu zamítl svým rozsudkem ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 27/2021-92. Nejvyšší správní soud však tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 2. 8. 2023, č. j. 1 Afs 198/2022-78.
53. Nejvyšší správní soud shledal, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, neboť se opomenul vypořádat s námitkou žalobkyně, podle které správce daně nemohl požadovat doložení dalších důkazů nad rámec primární důkazní povinnosti (předložení formálně bezvadných daňových dokladů) dříve, než prokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle NSS s touto námitkou se bylo třeba vypořádat před tím, než soud začal hodnotit jednotlivé pochybnosti a reagovat na konkrétnější žalobní námítky.
54. Městský soud tuto Nejvyšším správním soudem deklarovanou vadu v tomto rozsudku napravuje a své úvahy ohledně této námítky uvádí níže zejména v bodech 68-72, 80-85, 96-99, 110 a 124-127 rozsudku.

## IV.

## Posouzení žaloby

55. Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez jednání, protože s tímto postupem oba účastníci řízení vyslovili souhlas, respektive nevyjádřili nesouhlas (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního).
56. 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).
57. **Ad 1)** Žalobkyně měla za to, že důkazní břemeno nemohlo přejít ze správce daně na žalobkyni, protože daňový řád institut přenesení důkazního břemene nezná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018). Správce daně tvrdil, že důkazní prostředky neprokazovaly přijetí zdanitelných plnění žalobkyní od jejích dodavatelů. Správce daně byl povinen prokázat konkrétní pochybnosti. To však ve výzvách k prokázání skutečností neučinil. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, správce daně po ní nemohl požadovat bez dalšího předložení dodatečných důkazů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Nekompatibilita a neplnění daňových povinností dodavateli nezpochybně přijetí zdanitelných plnění žalobkyní a nevede k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, nanejvýš může jít o podnět pro správce daně, aby se obchodní transakcí více zabýval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34, bod 27). Shodný závěr platí v případě virtuálního sídla a nedisponování dostatečným zázemím (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 9 Af 33/2017). Žalobkyně nebyla povinna prověřovat, zdali její dodavatelé zaměstnávají dostatek pracovníků, jaké mají prostory atd. (usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, věc C-610/19).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

58. Městský soud vypořádal tento žalobní bod, týkající se důkazního břemene v daňovém řízení, jako první, protože všechny ostatní žalobní námitky směřovaly proti přenesení důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobkyni.
59. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
60. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
61. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
62. Mezi účastníky řízení je sporné, zdali daňový řád upravuje přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. 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). Uneseli 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 upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (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).
63. Tento výklad daňového řádu odpovídá žalobkyní citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, bod 23: *„Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné korigovat názor stěžovatele, potažmo krajského soudu o „přechodu“ důkazního břemene. Důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stihá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

64. Městský soud shrnuje, že důkazní břemeno je upraveno v § 92 daňového řádu a nepřechází z daňového subjektu na správce daně a naopak, ale oba nesou své důkazní břemeno po celou dobu daňového řízení. To však neznamená, že se obsah důkazní povinnosti nevyvíjí v průběhu daňového řízení. Zákon nepředpokládá přenášení důkazního břemene, ale jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně. Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH prokazuje daňový subjekt nárok na odpočet daně předně pomocí daňového dokladu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, a ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Je však podstatné, že nárok na odpočet daně nemá základ pouze ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24). Má-li správce daně pochybnosti, že některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu neodpovídají skutečnosti, pak nelze nárok na odpočet uplatnit pouze předložením daňového dokladu, byť by měl zákonem požadované náležitosti. V takovém případě daňový doklad ztrácí svou výpovědní hodnotu a daňový subjekt musí svůj nárok prokázat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
65. Pokud žalovaný v bodech 16, 26 a 43 napadeného rozhodnutí použil slovní spojení „přenesení důkazního břemene“, nelze to chápat formálně, ale pouze jako popis situace, koho ohledně jakých okolností tíží důkazní břemeno. Z vymezení právního základu případu v bodech 12 až 14 napadeného rozhodnutí vyplývá, že tím žalovaný nerozuměl zánik důkazního břemene u správce daně a vznik nového důkazního břemene u žalobkyně, nýbrž vyjádření pochybností správcem daně ohledně přijetí zdanitelného plnění vedoucí k povinnosti žalobkyně prokázat svůj nárok na odpočet jiným způsobem (vizte body 40 a 45 napadeného rozhodnutí).
66. Z výše uvedeného vyplývá, že spor účastníků soudního řízení správního se ve skutečnosti netýká přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, ale otázky, zda každý subjekt unesl své důkazní břemeno. Žalobkyně měla za to, že předložila podklady, které přesvědčivě prokázaly její nárok na odpočet, zatímco žalovaný nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
67. Městský soud uzavírá, že žalobní námitka týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nedůvodná, protože oba účastníci zastávají obsahově shodný výklad § 92 daňového řádu, který se liší pouze formálně ve slovním popisu.
68. Městský soud tedy nadále posuzoval, zda správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a mohl po žalobkyni vyžadovat prokázání uskutečnění deklarovaných plnění nad rámec předložení bezvadných daňových dokladů. V obecné rovině lze se žalobkyní souhlasit, že správce daně musí prokázat důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění obchodní transakce, aby se opět aktivovalo důkazní břemeno žalobkyně (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71, body 29-34).
69. Městský soud však dospěl k závěru, že správce daně důvodné pochybnosti v jednotlivých výzvách k prokázání skutečností prokázal. Konkrétní důvody pro tento svůj závěr soud pro přehlednost uvádí níže u jednotlivých zpochybněných plnění. Důvodné pochybnosti správce daně totiž úzce souvisí s celkovým neunesením důkazního břemeno daňovým subjektem. Obě otázky se týkají daných obchodních transakcí, u kterých dochází

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v souladu s judikaturou k rozložení důkazního břemene. Městskému soudu se tedy jeví jako přehlednější, pokud je o celkovém procesu dokazování jednotlivých obchodních transakcí pojednáno uceleně na jednom místě.

70. Zde se soud vypořádá jen s obecnými námitkami žalobkyně uvedenými v části VI. žaloby.
71. K těmto soud uvádí, že správce daně nekladl bez dalšího k tíži žalobkyně nekontaktnost, virtuální sídla dodavatelů, nedisponování dostatečným zázemím, či platby v hotovosti. Tyto okolnosti jen podpořily konkrétní pochybnosti správce daně. Na těchto skutečnostech výzvy k prokázání skutečností nestojí. Ty stojí na konkrétních pochybnostech, které se týkají konkrétních obchodních transakcí deklarovaných žalobkyní (viz níže).
72. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že správce daně ve výzvách k prokázání skutečností místy poněkud nešťastně uvedl, že žalobkyní nebyly předloženy důkazní prostředky, kterými by uskutečnění plnění prokázala. V první řadě však podstatné není, jak správce daně svou výzvu formuloval, ale zda v ní uvedl důvody, které uskutečnění plnění, tak jak byly deklarovány, zpochybnily.
73. Dle soudu také správce daně těmito poznámkami primárně mínil sdělit, že uskutečnění plnění není postaveno najisto ani na základě dalších důkazů, které správce daně shromáždil před vydáním výzev k prokázání skutečností. Dle soudu není v rozporu se zákonem, aby při vydávání výzev k prokázání skutečností správce daně vycházel ze všech dosud shromážděných důkazů, včetně těch, které předložil daňový subjekt. Naopak je to vhodné. Těžko by totiž v době vydání výzev správce daně unesl své důkazní břemeno, pokud by sice daňové doklady byly neprůkazné, ale z dalších důkazů by již v tomto momentě vyplývalo, že plnění byla uskutečněna, tak jak byla deklarována.
74. Na základě těchto námitek tedy nelze dospět k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, či že by nepřipustně po žalobkyni vyžadoval doložení dalších důkazů nad rámec formálně bezvadných daňových dokladů.
75. **Ad 2)** Žalobkyně namítala, že závěr žalovaného ohledně neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění od společnosti 1 nemá oporu v daňovém spisu. Žalobkyně v průběhu dokazování doložila bezvadné daňové doklady a další důkazy, z nichž plyne, že skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění. Mezi daňovými doklady vystavenými společností 1 a daným plněním existuje auditní stopa, neboť dokumentují tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení.
76. Podle § 8 odst. 1 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.
77. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
78. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
79. Podle § 73 odst. 5 ZDPH neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

80. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno týkající se nároku na odpočet daně ve výši 1 846 320 Kč za plnění poskytnutá společností 1 ve zdaňovacích obdobích duben až červenec roku 2016 (bod 22 napadeného rozhodnutí). Jednalo se o tato zdanitelná plnění: pronájem kopírovacího stroje; pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; reklamní služby na TV obrazovkách a na velkoplošné plachtě v Plzni; a nahrávání LED obrazovek. Předmětem sporu je otázka, zdali správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti ohledně souladu tvrzeného zdanitelného plnění se skutečností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
81. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí správce daně prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Konkrétní rozhodné skutečnosti, které správce daně zpochybňuje, vyplývají z druhu nároku uplatněného daňovým subjektem. Nárokují-li žalobkyně odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, musí prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění doopravdy došlo, a v jakém rozsahu se tak stalo, ale také to, že jí zdanitelné plnění poskytl plátce uvedený na daňovém dokladu, případně jiný plátce DPH (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, body 34, 38, 40 a 41). Nárok na odpočet daně je podmíněn tím, že poskytovatel plnění byl plátcem DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28, bod 42). Dle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 5 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Městský soud proto zjišťoval, zda správce daně ve výzvě 1 vyjádřil vážné a důvodné pochyby ohledně uskutečnění zdanitelného plnění.
82. Správce daně na str. 39 výzvy 1 shrnul, že žalobkyně sice předložila formálně bezvadné daňové doklady, ale tyto neprokazovaly kdy, jak, kolik a kým bylo zdanitelné plnění dodáno, tj. zda se plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Správce daně se zabýval konkrétními zdanitelnými plněními od společnosti 1 na str. 19 až 21 výzvy 1:
- a) Ve vztahu k plnění v podobě záznamů z různých LED obrazovek umístěných v Praze a dalších místech v ČR žalobkyně předložila rámcovou smlouvu uzavřenou 4. 1. 2016 na dobu neurčitou, jejímž předmětem bylo zajištění záznamů odvysílaných reklamních spotů na velkoplošných světelných obrazovkách. Materiály měly být předány elektronicky nebo na záznamovém médiu. Základní měsíční cena za jednu obrazovku v Praze byla 68 000 Kč a mimo Prahu 74 000 Kč, ledaže jednotlivá objednávka určí jinak. Správce daně obdržel objednávky záznamu bez číselného označení, a to na 11 obrazovek v Praze a 10 obrazovek v ČR, a to pro období 1. 4. 2016 – 30. 4. 2016; 1. 5. 2016 – 31. 5. 2016; 1. 6. 2016 – 30. 6. 2016; a 1. 7. 2016 až 31. 7. 2016. Délka záznamu z každé světelné obrazovky musela činit alespoň 60 minut. Žalobkyně správci daně sdělila, že předávací protokoly nemá a vysvětlila, že záznamy přebírala na flash discích či externích discích tak, že jí je kameraman předal a ona je poté nahrála na svůj disk.
  - b) Žalobkyně předložila smlouvu na dobu neurčitou o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016, jejímž předmětem byl pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje Bizhub C 220 od výrobce Konica Minolta Ltd. Japan (dále jen „kopírovací stroj“). Ve smlouvě bylo uvedeno, že cena byla stanovena po pečlivé kalkulaci ve výši 170 000 Kč. Žalobkyně doplnila, že šlo o pronájem tonerů a tiskových válců,
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

společnost 1 poskytovala servis zařízení a dodávala chybějící materiál. Žalobkyně blíže nevysvětlila, jakým způsobem byla cena stanovena.

- c) Dalším zdanitelným plněním byl pronájem kopírovacího stroje. Žalobkyně předložila smlouvu o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 sjednanou na dobu neurčitou. Smlouva uváděla, že smluvní strany po pečlivé kalkulaci určily cenu 230 000 Kč za měsíční služby. Žalobkyně nedoložila správci daně konkrétní důkazní prostředek pro stanovení ceny.
- d) Ve věci zdanitelného plnění ve formě reklamy na osobních automobilech s motivem „BONUSS CZ“ žalobkyně předložila fotodokumentaci 4 osobních aut. Správce daně však nezjistil, kdo konkrétně tuto reklamu poskytoval.
- e) Poslední správcem daně zpochybňované zdanitelné plnění spočívalo v poskytnutí reklamní plachty na adrese Přemyslova 7, Plzeň. Žalobkyně předložila smlouvu o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 na dobu neurčitou, jejímž předmětem bylo poskytování reklamy formou velkoplošné plachty na domě v ulici Prokopova č. 1, 130 00 Praha – Žižkov. Dle čl. 1 bod 1.1 bylo smluvní povinností též umístění velkoplošné reklamy dle instrukce žalobkyně na dům v ulici Přemyslova č. 7, Plzeň. Cena byla smluvními stranami ujednána ve výši 160 000 Kč za měsíc. Žalobkyně k rozporu ve smlouvě (poskytování služeb v Plzni a Praze) uvedla, že se jednalo o chybu v psaní, protože plachta byla dříve umístěna v Praze a momentálně se nachází v Plzni. Správce daně nepřihradil ke smlouvě žádné zdanitelné plnění, neboť nenalezl žádnou shodu v předmětu plnění či v jeho ceně.
83. Správce daně též zjistil místním šetřením na adrese Cacovice 63/2, Brno, že tam společnost 1 nesídlí, tj. šlo o virtuální sídlo. Správce daně se pokusil uskutečnění zdanitelných plnění sám ověřit, a proto společnosti 1 zaslal dne 14. 6. 2017 výzvu k umožnění provedení místního šetření na adrese, kterou měla společnost 1 správci daně sdělit do tří dnů od doručení výzvy. Výzva byla doručena fikcí a společnost 1 na ni nereagovala. Správci daně se tak nepodařilo svou vlastní aktivitou ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění společností 1.
84. Městský soud připomíná, že předložením formálně bezvadných dokladů dle § 29 ZDPH žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno, což ale samo o sobě neodůvodňuje přiznání nároku na odpočet DPH, pokud správce daně vyjádří vážné a důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně na str. 39 výzvy 1 shledal, že žalobkyně neprokázala auditní stopu mezi předmětnými daňovými doklady a poskytnutým plněním. Nejvyšší správní soud vysvětlil auditní stopu v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, následovně: *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“*
85. Městský soud poznamenává, že správce daně poukazoval především na sjednané ceny, které byly přemrštěné, a nebylo zřejmé, jak byly sjednány. Z daňových dokladů také nevyplývalo, v jakém rozsahu či množství měly být služby a zboží žalobkyni poskytnuty, jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí (bod 26). To je dle soudu zásadní, neboť Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prokázání rozsahu poskytnutých plnění je nezbytnou podmínkou pro uznání odpočtu daně na vstupu. Městský soud dospěl k závěru, že správce daně průkaznost daňových dokladů důvodně zpochybnil.

86. Na tomto závěru nic nemění, jak již soud uvedl výše, že správce daně ve výzvě místy poněkud nešťastně uvedl, že žalobkyní nebyly předloženy důkazní prostředky, kterými by uskutečnění plnění prokázala. Tím však dle soudu mínil, že uskutečnění plnění není postaveno najisto ani na základě dalších důkazů, které správce daně shromáždil před vydáním výzev k prokázání skutečností. Těžko by totiž v době vydání výzev správce daně unesl své důkazní břemeno, pokud by sice daňové doklady byly neprůkazné, ale z dalších důkazů by již v tomto momentě vyplývalo, že plnění byla uskutečněna, tak jak byla deklarována. Nakonec podstatné není, jak správce daně svou výzvu formuloval, ale zda v ní uvedl důvody, které uskutečnění plnění, tak jak byly deklarovány, zpochybnily.
87. Městský soud se tedy dále zabýval otázkou, zda žalobkyně své důkazní břemeno ohledně plnění od společnosti 1 unesla.
88. Žalobkyně k plnění ad a) dle výzvy 1 doložila společně s fakturami též rozpis jednotlivých obrazovek, z něhož vyplýval počet záznamů za měsíc a relativně určité místo reklamní kampaně (např. „Praha 4 - Jižní spojka směrem do centra“), ale nikoli uskutečnění a převzetí plnění (datum, místo, osoba přebírajícího). Městský soud ze správního spisu (část KON1) ověřil, že obdobný závěr platí pro zdanitelná plnění ad b) až e) podle výzvy 1, a to konkrétně: předání a převzetí spotřebního materiálu do kopírovacího stroje o určité jakosti a množství, převzetí kopírovacího stroje, a poskytnutí reklamní plachty v Plzni. Potisk čtyř automobilů nebyl sjednán v žádné ze smluv mezi žalobkyní a společností 1, pročež nebylo zřejmé, či povinnost byla potiskem aut splněna. Žalobkyně sice fotodokumentací doložila existenci aut s potiskem, ale neprokázala, kdo jí plnil a na základě čeho. Jednotlivými výtkami žalobkyně se soud zabýval v následujících odstavcích.
89. Žalobkyně má obecně pravdu, že cena za poskytované služby je otázkou smluvní svobody. Účel podnikání spočívá dle § 420 odst. 1 ObčZ v dosažení zisku. Z daňového spisu nevyplývá, že by žalobkyně svým právním jednáním sledovala jiný zájem. Zjistil-li správce daně při místním šetření dne 9. 5. 2017 na adrese Přemyslova 7, Plzeň, že pronájem venkovní plochy na tomto domě pro umístění plachty o rozměrech 7x6 metrů stojí 11 000 Kč měsíčně, mohl po žalobkyni důvodně požadovat vysvětlení, proč byla za tutéž službu ochotna zaplatit společnosti 1 dle čl. 3.1 smlouvy o provádění služeb ze dne 4. 1. 2016 částku 160 000 Kč za měsíc, tj. mnohem více, než bylo uvedeno ve veřejné nabídce ve výloze na ulici Přemyslova č. 7. Dle § 1722 ObčZ musí být plnění, které je předmětem závazku, majetkové povahy a odpovídat zájmu věřitele, i když tento zájem není jen majetkový. Zdanitelné plnění mělo majetkovou povahu, protože bylo ocenitelné v penězích, ale na první pohled nebylo zřejmé, jakou přidanou hodnotu žalobkyně získala zaplacením vyšší ceny za službu, která stála 11 000 Kč měsíčně. Žalovaný měl proto důvodnou pochybnost ohledně skutečného účelu právního jednání žalobkyně ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný nebyl povinen prokazovat, jaký způsob obchodování považoval v daném prostředí za obvyklý dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, bod 15, protože předmětný způsob sjednání ceny plnění byl neobvyklý bez ohledu na to, že předmětem transakce bylo poskytování reklamních služeb. Argument žalobkyně, že se nemuselo jednat o shodnou službu, neobstojí. Čl. 1.1 smlouvy zakládá závazek společnosti 1 umístit na dům na adrese

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Přemyslova 7, Plzeň, textilní plachtu s grafikou dle přání žalobkyně. Na téže adrese byla ve výloze umístěna veřejná nabídka s cenou 11 000 Kč měsíčně za plachtu.

90. Městský soud v obecné rovině souhlasí také s tvrzením žalobkyně, že nedoložení „pečlivé cenové kalkulace“ dle smluvních ujednání bez dalšího nevyvolává pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Shodný názor zastává Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, body 43 a 44, ale jen potud, „[p]okud daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně.“ Skutkové okolnosti případu před Nejvyšším správním soudem byly odlišné od nynějších, protože daňový subjekt prokázal dodání a zaplacení služeb. Žalobkyně naproti tomu neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti 1 v deklarovaném rozsahu v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Pochybnost správce daně nespočívala pouze v nedoložení výpočtu ceny, ale byla dále prohloubena tím, že jednotlivé smlouvy a faktury neobsahovaly konkrétní předmět plnění (s výjimkou smlouvy a faktur na pronájem kopírovacího stroje). Tyto okolnosti samy o sobě nejsou neobvyklé, jsou-li však posuzovány společně, zakládají důvodnou pochybnost stran přijetí plnění, neboť z nich nevyplývá, o jaké konkrétní plnění šlo a jakým způsobem byla stanovena cena. Pochybnost je zejména patrná v případě smlouvy, jejímž předmětem byl pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje a cena plnění byla sjednána ve výši 170 000 Kč. Není jasné, jaký spotřební materiál do kopírovacího stroje měl být dodán a v jakém rozsahu, pročež není zjevné, jak strany dospěly právě k částce 170 000 Kč.
91. Žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně ani výpovědi jednatelky společnosti 1. Jednatelka sice potvrdila spolupráci mezi žalobkyní a společností 1, ale její výpověď nebyla hodnověrná. Důvodů pro toto hodnocení je několik. Jednatelka nepředložila k předmětným zdanitelným plněním jakoukoli dokumentaci; jednatelka přislíbila správci daně doložit skutečnost, že účetnictví bylo předáno při převodu společnosti 1, svému slibu však nedostála; jednatelka tvrdila, že společnost 1 pořídila kopírovací stroje od společnosti Minolta (společnost Minolta na výzvu správce daně sdělila, že pro společnost 1 nevystavila v rozhodném období žádné daňové doklady); dále jednatelka tvrdila, že společnost 1 nakupovala spotřební materiál do kopírovacího stroje od společností Alza a KAST (obě společnosti shodně uvedly, že společnost 1 nevystavily v rozhodném období žádné daňové doklady). Svědkyně nebyla schopná uvést dodavatele společnosti 1, ani jméno byt jen jednoho z brigádníků, které společnost 1 používala ke smluvnímu plnění. Výpověď jednatelky se navíc podobala výpovědi pana V. M., který také popsal různé konkrétní okolnosti týkající se plnění, vyjma jmen brigádníků a obchodních partnerů.
92. Žalovaný nepožadoval po žalobkyni prokázání něčeho, co sama netvrdila. Žalovaný v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazoval okolnosti vyvracející věrohodnost výpovědi jednatelky. Je přirozené, že v takovém případě šlo o okolnosti, které se týkaly činnosti společnosti 1, o níž jednatelka vypovídala. Nevěrohodnost výpovědi jednatelky společnosti 1 neznamena, že žalobkyně musí prokazovat, od koho společnost 1 získala plnění, které měla následně poskytnout žalobkyni, s kým společnost 1 spolupracovala, nebo kým plnila. Nevěrohodnost výpovědi značí, že tento důkaz nemohl společně s ostatními důkazy vytvořit celistvý a konkrétní obraz o poskytování služeb ve smyslu bodu 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38. Žalobkyně měla proto jiným důkazem doložit, že ke zdanitelnému plnění došlo právě tak, jak deklarovala v daňovém tvrzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

93. Městský soud souhlasí s názorem žalobkyně, že po svědcích nelze s odstupem několika let požadovat přesné vyličení skutkového děje, včetně jmen zúčastněných osob (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26). Toto obecné pravidlo nicméně neodpovídá okolnostem posuzované věci. Žalovaný nepožadoval, aby svědkyně vyjmenovala osoby jednající jménem dodavatelů společnosti 1, ale dodavatele samotné. Takový požadavek není s ohledem na obvyklé vedení obchodního styku přehnaný. Ostatně svědkyně podrobně popsala průběh jednotlivých zdanitelných plnění. Svědkyně mohla obchodní partnery společnosti 1 doložit pomocí smluv, které s nimi uzavřela. Obdobný závěr platí v případě brigádníků. Svědkyně sice nebyla povinna z paměti znát jména brigádníků, avšak nic nebránilo tomu, aby je dodatečně doložila. Společnost 1 plnila zejména pomocí brigádníků, o čemž měla vést záznam. Neznalost těchto základních údajů, společně s prokázanou nepravdivostí tvrzení ohledně plnění od společností Minolta, Alza a KAST, vyvolává důvodné pochybnosti o výpovědní hodnotě jednatelčiných tvrzení. Kromě toho je neobvyklé, že si svědek V. M., který vypovídal za společnosti 2 a 3, nevzpomněl na totožné údaje jako jednatelka společnosti 1. Tato okolnost nicméně byla při hodnocení důvěryhodnosti svědkyně pouze doplňková.
94. Žalovaný neporušil při posuzování výpovědi jednatelky zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nepopíral, že svědkyně potvrdila přijetí zdanitelných plnění žalobkyní, ale konstatoval, že výpověď nebyla věrohodná. Žalovaný uvedl pádné důvody, proč výpovědi nevěřil. Žalovaný neposuzoval výpověď jednatelky společnosti 1 samostatně, ale společně s ostatními okolnostmi, které v daňovém řízení vyšly najevo, např. vyjádřeními dožádaných obchodních společností; nesplněním příslibu svědkyně dodatečně poskytnout rozhodné dokumenty; neuvedením jména žádného z brigádníků nebo obchodní firmy dodavatelů společnosti 1. Soulad tvrzení svědkyně s žalobkyní předloženými dokumenty sám o sobě nečiní ve světle výše popsanych zásadních nedostatků výpověď hodnověrnou.
95. Městský soud shrnuje, že žalobkyně nepředložila žádné dodací listy, předávací protokoly či jiné důkazy, které by potvrdzovaly přijetí zdanitelného plnění od společnosti 1 v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti správce daně stran auditní stopy byly řádně odůvodněné. Žalobkyně byla povinna prokázat své tvrzení dodatečnými důkazy. Žalobkyně navrhla svědeckou výpověď, kterou však správce daně vyhodnotil jako nevěrohodnou. Daňové přiznání žalobkyně ohledně splnění podmínek § 72 a § 73 ZDPH pro odpočet DPH na vstupu zůstalo pouze v rovině tvrzení. Žalobní námitka proto není důvodná.
96. **Ad 3)** Žalobkyně byla přesvědčena, že prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH ze zdanitelných plnění od společnosti 2. Žalobkyně k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti 2 v rámci daňové kontroly předložila bezvadné daňové doklady; evidence pro účely DPH; smlouvy o provádění služeb; plnou moc udělenou panu V. M. k zastupování společnosti 2 ze dne 28. 7. 2016; objednávky jednotlivých obrazovek; záznamy z akce Memoriál Luboše Tomíčka; fotografie z provozovny na adrese Přemyslova 7, Plzeň. Nedoložení dodacích listů není významné, protože přijetí deklarovaného plnění bylo osvědčeno svědeckou výpovědí. Svědek svojí výpovědí potvrdil, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi 2 a 3 probíhala, co bylo předmětem obchodní spolupráce, jakým způsobem probíhala a v jakém rozsahu byla plnění poskytována.
97. Žalobkyně při zahájení daňové kontroly sdělila správci daně, že společnost 2 jí poskytovala téměř totožné služby jako společnost 1, a sice: pronájem kopírovacího stroje; pronájem Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; reklamní služby na TV obrazovkách a na velkoplošné reklamní plachtě v Plzni; nahrávání LED obrazovek; zajištění produkčních a organizačních věcí při pořádání memoriálu Luboše Tomíčka; a výrobu a tisk propagačních materiálů k akci Žofín 2016. Žalobkyně konkrétně uplatňovala nárok na odpočet DPH za zdaňovací období srpen – listopad 2016 ve výši 2 815 680 Kč.

98. Mezi účastníky soudního řízení není sporné, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno. Žalobkyně však rozporuje, stejně jako v případě druhého žalobního bodu, že správce daně důvodně zpochybnil předložené podklady.
99. Správce daně se plněním od společnosti 2 věnoval na s. 21 až 24 výzvy 1:
- Žalobkyně předložila rámcovou smlouvu ze dne 28. 7. 2016, jejímž předmětem bylo zajištění záznamů odvysílaných reklamních spotů na velkoplošných světelných obrazovkách. Základní měsíční cena této služby byla sjednána na 68 000 Kč pro obrazovky v Praze a 74 000 Kč pro obrazovky v ČR, ledaže konkrétní objednávka stanoví jinak. Správce daně obdržel objednávky na záznamy 11 obrazovek v Praze a 9 obrazovek v ČR. Délka každého záznamu měla činit alespoň 60 minut. K předání mělo dojít elektronicky, nebo na záznamovém médiu. Cena v objednávkách byla odlišná od smluvní ceny, a to 65 000 Kč pro záznam z Prahy a 70 000 Kč mimo Prahu. Žalobkyně konstatovala, že předávací protokoly neexistují a doložila záznamy z 10 obrazovek za měsíc listopad 2016 s celkovou délkou záznamu 29 minut 16 sekund. Následně na žádost správce daně žalobkyně předložila záznamy z 10 obrazovek za měsíce říjen a prosinec 2016 v celkové délce 16 minut a 49 sekund.
  - K pronájmu kopírovacího stroje byla doložena smlouva o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016. Její obsah byl totožný se smlouvou uzavřenou se společností 1. Cena byla stanovena na 220 000 Kč za měsíc služeb. Správce daně neobdržel žádný důkaz, který by osvědčil, že cena byla vskutku stanovena „po pečlivé kalkulaci“.
  - Předmětem smlouvy o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016 byl pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje. Cena byla stanovena na 150 000 Kč měsíčně. Žalobkyně na výzvu sdělila správci daně, že šlo o pronájem tonerů a tiskových válců, jakož i servisu. Pečlivou kalkulaci žalobkyně nedoložila.
  - Reklama na domě v Plzni byla upravena ve smlouvě o provádění služeb ze dne 1. 8. 2016. Šlo o závazek v podobě poskytování reklamy pomocí velkoplošné plachty upevněné na domě v ulici Přemyslova č. 7. Cena byla ujednána ve výši 145 000 Kč měsíčně. Žalobkyně nedoložila, jakým konkrétním způsobem byla cena vypočtena. Správce daně provedl v místě plnění šetření a zjistil, že odpovědným vedoucím byla pan. V. M. (zástupce společnosti 2) a na domě byla umístěna plachta s informacemi žalobkyně a svítící banner. Ve výloze se nacházela nabídka pronájmu venkovní plochy pro reklamu, a to 11 000 Kč měsíčně za plachtu o rozměrech 7x6 metrů.
  - Žalobkyně předložila další smlouvu o provádění služeb uzavřenou dne 1. 8. 2016, jejímž předmětem bylo poskytnutí reklamního času na třech televizních obrazovkách v provozovně na adrese Přemyslova č. 7, Plzeň. Cena činila 192 000 Kč měsíčně. Správce daně při místním šetření zjistil, že na dané adrese se nachází dům se sedmi kopírovacími stroji a dvěma televizními obrazovkami, z nichž jedna nebyla zapnutá a na druhé se měnila loga nebo názvy různých společností.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Žalobkyně na výzvu správce daně doložila fotografii o umístění třetí obrazovky ve výloze provozovny. Při šetření dne 9. 5. 2017 správce daně zjistil, že ve výloze byl uložen nabídkový list, který uváděl cenu 1 000 Kč měsíčně za reklamu na televizních obrazovkách v prodejně.

- f) Správce daně při ústním jednání dne 18. 5. 2017 požadoval po žalobkyni předložení smlouvy týkající se memoriálu Luboše Tomíčka a důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně doložila flash disk obsahující video prezentaci, video z průběhu akce, fotodokumentaci, prezentaci s vyhodnocením závodu a zdokumentovaný propagační materiál. Správce daně uzavřel, že tyto podklady osvědčily pouze to, že se akce dne 19. 9. 2016 uskutečnila, smlouvu však žalobkyně nepředložila. Dle správce daně byl předmět plnění na daňových dokladech obecný a nebylo z něj patrné, jaké konkrétní zdanitelné plnění bylo poskytnuto.
- g) Ve věci výroby a tisku propagačních materiálů k benefiční akci Žofín 2016 žalobkyně doložila smlouvu o zajištění tiskových a propagačních služeb a víceprací ze dne 30. 9. 2016 na akci v paláci Žofín, jež byla uzavřena se společností 3. Předložené daňové doklady byly přesto vystaveny společností 2. Správce daně proto při ústním jednání dne 18. 5. 2017 požadoval, aby žalobkyně prokázala nárok na odpočet plynoucí z daňových dokladů společnosti 2. Žalobkyně doložila flash disk obsahující video pozvánky, videa z akce, fotodokumentaci a zdokumentovaný propagační materiál. Tyto důkazy dle správce daně pouze osvědčily, že se akce na Žofíně dne 11. 11. 2016 uskutečnila, smlouvu žalobkyně nicméně nepředložila. Předmět plnění uvedený na daňových dokladech byl pouze obecný a nebylo z něj patrné, jaké určité plnění společnost 2 poskytla.

100. Městský soud i zde dospěl k závěru, že správce daně průkaznost daňových dokladů důvodně zpochybnil. Ani v tomto případě z daňových dokladů nevyplývalo, v jakém rozsahu či množství měly být služby a zboží žalobkyni poskytnuty. Nejasná byla také otázka stanovení ceny. U některých plnění nebylo ani zřejmé, co mělo být plněno. Tyto pochybnosti, které se týkají rozsahu přijatých plnění, jsou dle soudu dostatečné pro zpochybnění průkaznosti daňových dokladů.

101. Městský soud se tedy dále zabýval otázkou, zda žalobkyně své důkazní břemeno ohledně plnění od společnosti 2 unesla.

102. V rozsahu, v němž se tato žalobní námitka překrývá s žalobní námitkou č. 2, odkazuje městský soud na odůvodnění druhého žalobního bodu. Jde o skutkově obdobné případy. Soud se zvláště vypořádal se zdanitelnými plněními ad a), f) a g) [dle výše uvedeného členění správce daně] a tvrzením žalobkyně, že nedoložení dodacích listů nebylo rozhodné, neboť svědek V. M. osvědčil uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.

103. Žalobkyně v případě plnění ad a) na výzvu správce daně předložila záznamy vysílání reklam. Tyto podklady nenahradily nepředložené dodací listy, protože neodpovídaly smluvnímu ujednání (čl. 1.3), že délka záznamu musí být alespoň 60 minut. Žalobkyně doložila 10 záznamů za měsíc listopad roku 2016 v celkové délce 29 minut 16 sekund a 10 záznamů za období říjen a prosinec roku 2016 v délce 16 minut 49 sekund. Ani jeden ze záznamů nedosahoval délky alespoň 60 minut. Pochybnosti žalovaného ohledně přijetí tohoto zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu proto zůstaly nevyvráceny.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

104. Obě plnění ad f) a g) vykazovala obdobné nedostatky: daňové doklady obsahovaly obecný předmět plnění a smlouvy žalobkyně nepředložila, resp. v případě ad g) ano, ale šlo o smlouvu se společností 3, zatímco faktury na toto plnění byly vystaveny společností 2. Žalobkyně sice dodala fotodokumentaci, videa a propagační materiály, které dokládaly, že se akce uskutečnily, ale nebylo z nich patrné, které konkrétní plnění jí společnost 2 poskytla. Žalobkyni se nepodařilo prokázat přesvědčivou auditní stopu.
105. Žalobkyně navrženou svědeckou výpověď pana V. M. chtěla prokázat, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi 2 a 3 probíhala, co bylo předmětem obchodní spolupráce, jakým způsobem probíhala a v jakém rozsahu byla plnění poskytována. Pan V. M. uvedl, že kopírovací stroj zakoupil z Německa nebo Slovenska od obchodního zástupce Minolty, jehož jméno si nepamatoval. Pořizovací cena se dle vyjádření svědka pohybovala v řádech statisíců korun, částku však neupřesnil. Spotřebním materiálem byly tonerové sady, vývojnice, zobrazovací přenosová jednotka, kancelářský papír, samolepící folie a etiketová folie; množství však svědek nevymezil. Svědek přislíbil doložit právní titul k umístění velkoplošné reklamy na dům, což ale neučinil. Záznamy odvysílaných reklamních sporů nahrávali brigádníci, které svědek nebyl s to identifikovat. Technická zařízení pro záznamy obrazovek a DVD nosiče svědek pořizoval v Electro Worldu nebo Datartu. Obě společnosti na výzvu správce daně uvedly, že pro společnosti 2 a 3 nebo pana V. M. nevystavily žádné daňové doklady. Dále svědek uvedl, že pro memoriál Luboše Tomíčka zajistil společnost, která natáčela závod na kamery a dojednal s ní vysílání na obrazovky na stadionu, název této společnosti si však již nepamatoval. Propagační materiály vyráběl sám svědek, případně další společnosti, jejichž jména si nepamatoval. Na zajištění zakázky se podíleli brigádníci, ale svědek neznal jejich jména či počet. Ohledně výroby a tisku propagačního materiálu pro akci Žofín 2016 svědek vypověděl, že předložené daňové doklady byly stornovány, protože je společnost 2 vystavila omylem.
106. Žalobkyně jako daňový subjekt odpovídá za to, že o své činnosti vede patřičné záznamy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61; a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, bod 42). Aby mohla výpověď jednatele společnosti 2 nahradit dodací listy či předávací protokoly jako rozhodný důkaz, musela by poskytnout povšechný, ucelený a bezrozporný přehled o spolupráci mezi společností 2 a žalobkyní. Svědecká výpověď těmto požadavkům nedostála. Svědek nebyl schopen označit žádného ze svých dodavatelů, nebyl s to identifikovat byť jen jednoho brigádníka, kterým společnost 2 své závazky plnila. Svědek dodatečně nedoložil dohody o provedení práce, které měl mít uzavřené s brigádníky, ani právní titul k umístění velkoplošné reklamy na dům v ulici Přemyslova č. 7, Plzeň. Svědecká výpověď, že společnost 2 spolupracovala s žalobkyní, proto zůstala jen v rovině tvrzení, které nebylo podloženo konkrétními věrohodnými údaji.
107. Žalovaný nepochybil, když výpověď nehodnotil mírněji s ohledem na běh času. Správce daně provedl svědeckou výpověď pana V. M. dne 21. 2. 2018 a jejím předmětem byla zdanitelná plnění za období srpen až listopad roku 2016 od společnosti 2 a za září až prosinec 2016 od společnosti 3. Rok a půl nepředstavuje natolik zásadní časový odstup, aby svědek zapomněl údaje o všech dodavatelích společností 2 a 3 a brigádnících. Nedává smysl, aby správce daně hodnotil výpověď svědka týkající se rok a půl starých skutečností jako věrohodnou a aby současně bylo v pořádku, že svědek neuvedl ani jednoho dodavatele či brigádníka, protože již od rozhodné skutečnosti uplynul rok a půl. Vliv běhu času na výpověď člověka lze posuzovat odlišně pouze v případech, že jde o skutečnosti, které se udály
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v rozdílných okamžicích v minulosti, a tento rozdíl není z hlediska fungování lidské paměti zanedbatelný. To však není tento případ, neboť společnosti 2 a 3 měly plnit žalobkyni pomocí subdodavatelů a brigádníků v předmětných zdaňovacích obdobích. Pokud tedy žalobkyně zastává názor, že výpověď svědka V. M. ohledně vzájemné spolupráce byla přesvědčivá, byť se týkala rok a půl staré okolnosti, pak nelze než uzavřít, že je pochybné, pokud si svědek po uplynutí stejné doby nevybavil žádné dodavatele společností 2 a 3, ani jejich brigádníky.

108. Soud podotýká, že neurčitost výpovědi není jediným důvodem její snížené důkazní hodnoty. Svědek uvedl, že technická zařízení pro záznamy z obrazovek a DVD nosiče pořizoval v Electro Worldu nebo Datartu. Tyto obchodní společnosti na výzvu správce daně sdělily, že společnostem 2 a 3 nebo panu V. M. nevystavily žádný daňový doklad. Žalobkyně konstatovala, že šlo o anonymní nákup digitálních kamer a DVD do 10 000 Kč, ke kterému byl vystaven zjednodušený daňový doklad. Nicméně svědek žádnou účtenku z nákupu kamer a nosičů správci daně nedoložil, protožež bylo pochybné, jakými prostředky společnost 2 plnila svůj závazek pořizovat záznamy z reklamních spotů. Okrajově lze uvést, že si svědek V. M. nepamatoval stejný druh údajů (dodavatele, jména brigádníků) jako jednatelka společnosti 1.
109. Žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí neuvedl, které konkrétní platby překročily zákonnou hranici pro platby v hotovosti, ani o jaký určitý limit šlo. Není proto jasné, při jakém obchodu se žalobkyně měla dopustit nezákonného jednání. Toto pochybení žalovaného však nedosahuje míry odůvodňující zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 soudního řádu správního. I kdyby totiž žalovaný nekladl k tíži žalobkyně, že některé transakce přesáhly zákonnou mez pro platby v hotovosti, stále by platilo, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Napadené rozhodnutí proto ob stojí.
110. Městský soud uzavírá, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Tento nedostatek nebyl odstraněn ani navrženou výpovědí. Svědecká výpověď pana V. M. byla neurčitá, protožež netvořila s ostatními důkazy řetězec spolehlivě vypovídající o uskutečnění plnění. Žalobní námitka není oprávněná.
111. **Ad 4)** Žalobkyně namítala, že prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH ze zdanitelných plnění od společnosti 3. Společnost 3 ve vyjádření ze dne 18. 9. 2017 potvrdila poskytnutí předmětných služeb a doložila obchodní dokumentaci prokazující uskutečnění plnění. Skutečnost, že společnost 3 neměla formálně zapsanou žádnou provozovnu, nesnižuje hodnověrnost svědka, který vypověděl, ve kterých prostorách prováděl činnost pro žalobkyni.
112. Pokud jde o důvodné pochybnosti, ty jsou popsány ve Výzvě 1 na s. 25 – 35. Správce daně opět vyjádřil relevantní pochybnosti především o druhu a rozsahu plnění, který nebyl z poskytnutých dokladů zřejmý. I zde tedy dle soudu správce daně své důkazní břemeno unesl a bylo na žalobkyni, aby tyto pochyby vyvrátila a plnění v daném rozsahu prokázala.
113. Tato žalobní námitka se ve velké míře překrývá s žalobní námitkou 2 a 3 (žalobkyně o plnění od této společnosti pojednává dohromady, ve stejné části žaloby jako u společnosti 2). Městský soud proto odkazuje na odůvodnění žalobního bodu 2 a 3 výše.
114. Soud se zvláště zabýval argumentem žalobkyně, že společnost 3 ve vyjádření ze dne 18. 9. 2017 potvrdila poskytnutí předmětných služeb a doložila obchodní dokumentaci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prokazující uskutečnění plnění, a také tvrzením, že důvěryhodnost svědka V. M. nebyla snížena kvůli chybějící provozovně společnosti 3.

115. Žalobkyně v bodě 35 žaloby vypočetla všechny podklady, které správci daně doložila k prokázání zdanitelného plnění od společnosti 3; v bodě 36 žaloby bez bližší argumentace konstatovala, že tyto listinné důkazy dokládají přijetí plnění od společnosti 3; a upozornila, že žalovaný důkazy nehodnotil ve vzájemné souvislosti, ani v souvislosti s výpovědí pana V. M. Žalobkyně nevyjádřila konkrétní důvody nesouhlasu s hodnocením jednotlivých důkazů správcem daně, správní soud proto tvrzení žalobkyně přezkoumal v obecné rovině (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
116. Žalovaný se těmito důkazy věnoval na str. 10 až 15 napadeného rozhodnutí. Městský soud ověřil, že žalovaný, srozumitelně a přehledně popsal důvody, proč předloženým důkazům neuvěřil. Hlavní argument žalovaného spočíval v tom, že žalobkyně sice předložila daňové doklady, ale na výzvu správce daně již nebyla s to prokázat, že předmětné zdanitelné plnění skutečně přijala. Žalovaný se vypořádal s dodatečně předloženými dodacími listy, jejichž výpovědní hodnotu posuzoval společně s vyjádřeními žalobkyně a předloženými smlouvami. Žalovaný měl za to, že dodací listy neosvědčovaly přijetí plnění v určitém množství, typu a velikosti. Žalovaný neopomenul vyhodnotit ani fotodokumentaci a vzorky hlavičkového papíru a vinné etikety. Dle žalovaného z těchto důkazů nevyplývalo, kým a v jakém rozsahu bylo zdanitelné plnění žalobkyni poskytnuto. Soud podotýká, že žalovaný v celé řadě případů žalobkyni opakovaně žádal o doložení písemného potvrzení o převzetí zakázek dle čl. 4.1 daných smluv, ale žalobkyně žádné potvrzení nepředložila. To znamená, že žalovaný hodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti, nikoli pouze samostatně.
117. Městský soud souhlasí s úvahou žalovaného. Žalobkyně dodala vzorky přebalovacího materiálu; vzorky hlavičkového papíru a vinné etikety; fotografie firemních prezentací; vzorky reklamních letáků z akcí Souboj Titánů 2016 a Galavečer boxu K1, jakož i fotografie z těchto akcí. Jenže tyto důkazy prokazovaly pouze uskutečnění akcí a existenci vzorků, nikoli přijetí zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti 3 ve sjednané jakosti a rozsahu. Z tohoto důvodu nebyly důkazy dostatečné pro unesení důkazního břemene stran nároku na odpočet DPH na vstup.
118. Soud se následně zabýval vlivem virtuálního sídla žalobkyně na věrohodnost výpovědi svědka (pana V. M.). Správce daně zjistil, že společnost 3 měla v obchodním rejstříku uvedené sídlo na adrese Růžová 1, Praha 1. Jednalo se o činžovní dům, v němž sídlila advokátní kancelář AK Růžová, která nabízela prodej obchodních společností na klíč. Sídlo společnost 3 bylo virtuální. Svědek popsal způsob, kterým společnost 3 žalobkyni plnila: služby v oblasti tisku prováděl svědek na kopírovacích strojích umístěných v kopírovacím centru v Plzni; větší zakázky uskutečňoval subdodavately, stejně jako potisk reklamních předmětů. Svědeckou výpověď nelze posuzovat samostatně. Z předložených smluv vyplývá, že společnost 3 měla žalobkyni poskytovat rozsáhlé plnění v řádech statisíců až milionů Kč. Nejednalo se o zanedbatelné zakázky, protože lze rozumně usuzovat, že svědek potřeboval k řádnému plnění náležitě personální, materiální a technické zázemí. Svědek nebyl s to uvést byt jen jednoho svého subdodavatele nebo brigádníka, ačkoli sám tvrdil, že k některým plněním využíval subdodavatele a brigádníky. Jediným technickým zázemím společnosti 3 bylo kopírovací centrum v Plzni, které obsahovalo kopírovací stroje a televizní obrazovky. Věřohodnost výpovědi svědka V. M. nebyla zpochybněna jen v důsledku virtuálního sídla společnosti 3, ale zejména kvůli nedostatečnému vybavení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

provozovny společnosti 3. Svědek nepodal přesvědčivou odpověď na otázku, jakým způsobem společnost 3 žalobkyni plnila ve smluveném rozsahu.

119. Žalobní námitka není důvodná.

120. **Ad 5)** Dle žalobkyně bylo napadené rozhodnutí nezákonné také ve vztahu k plnění od společnosti 4, které žalobkyně řádně prokázala dle § 72 a § 73 ZDPH. Žalobkyně v daňovém řízení jako důkaz předložila zprávu o reklamě a propagaci za rok 2016. Z této zprávy je patrné, že reklamní kampaň dle smlouvy o reklamě ze dne 1. 4. 2016 byla realizována, a to ve sjednaném rozsahu. Logo žalobkyně bylo propagováno ujednaným způsobem v rámci závodních víkendů závodů FIA střední Evropy a ESET V4 CUP. Žalovaný tvrdil, že reklama byla provozována na čtyřech z pěti závodů, proto měl žalobkyni přiznat nárok na odpočet DPH v poměrné části. Žalobkyni byl však nárok odepřen, jako by se žádná reklama neuskutečnila. Ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu umožňuje daň stanovit ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Žalobkyně navrhovala výslech svědka P. K. k prokázání, že rozsah reklamy poskytnutý ze strany společnosti 4 odpovídal dohodě smluvních stran. Výslech svědka však žalovaný odmítl v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71) provést s odkazem na jeho omezenou svéprávnost. Nejedná se však o zákonný důvod pro nevyšlechnutí svědka.

121. Tato žalobní námitka se týkala dokázání přijetí zdanitelných plnění za zdaňovací období duben až prosinec roku 2016 od společnosti 4. Žalobkyně předložila smlouvu o reklamě ze dne 1. 4. 2016, dodatek č. 1 k této smlouvě, a smlouvu o vzájemné spolupráci ze dne 1. 4. 2016.

122. Předmětem smlouvy o reklamě bylo poskytnutí reklamních služeb v rámci závodní činnosti týmu Appstores motorsport, jehož provozovatelem byla společnost 4, a to v následujícím rozsahu:

- umístění loga žalobkyně na závodním voze (bod 2.1.1.)
- umístění reklamy žalobkyně na panelu v tiskové konferenci a umístění loga ve VIP zázemí týmu poskytovatele (bod 2.1.2.)
- umístění reklamy žalobkyně na www stránkách a plakátech týmu (bod 2.1.3.)
- umístění reklamy žalobkyně na propagačních tištěných materiálech (bod 2.1.4.)
- poskytnutí tří VIP vstupenek žalobkyni na každý závodní víkend (bod 2.1.5.)
- pozvání žalobkyně na každé testování týmu v ČR i zahraničí a nabídnutí možnosti prezentace jeho obchodních partnerů a umožnění vybraným osobám ze strany žalobkyně ukázkové svezení ve sportovním voze řízeném profesionálním jezdcem týmu (bod 2.1.6.)
- zařazení žalobkyně do systému převodu reklam a propagace Appstores prostřednictvím svých obchodních partnerů (bod 2.1.7.)
- žalobkyně má právo využít všech kontaktů v rámci dalších partnerů Appstores motorsport a poskytovatel se zavazuje zajistit s těmito kontakty obchodní jednání v případě zájmu (bod 2.1.8.)

123. Dodatkem č. 1 se žalobkyně dohodla se společností 4 na změně bodu 2.1.1 smlouvy o reklamě tak, že nově byla společnost 4 povinna umístit logo žalobkyně na dva závodní Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vozy, namísto jednoho. Nové ujednání bylo platné a účinné od 1. 6. 2016 do 31. 12. 2016. Smluvní strany kromě toho zařadily do smlouvy nový bod 2.1.9., a to umístění loga žalobkyně na kombinézu závodního jezdce.

124. Předmětem smlouvy o spolupráci byla vzájemná propagace smluvních stran. Žalobkyně se zavázala k poskytování volného reklamního času společnosti 4 na ujednaných projekčních obrazovkách. Společnost 4 se zavázala k poskytnutí shodného plnění jako v bodech 2.1.1. až 2.1.4. smlouvy o reklamě. Žalobkyně vysvětlila správci daně, že se nejednalo o zdvojení smluvního plnění, nýbrž o odkaz na smlouvu o reklamě. Platby probíhaly tak, že žalobkyně vystavila společnosti 4 na základě smlouvy o spolupráci daňový doklad, který byl uhrazen započtením na daňový doklad vystavený společností 4 ze smlouvy o reklamě.
125. Žalobkyně v rámci místního šetření dne 21. 2. 2017 předložila správci daně Zprávu o reklamě a propagaci společnosti BONUSS-CZ, s.r.o. za rok 2016. Spor mezi účastníky soudního řízení spočívá v zodpovězení otázky, zdali zpráva o reklamě 2016 prokazuje přijetí zdanitelného plnění žalobkyní v ujednaném rozsahu.
126. Správce daně své pochybnosti vyjádřil na str. 9 a 10 výzvy 2. Správce daně měl za to, že ve smlouvě o reklamě a dodatku č. 1 nebyl vymezen rozsah plnění, protože nebyly stanoveny závody s účastí závodního týmu, na nichž měla žalobkyně přijmout smluvená plnění. Správce daně z bodu 4.3. smlouvy o reklamě dovodil, že šlo o účast v „závodním seriálu“ dle „plánu“, který nebyl žalobkyní doložen. Správce daně z podkladů zjistil, že se závodní tým Appstores v roce 2016 účastnil šampionátu FIA CEZ Circuit Championship. Z výsledků závodní sezony na webu provozovatele závodu vyplynulo, že se daný závodní tým účastnil ve své kategorii 4 závodních akcí (Hungaroring 28. až 30. 4. 2016; Red Bull Ring 13. až 15. 5. 2016; Most 17. až 19. 6. 2016; a Slovakia Ring 20. až 21. 8. 2016). Závodní seriál měl 5 závodů. Pátý závod se uskutečnil v Brně ve dnech 10. až 11. 9. 2016 a tým Appstores se ho neúčastnil. Správce daně tuto skutečnost ověřil také ze zprávy o reklamě 2016.
127. Správce daně měl také pochybnosti ohledně splnění smluvní povinnosti dle bodu 2.1.1. smlouvy o reklamě ve znění dodatku č. 1. Dle mínění správce daně se dva závodní vozy účastnily pouze závodu v Mostě, nikoli závodů na Slovensku a v Brně. V těchto závodech chyběl závodní vůz č. 52.
128. Správce daně konečně konstatoval, že žalobkyně nepředložila k plněním dle bodů 2.1.4. až 2.1.8. smlouvy o reklamě důkazní prostředky, protože mu vznikly pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro uskutečňování zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.
129. Městský soud i zde dospěl k závěru, že správce daně průkaznost daňových dokladů důvodně zpochybnil. Pochybnosti uvedené ve výzvě 2 jsou velmi vážné. Rozsah plnění byl zpochybněn nejasnostmi ohledně účasti vozů společnosti Appstores na závodech, kde měla být reklama realizována. To je dle soudu zcela dostatečné, aby žalobkyně měla povinnost uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu prokázat.
130. Městský soud přezkoumal podklady k plnění společnosti 4 (část správního spisu KON1) a dospěl k následujícím zjištěním. Čl. 2 smlouvy o reklamě uvádí pouze věcné vymezení předmětu plnění. Toto smluvní ustanovení, ani žádné jiné, neobsahuje místo a čas plnění. Závazek společnosti 4 nelze specifikovat pomocí zavedené obchodní praxe mezi stranami smlouvy o reklamě ve smyslu § 556 odst. 2 ObčZ, protože v daňovém řízení žádná taková

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

praxe osvědčena nebyla. Z bodů 2.1.5., 4.1. a 4.3. pouze vyplývá, že šlo o závodní seriál (resp. závodní víkend) podle plánu pro sezonu 2016, ale konkrétní plán nebyl žalobkyni předložen. Společnost 4 byla podle bodu 2.2. smlouvy o reklamě povinna vystavit žalobkyni nejpozději do ukončení závodní sezony vyhodnocení uskutečněné reklamy. Tímto vyhodnocením je zpráva o reklamě 2016, která uvádí, že společnost 4 propagovala logo žalobkyně na závodních víkendech FIA a ESET V4 CUP. Kvůli neurčitosti smlouvy o reklamě však nelze přesvědčivě určit, zda se jednalo o řádné (úplné) plnění, nebo dílčí plnění.

131. Hlavním důkazem, kterým žalobkyně prokazovala přijetí zdanitelných plnění dle smlouvy o reklamě, byla zpráva o reklamě 2016. První část zprávy obsahuje výčet jednotlivých zdanitelných plnění dle čl. 2 smlouvy o reklamě, včetně odkazu na důkazy (fotodokumentace, články a videozáznamy); druhá část obsahuje zprávy z jednotlivých závodů; a třetí část tvoří přílohy (fotodokumentace, články a odkazy na videozáznamy na internetu). První část sama o sobě o ničem nevypovídá, neboť se jedná o pouhá tvrzení společnosti 4 kopírující znění závazku. Z druhé části vyplývá, že se závodní tým účastnil čtyř závodů (Hungaroring, Red Bull Ring, Most, Slovakia Ring). Z webu pořadatele závodů (<https://fia-cez.com/vysledky/>) však plyne, že se v sezoně 2016 konal ještě pátý závod, a to Brno ve dnech 10. až 11. 9. 2016. Smlouva o reklamě byla dle bodu 4.1. uzavřena na celou sezonu 2016, s účinností do 31. 12. 2016. Žalobkyně nevysvětlila, zdali neúčast závodního týmu na závodech v Brně představovala vadné plnění, nebo záměr smluvních stran. Pochybnosti správce daně byly proto důvodné. Soud vzal v potaz dodatek č. 1 ke smlouvě o reklamě, který s účinností od 1. 6. 2016 do 31. 12. 2016 (závody Most, Slovakia Ring a Brno) zavazoval společnost 4 k umístění loga žalobkyně na dva závodní vozy. Z druhé části zprávy o reklamě vyplývá, že společnost 4 měla dva závodní vozy pouze v Mostě, nikoli na závodech Slovakia Ring a Brno. Uskutečnění tohoto zdanitelného plnění je také pochybné.
132. Fotodokumentace a články ve třetí části zprávy o reklamě 2016 dokládají pouze to, že společnost 4 prezentovala logo žalobkyně na závodním voze č. 51, zázemí a plakátech týmu a na webu společnosti 4. Není však zřejmé, na jakých závodech se tak stalo. Prezentace loga žalobkyně na druhém voze č. 52 ve smyslu dodatku č. 1 nebyla doložena vůbec. Městský soud upozorňuje, že účel smlouvy o reklamě nespočíval v jednorázové prezentaci loga žalobkyně, nýbrž v opakovaném plnění po celou závodní sezónu roku 2016. Je nezbytné, aby fotografie byly označeny místem a datem pořízení; jinak nemohou vypovídat o tom, že žalobkyně vskutku přijala zdanitelné plnění ve smluveném rozsahu. Pochybnost správce daně nebyla rozptýlena ani odkazy na videozáznamy umístěné na webu, protože zpráva o reklamě 2016 konkrétně nevymezila, které rozhodné skutečnosti měly být předmětnými záznamy prokázány. Přijetí plnění uvedených v bodech 2.1.1. až 2.1.3. a v bodě 2.1.9. nebylo proto prokázáno.
133. Soud pro úplnost uvádí, že správce daně postupoval po právu, když přijetí zdanitelných plnění upravených v bodech 2.1.4. až 2.1.8. smlouvy o reklamě označil za neprokázané. Zpráva o reklamě 2016 neobsahovala žádné konkrétní důkazy jejich uskutečnění.
134. Žalovaný nebyl povinen přiznat žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu dle § 134 odst. 2 daňového řádu v poměrné výši. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 43) netvrdil, že společnost 4 plnila žalobkyni na čtyřech závodech ve smluveném rozsahu; žalovaný pouze konstatoval, že se závodní tým Appstores účastnil čtyř závodů FIA CEZ v sezoně 2016. Předmětem smlouvy o reklamě nebyla pouhá účast závodního týmu na Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

závodech, nýbrž propagace loga žalobkyně. Žalovaný se ztotožnil s pochybnostmi vyjádřenými správcem daně ve výzvě 2. Tyto pochybnosti se týkaly všech plnění dle smlouvy o reklamě a všech závodů s účastí týmu Appstores.

135. Žalobkyně dále rozporuje neprovedení výslechu svědka P. K., zástupce společnosti 4.
136. Městský soud souhlasí s žalobkyní, že svědecká výpověď není právním jednáním ve smyslu § 545 ObčZ, protože nejde o projev vůle směřující ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností svědka. Svědecká výpověď je podkladem, na jehož základě lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Rozhodnutí soudu o omezení svéprávnosti svědka obecně nemá vliv na jeho schopnost vypovědět o skutkovém stavu. Správce daně nemůže odmítnout svědka vyslechnout pouze s odkazem na pravomocné rozhodnutí o omezení svéprávnosti. Nejedná se však o bezvýjimečné pravidlo. Správce daně není povinen provést důkaz, který zjevně není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). Je proto nutné šetřit důvod omezení svéprávnosti.
137. Žalovaný odůvodnil neprovedení výpovědi svědka P. K. odkazem na pravomocný rozsudek Městského soudu v Brně ze dne 14. 3. 2018, č. j. 84 Nc 920/2017-46, o omezení svéprávnosti tohoto svědka, v němž je uvedeno: „Z obsahu a závěru znaleckého posudku vypracovaného Prim. MUDr. T. T. ze dne 19. 6. 2017 bylo zjištěno, že posuzovaný trpí syndromem závislosti na alkoholu a syndromem demence, která je na hranici mírné až středně těžké.“ Žalovaný nevycházel z pouhého tvrzení manželky svědka, že svědek trpí „organickým poškozením mozku po opakovaných mozkových mrtvicích doprovázeným kognitivními poruchami (poruchy paměti)“, ale z úředně ověřené skutečnosti. Demence je závažným degenerativním poškozením mozkové tkáně majícím nepříznivý vliv na paměť svědka. Zdravotní stav svědka byl vyhodnocen jako natolik vážný, že odůvodnil omezení svéprávnosti na zákonné minimum po dobu 5 let, tj. na možnost právně jednat jen v běžných záležitostech každodenního života. Městský soud ve světle výše uvedeného uzavírá, že pan P. K. nebyl schopný hodnověrně vypovědět o obchodní spolupráci žalobkyně a společnosti 4 v detailu, který byl nezbytný pro unesení důkazního břemene žalobkyní. Žalovaný mohl odmítnout výslech provést, aniž sám ověřil zdravotní stav svědka.
138. Žalobní námitka proto není důvodná.
139. **Ad 6)** Žalobkyně byla přesvědčena, že prokázala splnění podmínek § 72 a § 73 ZDPH. Nárok na odpočet DPH jí proto mohl být odepřen pouze prokázáním daňového podvodu. Žalovaný neprokázal daňový podvod, ačkoli jej dle judikatury SDEU tížilo důkazní břemeno (výrok usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14; výrok rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14).
140. Předmět tohoto žalobního bodu spočívá v určení, zda mohl žalovaný nepřiznat nárok na odpočet DPH, aniž by prokázal, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o existenci daňového podvodu.
141. Z žalobkyní citované judikatury SDEU vyplývá, že ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, brání tomu, aby daňový orgán členského státu považoval dodání zboží za neuskutečněné z důvodu, že kupující Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

neprokázal ani původ dotyčného zboží, ani držbu jeho dodavatele, aniž by současně daňový orgán prokázal, že se kupující účastnil podvodu týkajícího se daně z přidané hodnoty a věděl nebo měl vědět, že dotčené plnění bylo součástí takového podvodu. Tento závěr platí v případě, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, tj. nastaly jak formální podmínky (náležitý doklad), tak i hmotněprávní podmínky (faktická deklarovaného děje).

142. Postavení žalobkyně je však odlišné. Městský soud zjistil (vizte žalobní body 2 až 5), že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Důvod nepřiznání odpočtu DPH spočíval v neunesení důkazního břemene ohledně hmotněprávních podmínek § 72 ZDPH, nikoli v účasti žalobkyně na daňovém podvodu. V takovém případě nebyl žalovaný povinen prokazovat, že zdanitelné plnění bylo stiženo podvodem na dani a žalobkyně se tohoto podvodu účastnila.
143. K totožnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 27: *„Soudní dvůr v citovaném rozhodnutí tedy konstatoval, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Správce daně však v posuzované věci nedovožoval z jednání dodavatele (nekontaktní společnosti REALWORK spol. s r. o.) podezření z podvodného jednání. Snažil se prostřednictvím dožádání prověřit, zda byla konkrétní zdanitelná plnění fakticky poskytnuta a zda je tedy uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v tomto ohledu podložený. Správce daně nezadržoval nadměrný odpočet z důvodu účasti stěžovatele nebo jeho dodavatelů na daňovém podvodu, ale pouze z důvodu pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku, což mu umožňoval daňový řád i zákon o dani z přidané hodnoty.“*
144. Městský soud shrnuje, že žalovaný nebyl povinen prokazovat účast žalobkyně na daňovém podvodu, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Argumentace žalobkyně proto neobstojí.
145. **Ad 7)** Žalobkyně byla názoru, že žalovaný považoval její účetnictví za neprůkazné, protože rozsah zpochybněného plnění na vstupu byl značný, a to 52,68 % z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006). Z tohoto důvodu byl žalovaný povinen stanovit daň za použití pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalovaný nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu, protože nestanovil daň ve správné výši (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, sp. zn. 7 Afs 86/2011).
146. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
147. Správce daně stanoví daň podle pomůcek za současného splnění dvou podmínek: 1) daňový subjekt nesplnil při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. Žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od svých dodavatelů ve tvrzeném rozsahu, pročež neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu. První podmínka je splněna. Je otázkou, zda lze daň spolehlivě stanovit dokazováním.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

148. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se touto věcí zabýval v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, bod 11: „Rozšířený senát tak k předložené otázce uzavírá, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“
149. Městský soud proto posuzoval, zda pochybnosti žalovaného byly natolik závažné, že zatemnily hospodaření žalobkyně. Hlavní příčinou nepřiznání nároku na odpočet DPH na vstupu bylo neprokázání přijetí zdanitelného plnění ve tvrzené výši od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný nezpochybňoval účetnictví žalobkyně jako celek. Žalovaný dokonce uznal, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady a unesla prvotní důkazní břemeno, vyjádřil však důvodné pochybnosti ohledně auditní stopy zdanitelného plnění.
150. Skutečnost, že žalovaný zpochybnil 52,68 % z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění, sama o sobě neznamená, že účetnictví bylo neprůkazné (shodně např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, bod 62). Žalobkyně předložila celou řadu podkladů, jimiž tvrdila, že předmětná zdanitelná plnění přijala od určitých dodavatelů. Žalovaný byl tedy obeznámen jak s tvrzeným průběhem zdanitelných plnění, tak s daňovými doklady. Hospodaření žalobkyně proto nebylo zatemněné. Žalobkyně pouze neunesla důkazní břemeno. Městský soud si je vědom toho, že neunesení důkazního břemene mělo nepříznivý dopad na výši daňové povinnosti žalobkyně. Jedná se však o zákonem předvídaný následek, který bez dalšího nebrání tomu, aby žalovaný stanovil daň pomocí dokazování.
151. Městský soud žalobní námitce nepřisvědčil.

## V.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

152. Městský soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
153. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

**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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 23. října 2023

JUDr. Karla Cháberová v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.