



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla 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. 10589/21/5300-21442-712715,

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 byl změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správní orgán“) ze dne 11. 3. 2020 č. j. 1816817/20/2003-52522-110225; č. j. 1816992/20/2003-52522-110225; č. j. 1817091/20/2003-52522-110225 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Prvostupňová rozhodnutí stanovila žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, únor a březen roku 2017. První prvostupňové rozhodnutí doměřilo žalobkyni daň za leden 2017 ve výši 2 110 920 Kč a uložilo žalobkyni penále ve výši 422 184 Kč. Napadené rozhodnutí snížilo doměřenou daň na částku 1 186 920 Kč a penále na částku 237 384 Kč. Zbývá prvostupňová rozhodnutí daň vyměřila, a napadené rozhodnutí je změnilo v částech týkajících se nároku na odpočet daně (část IV.) a výpočtu daně (část VI.).
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně je obchodní společností provozující mj. reklamní činnost.
4. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 18. 4. 2017 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2016 (protokol č. j. 489363/17/2401-60563-403399). Správce daně dne 18. 5. 2017 rozšířil tuto daňovou kontrolu na zdaňovací období leden 2017 a březen 2017 (protokol č. j. 612588/17/2401-60563-403399), a dne 15. 2. 2018 na zdaňovací období únor 2017 (protokol č. j. 130900/18/2401-60564-404926).
5. Správce daně po provedení daňové kontroly vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 145860/20/2401-60561-404959 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), kde dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění v podobě pronájmu kopírovacích strojů, reklamních a propagačních služeb od společností Orange Production s. r. o., DIČ: CZ24294071 (dále jen „společnost Orange“), Larbert Trade s. r. o., DIČ: CZ03280055 (dále jen „společnost Larbert“) a APPSTORES HOLDING LIMITED, odštěpný závod, DIČ: CZ683980050 (dále jen „společnost 3“) tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech, protože neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z těchto zdanitelných plnění v celkové výši 5 818 050 Kč. Správce daně proto vydal prvostupňová rozhodnutí.
6. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání.
7. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve věnoval zdanitelným plněním od společností Orange a Larbert.
8. Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích leden 2017 a únor 2017 nárok na odpočet daně v celkové výši 1 934 940 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Orange v podobě pronájmu kopírovacího stroje, pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje, reklamních služeb na TV obrazovkách a na velkoplošné reklamní plachtě v Plzni a dodání propagačních materiálů. Předložením těchto daňových dokladů žalobkyně unesla primární důkazní břemeno. Žalobkyně v rámci zahájení daňové kontroly k obchodní spolupráci se společností Orange správci daně sdělila, že tato společnost vyráběla pro žalobkyni reklamní produkty, přebal na papír A4 s reklamou žalobkyně a dříve pro žalobkyni natáčela smyčky na LED Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

obrazovkách. Společnost Orange zastupoval pan V. M., který byl v té době jejím jednatelem. Žalobkyně ukončila spolupráci se společností Orange, jelikož společnost neplnila své závazky.

9. Žalobkyně k plněním od společnosti Orange předložila, kromě daňových dokladů, také: smlouvu k pronájmu kopírovacího stroje v celkové ceně 660 000 Kč bez DPH; smlouvu k pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje v celkové ceně 450 000 Kč bez DPH; smlouvu k reklamní službě v podobě velkoplošné reklamní plachty v Plzni v celkové ceně 435 000 Kč; smlouvu k reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách v Plzni v celkové ceně 576 000 Kč bez DPH; a smlouvu k zajištění reklamy v podobě přebalů kancelářského papíru v celkové ceně 19 800 000 bez DPH (k této smlouvě byl rovněž předložen dodatek ke smlouvě o zajištění reklamy ze dne 1. 11. 2016, jehož předmětem je zajištění jednorázového dodání 3 palet balení papíru A4/80g, včetně zajištění reklamního přebalu na jednotlivá balení a distribuce nad rámec smlouvy ze dne 30. 9. 2016, dohodnutá cena byla stanovena ve výši 800 000 Kč).
10. Žalovaný vytýkal žalobkyni, že cena jednotlivých plnění od společnosti Orange měla být dle smluv stanovena po pečlivé kalkulaci, ale žalobkyně k této pečlivé kalkulaci nedodala žádné podklady a pouze uvedla, že cena byla stanovena dodavatelem a ona s ní souhlasila. Ačkoliv se jednalo o zdanitelná plnění v řádech sta tisíců až miliónů Kč, žalobkyně nepředložila k těmto plněním žádné relevantní podklady, ze kterých by vyplývalo například, v jakém množství jí společnost Orange měla dodat propagační materiály. Žalobkyně doložila pouze smlouvy, které však tyto informace neobsahovaly, a poskytla pouze pár nevěrohodných dodacích listů k některým plněním.
11. Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2017 nárok na odpočet daně v celkové výši 1 111 110 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Larbert 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 tiskové služby. Předložením těchto daňových dokladů žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. V rámci zahájení daňové kontroly žalobkyně k obchodní spolupráci se společností Larbert správci daně sdělila, že tato společnost pro ni zajišťovala zejména nahrávání LED obrazovek. Po dobu trvání této obchodní spolupráce jednala žalobkyně opět s panem V. M.
12. Žalobkyně k plněním od společnosti Larbert předložila, kromě daňových dokladů, také: smlouvu k pronájmu kopírovacího stroje v celkové ceně 210 000 Kč bez DPH; smlouvu k pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje v celkové ceně 148 000 Kč bez DPH; smlouvu k reklamní službě v podobě velkoplošné reklamní plachty v Plzni v celkové ceně 142 000 Kč; smlouvu k reklamní službě v podobě reklamy na TV obrazovkách v Plzni v celkové ceně 240 000 Kč bez DPH; smlouvu k nahrávání LED obrazovek v celkové ceně 4 035 000 Kč bez DPH; a smlouvu k poskytování tiskových služeb v celkové ceně 516 000 Kč bez DPH.
13. Žalovaný vytýkal žalobkyni, že cena plnění od společnosti Larbert měla být dle předložených smluv stanovena po pečlivé kalkulaci, ale žalobkyně nedodala v této věci žádné doklady. Dle zjištění správce daně byla úhrada předložených daňových dokladů provedena bezhotovostně na bankovní účet č. 21141163181/2700. Tento účet nebyl zveřejněn v registru plátců DPH, ačkoliv společnost Larbert uvedla na daňových dokladech

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v údajích o bankovním spojení bankovní účet č. 3645860319/0800, který v registru plátců zveřejněn byl. Správce daně požadoval po žalobkyni předložení záznamového média, které jí poskytla společnost Larbert dle bodu 2.1. smlouvy o nahrávání LED obrazovek. Konkrétně správce daně požadoval záznam ze světelné obrazovky dle objednávky umístěné na Klínovci, v Ústí nad Labem a v Praze 2 u Nuselského mostu. Dne 21. 6. 2017 byly správci daně staženy na jeho záznamové médium nahrávky z LED obrazovek za měsíc únor 2017 (úřední záznam č. j. 693285/17/2401-60563-404926). Žalobkyně sdělila, že záznam z LED obrazovky umístěné u Nuselského mostu nemá k dispozici, poněvadž žádný spot na tuto obrazovku nebyl v únoru 2017 prodán. Správce daně prověřením těchto údajů zjistil, že mu žalobkyně poskytla záznamy ze dvou LED obrazovek, a to z Ústí nad Labem v délce 1 minuta 43 sekund a z Klínovce v délce 11 sekund, ačkoliv dle uzavřené smlouvy měla délka záznamu činit 2 x 60 minut, tj. celkem 120 minut záznamu.

14. 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 poskytovány žalobkyni reklamní služby (úřední záznam č. j. 589022/17/2401-60563-403399). Správce daně v rámci tohoto místního šetření zjistil, že na uvedené adrese se nachází dům s nebytovými prostory, ve kterých je provozováno copy 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 a na domě byla umístěna plachta s informacemi žalobkyně a svítící banner. Odpovědným vedoucím byl 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.*“ Z výše uvedených skutečností vyplývá, 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, 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 je mnohonásobně vyšší než ta, která je běžně nabízena, a to v částce 11 000 Kč.
15. Správce daně zjistil, že na sídle zapsaném v obchodním rejstříku u společnosti Orange na adrese Růžová 972/1, 110 00 Praha 1 – Nové Město se nachází činžovní dům, ve kterém sídlí advokátní kancelář AK Růžová, která poskytuje mj. prodej „readymade“ společností. Z uvedeného je zřejmé, že adresa sídla společnosti Orange je pouze virtuální a společnost zde ve skutečnosti nesídlí. Vzhledem k tomu, že správce daně neznal skutečné sídlo společnosti Orange, vyzval společnost Orange ke sdělení konkrétní adresy místa, kde může dne 28. 6. 2017 provést místní šetření, zajistit a prověřit důkazní prostředky. Výzva byla společnosti Orange doručena uplynutím lhůty dne 24. 6. 2017. Správce daně ve stanoveném termínu neobdržel žádné údaje k provedení místního šetření. Dne 18. 9. 2017 správce daně obdržel podání (zaevidované pod č. j. 848953/17) opatřené razítkem společnosti Orange a neidentifikovatelným podpisem, jehož přílohou byly obsahově shodné obchodní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Orange, které již žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly. Správci daně se nepodařilo zajistit potřebné listiny a dokumentaci od společnosti Orange a předmětná zdanitelná plnění tak nemohla být u této společnosti prověřena.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

16. Správce daně zjistil, že na sídle společnosti Larbert zapsaném ve veřejném rejstříku na adrese Nademlejnská 600/1, 198 00 Praha 9 - Hloubětín se nachází areál, v němž jsou zapsány různé obchodní korporace. Správce daně nezjistil z vývěsních cedulí a informací u vchodu do areálu skutečné sídlo společnosti Larbert. Z uvedeného je zřejmé, že adresa sídla společnosti Larbert je pouze virtuální, a společnost Larbert zde nesídlí. Společnost Larbert navrhla správci daně pro rychlejší komunikaci kontakt přes e-mailové podání s tím, že předpokládá, že toto bude spolehlivější než server správce daně. Správce daně dne 3. 8. 2017 v 11:52 hod. na uvedený e-mail Larbert.Trade.sro@seznam.cz zaslal informaci o termínu místního šetření. Tento e-mail se však nepodařilo doručit, protože správce daně obdržel zprávu, že uvedenou e-mailovou adresu nelze nalézt. Vzhledem k tomu, že skutečné sídlo společnosti Larbert nebylo správci daně známo a správce daně nedisponoval žádnými kontaktními údaji, prostřednictvím kterých by mohl s příjemcem výzvy sjednat datum a místo provedení místního šetření, vyzval správce daně opakovaně společnost Larbert ke sdělení konkrétní adresy místa, kde může provést místní šetření dne 16. 8. 2017 a zjistit a prověřit důkazní prostředky (opakovaná výzva k umožnění provedení místního šetření č. j. 775702/17/2401-60563-403399 ze dne 3. 8. 2017). Opakovaná výzva byla společnosti Larbert doručena prostřednictvím datové schránky dne 5. 8. 2017. Ve stanoveném termínu, tj. do dne 8. 8. 2017, správce daně neobdržel požadované údaje. Správci daně se tudíž nepodařilo zajistit potřebné listiny a dokumentaci od společnosti Larbert a předmětná zdanitelná plnění tak nemohla být u této společnosti prověřena.
17. Žalovaný dal za pravdu správci daně, který uzavřel, že žalobkyně předložila k předmětným zdanitelným plněním 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 tyto informace nevyplývaly. Naopak, smluvní strany ujednaly cenu zdanitelného plnění bez současného vymezení množství, což lze považovat za skutečnost v podnikatelském prostředí neobvyklou a odporující tomu, že smluvní cena měla být stanovena po pečlivé kalkulaci. Správce daně 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 Orange a Larbert, a ze zjištění správce daně nevyplývalo, že by tyto společnosti měly 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 předmětná zdanitelná plnění byla žalobkyni poskytnuta těmito společnostmi tak, jak žalobkyně deklarovala na předložených daňových dokladech. Správce daně proto vydal dne 21. 9. 2017 výzvu k prokázání skutečností č. j. 836162/17/2401-60563-403399 (dále jen „výzva 1“). Žalobkyně byla prostřednictvím výzvy 1 správcem daně dostatečně seznámena s konkrétními a důvodnými pochybnostmi správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených účetních záznamů a dokladů. Správce daně splnil povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V souladu s rozhodovací praxí NSS došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

18. Žalobkyně v reakci na výzvu 1 navrhla provést svědeckou výpověď pana V. M., s nímž měla jednat. Správce daně tuto svědeckou výpověď uskutečnil dne 21. 2. 2018 a zaznamenal v protokolu č. j. 144797/18/2401-60564-404926. Žalovaný hodnotil svědeckou výpověď následovně. Pan V. M. sice v rámci své svědecké výpovědi potvrdil spolupráci mezi žalobkyní a společnostmi Orange a Larbert, ale jeho výpověď nebyla věrohodná a dostatečně konkrétní. Svědek neuvedl žádné určité informace týkající se předmětných zdanitelných plnění. Nevzpomněl si v podstatě na žádného z dodavatelů těchto dvou společností; neuvedl ani žádné konkrétní osoby, které měly zdanitelná plnění zajišťovat. Žalovaný měl proto pochybnosti, zda společnosti Orange a Larbert měly potřebné personální zázemí pro uskutečňování předmětné obchodní činnosti. Správce daně ověřil tvrzení pana V. M. o tom, že společnosti Orange a Larbert pořídily technická zařízení využívaná pro záznamy z LED obrazovek a DVD nosiče od společnosti Datart, 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 Orange, Larbert nebo pro svědka. K pořízení tohoto zboží ze strany svědka od společnosti Datart nedošlo. Správce daně dále ověřoval svědkovo tvrzení o tom, že společnosti Orange a Larbert pořídily technická zařízení využívaná pro záznamy z LED obrazovek a DVD nosiče od společnosti Electro World s. r. o., DIČ: CZ26488361 (dále jen „Electro World“), prostřednictvím výzvy k poskytnutí informací č. j. 467595/18/2401-60564-404926. Společnost Electro World v reakci na tuto výzvu správci daně též sdělila, že v předmětném období nevystavila žádné daňové doklady pro společnosti Orange, Larbert, nebo pro svědka. Svědek podával správci daně nepravdivé údaje o pořizování zboží, které mělo být následně použito v rámci předmětných zdanitelných plnění. Dle svědka měla společnost Orange vyrábět značnou část propagačních materiálů sama ve své provozovně. Ze zjištění správce daně však vyplynulo, že společnost Orange sídlila na tzv. virtuální adrese a správce daně nezjistil, že by měla nějakou provozovnu či jiné prostory, kde by tuto činnost mohla vykonávat.
19. Žalovaný uzavřel, že pan V. M. neposkytl správci daně žádné konkrétní informace, které by se daly ověřit, a pokud ano, pak správce daně zjistil, že tyto informace jsou nepravdivé. Za podezřelé lze považovat také to, že si svědek nevzpomněl na stejné skutečnosti (jména brigádníků, názvy subdodavatelů) jako paní J. L., která byla vyslýchána ohledně plnění od jiného dodavatele (rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 10586/21/5300-21442-712715). Svědek neosvědčil, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění tak, jak deklarovala v daňových dokladech.
20. Žalovaný shrnul svou úvahu tak, že žalobkyně v reakci na výzvu 1 nepředložila žádné další důkazní prostředky jako například dodací listy, objednávky, reklamační listy apod. k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění ve tvrzeném rozsahu. Výpověď pana V. M. byla nevěrohodná. Tvrzení žalobkyně a jí předložené důkazní prostředky považoval žalovaný za nevěrohodné a účelově vytvořené. Tyto podklady nevytvářely spolehlivou vazbu mezi daňovými doklady a předmětnými plněními (auditní stopu). Z celého kontextu daného případu vyplynulo, že se žalobkyně pouze snažila optimalizovat své daňové povinnosti uplatněním neoprávněných nároků na odpočet daně ze zdanitelných plnění ve vysokých částkách. Navíc obchodovala se subjekty, které byly vzájemně personálně propojené. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z plnění od společností Orange a Larbert v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

21. Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2017 nárok na odpočet daně v celkové výši 2 772 000 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb v rámci závodní činnosti týmu Appstores motorsport od společnosti 3. Předložením těchto daňových dokladů unesla žalobkyně své primární důkazní břemeno.
22. Správce daně v průběhu daňové kontroly vydal celkem tři výzvy k prokázání skutečností. Jednalo se o výzvu 1; výzvu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 880891/17/2401-60563-404926 (dále jen „výzva 2“); a výzvu ze dne 4. 3. 2019, č. j. 173893/19/2401-60564-404926. Dle žalovaného však správce daně ani v jedné z těchto výzev nevyjádřil relevantní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobkyní předložených účetních záznamů a dokladů týkajících se plnění od společnosti 3. Takovéto pochybnosti správce daně nevznese ani v dalším průběhu daňové kontroly (např. v rámci výsledku kontrolních zjištění, nebo ve zprávě o daňové kontrole). Správce daně tak ve vztahu k těmto plněním neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a nepřenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni v souladu s rozhodovací praxí NSS.
23. Žalovaný proto uznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění od společnosti 3 a prvostupňová rozhodnutí změnil.
24. Ve zbytku napadeného rozhodnutí se žalovaný věnoval odvolacím důvodům. Žalovaný vysvětlil, že prvotní břemeno tvrzení a břemeno důkazní tíží daňový subjekt, který v případě, že podpoří své tvrzení adekvátními důkazními prostředky, své prvotní důkazní břemeno unese. Následně důkazní břemeno tíží správce daně ve vztahu k důvodnosti pochybností. Správce daně musí označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady či další důkazní prostředky jako nedostatečné. V případě vyjádření těchto konkrétně definovaných pochybností zákonem předvídaným způsobem, tj. výzvou k prokázání skutečností, pak opět tíží důkazní břemeno daňový subjekt.
25. Žalovaný byl přesvědčen, že správce daně své důkazní břemeno unesl ve vztahu k plněním od společností Orange a Larbert, jelikož vycházel ze souhrnu několika skutečností, které ve své vzájemné souvislosti zakládaly důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených účetních záznamů a dokladů.
26. Žalovaný nekladl nekontaktnost společností Orange a Larbert či neplnění povinností z jejich strany žalobkyni nikterak za vinu. V daném případě byla nekontaktnost deklarovaných dodavatelů pouze jednou ze skutečností vyvolávající pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňových dokladů. Za situace, kdy nelze žalobkyní tvrzené skutečnosti ověřit u deklarovaných dodavatelů, zhoršuje se její pozice stran dokazování a musí tvrzené skutečnosti prokázat jinak, což se žalobkyni nepodařilo. Podstatnou okolností je též virtuální sídlo společností Orange a Larbert. Správce daně kvůli nekontaktnosti těchto společností nezjistil, zda měly dostatečné technické a materiální zázemí pro poskytování předmětných plnění v hodnotách milionů Kč. Co se týče plateb v hotovosti nebo na bankovní účty nezveřejněné v registru DPH, měl žalovaný za to, že takovéto platby nevytvářejí spolehlivou auditní stopu pro dané obchodní transakce a nasvědčují nestandardnímu průběhu těchto obchodních transakcí. Společnosti Orange a Larbert vystavily jednotlivé daňové doklady na částky v řádech stotisíců Kč v některých případech přesahující zákonný limit pro platby v hotovosti stanovený § 4

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném pro rozhodnou dobu.

27. Dle žalovaného se správce daně nesnažil při hodnocení svědecké výpovědi zneužít toho, že si pan V. M. s ohledem na časový odstup nemohl pamatovat veškeré detaily o uskutečněných plněních. Správce daně po svědkovi nepožadoval, aby si vzpomněl na veškeré detaily týkající se předmětných obchodních transakcí, ani aby si pamatoval jména všech osob a názvy všech společností. Svědek si však nepamatoval jméno byť jen jednoho z brigádníků, kteří měli pro výše uvedené společnosti pracovat, či název alespoň některého z dodavatelů. Takovéto informace lze považovat za fakta, která bývají podnikatelům běžně známa, jelikož pro uskutečňování podnikatelské činnosti je nezbytné znát své obchodní partnery a je v zájmu každého podnikatele si tyto informace nějakým způsobem uchovávat.
28. Správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázání něčeho, co sama netvrdila. Správce daně pouze ověřil informace poskytnuté svědkem, zjistil, že nejsou pravdivé a uzavřel, že výpověď nemohla věrohodně prokázat přijetí zdanitelného plnění žalobkyní od společností Orange a Larbert ve tvrzeném rozsahu.
29. Žalovaný vysvětlil, v čem spatřoval neobvyklost stanovení smluvní ceny. Dle žalovaného je nestandardní, aby smluvní ceny byly pevně stanoveny, aniž by si strany sjednaly rozsah plnění. Nebylo zřejmé, zda cílem smluv byla skutečně úprava obchodní spolupráce, nebo pouhé vytvoření důkazních prostředků pro uplatnění nároku na odpočet daně.
30. Žalovaný nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že její dodavatelé mohli elektroniku nakoupit v síti prodejen Datart, či Electro World zcela anonymně. Za situace, kdy společnosti Orange a Larbert měly elektroniku používat v rámci své ekonomické činnosti, lze předpokládat, že tyto nákupy zanesly do svého účetnictví. K tomu, aby tak mohly učinit, by jim však musely být vystaveny faktury nebo zjednodušené daňové doklady, které lze vystavovat pouze při nákupu do 10 000 Kč. Vzhledem k povaze zboží, které měly společnosti Orange a Larbert nakupovat a s ohledem na celkové ceny plnění, které byly žalobkyni účtovány, je nepravděpodobné, že by její dodavatelé nakupovali anonymně v obchodech s elektronikou zboží do 10 000 Kč, a byl jim vystavován zjednodušený daňový doklad.
31. Žalovaný konstatoval, že závěry vyplývající z judikatury SDEU mají význam pouze v případě splnění hmotněprávní a formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet, což není případ žalobkyně. Judikatura SDEU navazující na zneužívající způsob dovolání se práva EU není přílehlavá, neboť důvodem pro neuznání nároku žalobkyně na odpočet nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, ale neunesení důkazního břemene.
32. Žalovaný uzavřel, že správce daně nebyl povinen určit daň pomůckami. Správce daně je povinen použít ke stanovení daně pomůcky, pokud daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Byť správce daně v daném případě zpochybnil nárok na odpočet daně u velké části přijatých zdanitelných plnění, nejedná se o skutečnost, která vede ke stanovení daně pomůckami. Procentuální vyčíslení nepřiznaného nároku na odpočet daně nemá na tento závěr vliv.
33. Žalovaný proto vydal napadené rozhodnutí, kterým změnil výroky prvostupňových rozhodnutí s ohledem na unesení důkazního břemene žalobkyní u plnění od společnosti 3. Ve zbytku se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

II.

Argumentace účastníků

34. Žalobkyně v žalobě vznesla následující žalobní body:

1) Daňový řád nezná institut „přenesení“ důkazního břemene. Daňový řád jasně stanoví, kdo a ohledně jakých okolností nese důkazní břemeno. V posuzovaném případě k žádnému „přenosu“ důkazního břemene dojít nemohlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018).

2) Správce daně neunesl své důkazní břemeno. Byl povinen prokázat konkrétní pochybnosti. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, správce daně po ní nemohl požadovat bez dalšího předložení dalších důkazů. 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. Shodný závěr platí v případě virtuálního sídla a nedisponování dostatečným zázemím. Žalobkyně nebyla povinna prověřovat, zdali její dodavatelé zaměstnávají dostatek pracovníků, jaké mají prostory atd. Okolnost, že platby proběhly hotovostně či bezhotovostně, na zveřejněný nebo nezveřejněný účet, nezpochybňuje jejich uskutečnění. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu znamenají, že výzvy správce daně neobsahovaly důvodné pochybnosti ohledně daňového tvrzení žalobkyně.

3) Žalobkyně prokázala přijetí sporných zdanitelných plnění. Z doložených listinných důkazů je patrné, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od společností Orange a Larbert v rozsahu deklarovaném na přijatých daňových dokladech. Žalovaný tyto důkazy vůbec nehodnotil ve vzájemných souvislostech, ani v souvislosti s provedeným výsledkem pana V. M. Poukazuje-li žalovaný na to, že mu nebyla doložena „pečlivá cenová kalkulace“, jedná se o zcela bezvýznamnou námitku. Toto smluvní ujednání vyjadřuje svobodu a vážnost vůle smluvních stran, kdy cena byla odrazem konsensu mezi smluvními stranami. Svědek uvedl, jakými úvahami se při stanovení ceny řídil. Nedoložení dodacích listů je nerozhodné, protože přijetí plnění osvědčila např. svědecká výpověď. Odkaz žalovaného na rozdílnou cenu reklamní plochy neobstojí, protože žalovaný vůbec blíže nezkoumal, jaké konkrétní reklamní plochy se zjištěná cena týkala. Cena se liší v závislosti na umístění reklamy, viditelnosti apod. Proto nelze tvrdit, že se jednalo o stejnou reklamní plochu jako v případě žalobkyně. Navíc z hlediska oprávněnosti odpočtu DPH je otázka přiměřenosti ceny zcela bez významu, nejedná-li se daňový podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017).

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný fakticky neměl pochybnosti o tom, že uvedení dodavatelé by reálně žádnou činnost nevykonávali. Proto jeho odkaz na virtuální sídla dodavatelů nemá jakoukoli výpovědní hodnotu. Poukazuje-li správce daně na to, že se mu nepodařilo prověřit plnění u dodavatelů při místních šetřeních, lze tuto okolnost označit jako nedostatek ve skutkových zjištěních správce daně, nejedná se však o jakýkoli důkaz, který by měl relevantně zpochybnit přijetí plnění od uvedených dodavatelů. S tvrzením žalovaného, že daňové doklady jsou v předmětu plnění vymezeny příliš obecně nelze souhlasit. Vymezený předmět plnění nijak neodporuje ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Tvrdí-li žalovaný, že žalobkyně jednala nestandardně, leží důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

břemeno na jeho straně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019; a ze dne 1. 6. 2020, sp. zn. 10 Afs 421/2019). Poukazuje-li žalovaný na to, že cena poskytnutých plnění byla z významné části placena v hotovosti, pak ani tato okolnost nijak nezpochybňuje realizaci plnění v deklarovaném rozsahu. Navíc žalovaný nevyjádřil jakékoli pochybnosti, že by k faktickému zaplacení nemělo dojít. Tvrdí-li obecně žalovaný, že v některých případech byl porušen § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném pro rozhodnou dobu, pak není patrné, jaké konkrétní platby má na mysli. Svědek V. M. potvrdil, že společnosti Orange a Larbert s žalobkyní skutečně spolupracovaly a prověřovaná plnění dodaly ve sjednaném rozsahu. Přitom se svědek konkrétně vyjadřoval k jednotlivým plněním a související dokumentaci. Svědek nebyl s dodavatelem a brigádníky delší dobu ve styku, proto není zvláštní, že si nepamatoval jejich označení a jména (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017). Údiv žalovaného, že dotázané společnosti neevidují jako odběratele společnosti Orange a Larbert, je nutno považovat za ryze účelový, když „záznamová zařízení“ lze pořídit v jakémkoli elektriku zcela anonymně za částky pod 10 000 Kč a zjednodušený daňový doklad je tak zcela dostatečný pro zaúčtování.

4) Žalobkyně prokázala naplnění podmínek ustanovení § 72 a 73 ZDPH. Žalovaný mohl dle judikatury SDEU (výrok usnesení SDEU ze dne 15. července 2015 ve věci C-123/14; výrok rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14) odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu pouze za současného prokázání existence daňového podvodu a odpovědnosti žalobkyně za tento podvod. K tomu však nedošlo.

5) Žalovaný měl s ohledem na rozsah zpochybněného účetnictví stanovit daň postupem dle § 98 daňového řádu za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro tento postup byly splněny. Odpočet DPH je nedílnou součástí systému DPH. Proto nelze opomenout daň na vstupu a stanovit daňovou povinnost ve zcela absurdní výši, která je v rozporu se skutečností. Zpochybněná přijatá plnění ve svém souhrnu představují 52,68 % objemu z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění. Zpochybněním takového rozsahu daně na vstupu byla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně. To již z povahy věci nemůže mít jako celek řádnou vypovídací schopnost o hospodaření daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006; ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008).

35. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul a rozvedl svou argumentaci z napadeného rozhodnutí. Žalovaný připomněl, že pochybnosti správce daně ve výzvě 1 byly opodstatněné, protože byly založeny na vzájemně se doplňujících okolnostech. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži nekontaktnost společností Orange a Larbert. Jednalo se pouze o jednu ze skutečností vyvolávajících pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených daňových dokladů. Pokud nelze žalobkyní tvrzené okolnosti ověřit u deklarovaných dodavatelů, zhoršuje se její důkazní pozice. Další takovou okolností bylo sídlení ve virtuálním sídle, a to kvůli tomu, že správce daně nebyl s to ověřit, zda společnosti Orange a Larbert 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.
36. Žalovaný konstatoval, že svědek V. M. neposkytl správci daně žádné konkrétní informace, které by se daly ověřit, a pokud bylo možné některé ověřit, pak správce daně zjistil, že jsou Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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.

37. Žalovaný vysvětlil, že správce daně nejprve zkoumal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Správce daně zjistil, že žalobkyně tyto podmínky nesplnila, pročez nemusel prokazovat podvod na dani.
38. 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).
39. Žalobkyně v replice shrnula obsah žalobních bodů a doplnila, že pochybnosti správce daně ve výzvě 1 spočívaly v nedoložení důkazních prostředků prokazujících přijetí zdanitelného 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 Orange a Larbert 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 odepření nároku na odpočet. Ani z virtuálního sídla nelze bez dalšího dovodit, že společnosti žalobkyni neplnily.
40. Dle mínění žalobkyně správce daně netvrdil, že žalobkyně nezaplatila za plnění společností Larbert a APPSTORES, 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.
41. 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.
42. Žalobkyně byla přesvědčena, že svědek konkrétně popsal průběh obchodní spolupráce s žalobkyní. Okolnost, že si svědek při výslechu nepamatoval jména brigádníků, nepůsobí nevěrohodnost jeho výpovědi, neboť výslech proběhl s časovým odstupem několika let od rozhodné skutečnosti.
43. Dle žalobkyně nemohl žalovaný bez dalšího rozhodnout, 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.
44. Žalobkyně uzavřela, že doměření daně pomůckami není nepřipustnou 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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 daně doměřit daň za použití pomůcek.

III.

Předchozí rozhodnutí městského soudu a rozsudek NSS

45. Městský soud žalobu zamítl svým rozsudkem ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 28/2021-79. Nejvyšší správní soud však tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 17. 8. 2023, č. j. 2 Afs 203/2022-57.
46. 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.
47. Městský soud tuto Nejvyšším správním soudem deklarovanou vadu v tomto rozsudku napravuje a své úvahy ohledně této námítky uvádí níže zejména v části IV. ad 2) a bodech 69-70 a 75-76 rozsudku.

IV.

Posouzení žaloby

48. 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 (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního)).
49. 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).
50. **Ad 1)** Žalobkyně namítala, že daňový řád nezná institut „přenesení“ důkazního břemene. Daňový řád jasně stanoví, kdo a ohledně jakých okolností nese důkazní břemeno. V posuzovaném případě k žádnému „přenosu“ důkazního břemene dojít nemohlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018).
51. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
52. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

53. 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.
54. 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, zohledňující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá upravená 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).
55. Tento výklad daňového řádu odpovídá žalobkyni 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).“*
56. 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. rozsudky 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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).

57. Pokud žalovaný v bodech 16, 28, 37 a 40 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 31 a 43 napadeného rozhodnutí).
58. Z výše uvedeného vyplývá, že spor účastníků soudního řízení správního se ve skutečnosti netýká přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, ale otázky, zda správce daně 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.
59. Městský soud uzavírá, že žalobní námitka je nedůvodná, protože oba účastníci zastávají obsahově shodný výklad § 92 daňového řádu, který se liší pouze formálně ve slovním popisu.
60. **Ad 2)** 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).
61. 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 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.
62. Zde se soud vypořádá jen s obecnými námitkami žalobkyně uvedenými v části VI. žaloby.
63. 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).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

64. 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.
65. 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.
66. 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.
67. **Ad 3)** Dle žalobkyně bylo z doložených listinných důkazů patrné, že přijala zdanitelná plnění od společností Orange a Larbert v rozsahu deklarováném na daňových dokladech. Žalovaný tyto důkazy vůbec nehodnotil ve vzájemných souvislostech, ani v souvislosti s provedeným výslechem svědka. Není pravda, že žalobkyně nedoložila dostatečně konkrétní důkazy. Okolnosti v podobě nekontaktnosti dodavatelů; jejich virtuálního sídla a nedostatečného zázemí; placení v hotovosti, nemohou jít k tíži žalobkyně. Správce daně proto neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
68. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně při dokazování 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.
69. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
70. Mezi účastníky soudního řízení správního není sporné, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno (bod 22 napadeného rozhodnutí) týkající se nároku na odpočet daně ve výši 1 934 940 Kč za plnění poskytnutá společností Orange ve zdaňovacích obdobích leden a únor roku 2017, a ve výši 1 111 110 Kč za plnění poskytnutá společností Larbert ve zdaňovacích obdobích leden až březen roku 2017. Sporné je, zda své důkazní břemeno unesl správce daně, tedy zda prokázal důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění obchodní transakce. Sporné je také, zda následně své důkazní břemeno unesla žalobkyně a uskutečnění deklarováných plnění prokázala.
71. Správce daně vyjádřil pochybnosti stran přijetí zdanitelných plnění od společnosti Orange ve dvou výzvách: ve výzvě 1 pro zdaňovací období leden 2017, a ve výzvě 2 pro zdaňovací období únor 2017.
72. Ve Výzvě 1 jsou pochybnosti správce daně popsány na s. 25 – 35 a ve výzvě 2 na s. 6 – 9. Správce daně vyjádřil relevantní pochybnosti především o druhu a rozsahu plnění, který nebyl z poskytnutých dokladů zřejmý. To je dle soudu zásadní, neboť prokázání rozsahu Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

poskytnutých plnění je nezbytnou podmínkou pro uznání odpočtu daně na vstupu. Pokud žalobkyně vznáší námitky proti konkrétní argumentaci správce daně, činí tak v kontextu celého procesu dokazování (část III. žaloby), a proto je soud vypořádá níže. Zde pouze obecně konstatuje, že z odůvodnění obou výzev má za to, že správce daně průkaznost daňových dokladů důvodně zpochybnil.

73. Žalobkyně v bodech 10 a 11 žaloby vypočetla všechny podklady, které správci daně doložila k prokázání zdanitelného plnění od společností Orange a Larbert; v bodě 12 žaloby bez bližší argumentace konstatovala, že tyto listinné důkazy dokládají přijetí plnění od těchto společností; 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).
74. Správce daně důkazy obsáhle hodnotil již na s. 25 – 35 Výzvy 1 a na s. 5 -9 Výzvy 2. Žalovaný se hodnocením těchto důkazů věnoval na str. 6 až 9 napadeného rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil s těmito závěry správce daně.
75. Městský soud ověřil, že jak správce daně, tak žalovaný, srozumitelně a přehledně popsali důvody, proč předloženým důkazům neuvěřili. Hlavní argument žalovaného spočíval v tom, že žalobkyně sice předložila daňové doklady, ale k výzvě správce daně již nebyla s to prokázat, že předmětné zdanitelné plnění skutečně přijala. Správce daně se ve výzvě 1 vypořádal s dodatečně předloženými dodacími listy, jejichž výpovědní hodnotu posuzoval společně s vyjádřeními žalobkyně a předloženými smlouvami. Správce daně měl za to, že dodací listy neosvědčovaly přijetí plnění v určitém množství, typu a velikosti. Správce daně neopomenul vyhodnotit ani fotodokumentaci a vzorky hlavičkového papíru a vinné etikety. Dle správce daně z těchto důkazů nevyplývalo, kým a v jakém rozsahu bylo zdanitelné plnění žalobkyni poskytnuto. Soud podotýká, že správce daně 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. Správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti rovněž ve výzvě 2: rozpor mezi sjednanou částkou ve výši 3 800 000 Kč bez DPH podle smlouvy o zajištění reklamy ze dne 30. 9. 2016 a doloženým základem daně ve výši 4 000 000 Kč; odkázání na webovou stránku společnosti Orange, nikoli žalobkyně; dodání tří palet papíru do provozovny, jejíž adresa nebyla známa; výše cen za zajištění reklamy ve srovnání s nabídkou ve výloze; povaha barvy a papíru do kopírovacího stroje (spotřební materiál) s ohledem na sjednaný smluvní typ (nájem).
76. 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 Orange ve sjednané jakosti a rozsahu. Žalobkyně nebyla s to přesvědčivě vysvětlit, proč navýšila základ daně z původních 3 800 000 Kč na 4 000 000 Kč. Předložení dodatku ze dne 1. 2. 2017 ke smlouvě o zajištění reklamy ze dne 30. 9. 2016, dle něhož měl být na přebal přidán motiv „BONUSS SECURITY“, není dostatečným vysvětlením této změny. Dle čl. III. bodu a) smlouvy o zajištění reklamy ze dne 30. 9. 2016 byla společnost Orange povinna zajistit papír ve formátu A4/80g s obalem v barvách a přebalu dle přání žalobkyně. To znamená, že žalobkyně mohla již před uzavřením dodatku požadovat přidání dalšího motivu. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Dodatek proto postrádá smysl. Žalobkyně neobjasnila opodstatněnost pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje. Kromě toho žalobkyně neprokázala přijetí plnění v podobě e-shopu, ani dodání tří palet papíru. Z těchto důvodů nedostačovaly žalobkyni předložené důkazy k unesení důkazního břemene stran nároku na odpočet DPH na vstupu za zdanitelná plnění od společnosti Orange.

77. Správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění od společnosti Larbert také ve dvou výzvách, a to ve výzvě 1 (zdaňovací období leden a březen 2017) a ve výzvě 2 (zdaňovací období únor 2017).
78. Vzhledem k tomu, že společnost Larbert měla žalobkyni poskytovat v období leden a březen 2017 stejná plnění jako společnost Orange, správce daně zjistil shodné nedostatky (str. 36 až 38 výzvy 1): daňové doklady neuváděly jak, kolik a kým mělo být plněno. Ve zdaňovacím období únor 2017 správce daně vyjádřil pochybnosti na str. 10 až 12 výzvy 2. V jednom případě z daňového dokladu nebylo zřejmé, jaká služba byla skutečně poskytnuta. Následně zůstal nejasný rozsah plnění (počet letáků). Ohledně předmětu plnění zaznamenávání obrazovek, také nebyl jasný rozsah, v jakém byla služba poskytnuta. Městský soud má za to, že i zde správce daně průkaznost daňových dokladů důvodně zpochybnil.
79. V případě společnosti Larbert šlo o zdanitelná plnění na základě dvou smluv: smlouvy o provádění služeb ze dne 30. 1. 2017, jejímž předmětem bylo provádění tiskových služeb společností Larbert; a rámcové smlouvy ze dne 30. 1. 2017, která zavazovala společnost Larbert k zajištění záznamů z odvysílaných reklam na velkoplošných světelných obrazovkách. Správce daně předně konstatoval, že žalobkyně hradila daňové doklady dle tabulky č. 2 na str. 3 výzvy 2 bezhotovostně na bankovní účet č. 2114163181/2700, který ale nebyl zveřejněný v registru plátců DPH, a to navzdory tomu, že společnost Larbert na předmětných daňových dokladech uvedla bankovní účet č. 3645860319/0800, který byl v období od 4. 10. 2014 do 22. 6. 2017 zveřejněn v registru plátců. Správce daně poukázal na to, že daňový doklad č. 9-2017, jímž byl uplatněn nárok na odpočet daně za tiskové služby, uváděl jako předmět plnění také zaznamenání z obrazovek. Daňový doklad proto neprokázal, co bylo skutečně poskytnuto. Žalobkyně nedoložila převzetí vytištěných letáků, ani jejich počet. Dle bodu 1.3 rámcové smlouvy měla být délka každého záznamu alespoň 60 minut, ale žalobkyně předložila záznam z Ústí n. Labem v délce 1 minuta 43 sekund a z Klínovce v délce 11 sekund. Tyto záznamy měly dohromady 1 minutu 54 sekund, nikoli 120 minut záznamu. Žalovaný se s touto úvahou správce daně ztotožnil na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí.
80. Městský soud uvádí, že žalobkyně nepředložila důkazy osvědčující přijetí tiskových služeb a záznamů reklamních spotů ve smluveném množství od společnosti Larbert. Žalobkyně tento nedostatek nenapravila ani předložením důkazů popsanych v předchozím bodu, neboť též vykazovaly vady. Žalobkyně neprokázala auditní stopu mezi daňovými doklady a poskytnutým zdanitelným plněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).
81. Městský soud přikročil k přezkumu zbývajících důvodů, proč žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnění těchto plnění neprokázala. Tyto důvody se týkají zdanitelných plnění od obou společností. Jmenovitě jde o: nepřiměřenost ceny za reklamu; neprokázání „pečlivé kalkulace ceny“; platby v hotovosti; virtuální sídla obou společností, jejich nekontaktnost a nedostatečné zázemí; a nevěrohodnost výpovědi pana V. M.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

82. 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 Orange dle čl. 3.1 smlouvy o provádění služeb ze dne 30. 11. 2016 částku 145 000 Kč za měsíc, tj. mnohem více, než bylo uvedeno ve veřejné nabídce ve výloze na ulici Přemyslova č. 7. Totéž platí pro poskytování reklamního času na TV obrazovkách ve sjednané ceně 192 000 Kč, naproti 1 000 Kč dle veřejné nabídky. 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 služby, které stály 11 000 Kč a 1 000 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 smluv o provádění služeb zakládá závazek společnosti Orange umístit na dům na adrese Přemyslova 7, Plzeň, textilní plachtu s grafikou dle přání žalobkyně, a poskytnout reklamní čas na třech TV obrazovkách v provozovně na adrese Přemyslova č. 7, Plzeň. Na téže adrese byla ve výloze umístěna veřejná nabídka s cenou 11 000 Kč měsíčně za plachtu a 1 000 Kč měsíčně za reklamu na televizi. Shodný závěr platí v případě plnění od společnosti Larbert, a to 142 000 Kč za umístění plachty a 240 000 Kč za reklamy na televizích.
83. 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 společností Orange a Larbert v deklarovaném rozsahu v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Úvaha 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 o provádění služeb ze dne 30. 11. 2016, jejímž předmětem byl pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje a cena plnění byla sjednána ve výši 150 000 Kč. Není jasné, jaký spotřební materiál do kopírovacího stroje měl být dle čl. 1 smlouvy dodán a v jakém rozsahu, protože není zjevné, jak strany dospěly právě k částce 150 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

84. Žalovaný nevytýkal žalobkyni bezhotovostní úhradu daňových dokladů. Žalovaný v bodu 24 napadeného rozhodnutí upozornil, že žalobkyně provedla platby na bankovní účet nezveřejněný v registru plátců DPH, ačkoli společnost Larbert v daňových dokladech uvedla účet zveřejněný v registru plátců. Žalobkyně tuto pochybnost neodstranila, žalovaný proto nadále pochyboval o zaplacení daňových dokladů žalobkyní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přímo nevymezil zpochybňované daňové doklady; konkrétní daňové doklady jsou však uvedeny na str. 10 výzvy 2 správce daně, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal. Žalovaný nemusí všechny okolnosti výslovně přepisovat, může na ně odkázat. Podstatné je, že výzva 2 je součástí daňového spisu a žalobkyně se s ní mohla seznámit.
85. Žalovaný v bodě 28 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.
86. Žalobkyně navrženou svědeckou výpovědí pana V. M. chtěla prokázat, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi Orange a Larbert 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 Orange a Larbert nebo pana V. M. nevystavily žádné daňové doklady. Svědek konstatoval, že dle objednávky spočívaly tiskové služby od společnosti Larbert v dodání letáků v řádech tisíců a jejich předání mělo být potvrzeno dodacími listy. Žalobkyně však objednávky nebo dodací listy nepředložila. K přebalu kancelářského papíru od společnosti Orange svědek uvedl, že společnost Orange papír zakoupila na Slovensku, nevěděl od koho. Přebal probíhal dle svědka v provozovně společnosti Orange a prováděli jej brigádníci, jejichž jména si již nepamatoval. Grafické zpracování obalu dodala žalobkyně a tisk zajišťovala tiskárna, jejíž název si svědek nevybavil. E-shop měl dle tvrzení svědka zajistit grafik, jehož jméno svědek neznal, aplikace pro mobilní telefony nebyla zajištěna vůbec. Distribuce reklamního papíru probíhala skrze nabídkové e-maily, případně odesláním vzorkového balíku, na konkrétní odběratele si svědek nevzpomněl.
87. 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 obou společností nahradit dodací listy či předávací protokoly jako rozhodný důkaz, musela by poskytnout povšechný, ucelený a bezrozporný přehled o spolupráci mezi danými
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

společnostmi a žalobkyní. Svědecká výpověď těmto požadavkům nedostála. Svědek nebyl schopen označit žádného ze svých dodavatelů, nebyl s to identifikovat byť jen jednoho brigádníka, kterým společnosti plnily své závazky, nebo uvést název tiskárny či jméno grafika zajišťujícího tvorbu internetového obchodu žalobkyně. Svědek dodatečně nedoložil dohody o provedení práce, které měly společnosti mít uzavřené s brigádníky, ani právní titul k umístění velkoplošné reklamy na dům v ulici Přemyslova č. 7, Plzeň. Svědek odkázal na objednávky a dodací listy pro tiskové služby, ale tyto dokumenty nejsou součástí daňového spisu. Svědecká výpověď, že společnosti Orange a Larbert spolupracovaly s žalobkyní, proto zůstala jen v rovině tvrzení, které nebylo podloženo konkrétními věrohodnými údaji.

88. 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 leden až březen roku 2017 od obou společností. Rok nepředstavuje natolik zásadní časový odstup, aby svědek zapomněl údaje o všech dodavatelích společností Orange a Larbert a brigádnících. Nedává smysl, aby správce daně hodnotil výpověď svědka týkající se rok 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. Vliv běhu času na výpověď člověka lze posuzovat odlišně pouze v případě, že jde o skutečnosti, které se udály v rozdílných okamžicích v minulosti, a tento rozdíl není z hlediska fungování lidské paměti zanedbatelný. To však není tento případ, neboť společnosti 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 staré okolnosti, pak nelze než uzavřít, že je pochybné, pokud si svědek po uplynutí stejné doby nevybavil žádné dodavatele společností Orange a Larbert, ani jejich brigádníky.
89. 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 Orange a Larbert 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, proč bylo pochybné, jakými prostředky tyto společnosti plnily svůj závazek pořizovat záznamy z reklamních spotů.
90. 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 svědka. Je přirozené, že v takovém případě šlo o okolnosti, které se týkaly činnosti společností Orange a Larbert, o níž pan V. M. vypovídal. Nevěrohodnost svědecké výpovědi neznamená, že žalobkyně musí prokazovat, od koho tyto společnosti získaly plnění, které měly následně poskytnout žalobkyni, s kým tyto společnosti spolupracovaly, nebo kým plnily. 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.
91. Žalovaný neporušil při posuzování výpovědi jednatelky zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nepopíral, že svědek potvrdil přijetí zdanitelných Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

plnění žalobkyní, ale konstatoval, že jeho výpověď nebyla věrohodná. Žalovaný uvedl pádné důvody, proč výpovědi neuvěřil. Žalovaný neposuzoval svědeckou výpověď samostatně, ale společně s ostatními okolnostmi, které v daňovém řízení vyšly najevo, např. vyjádřeními dožádaných obchodních společností; nesplněním příslibu svědka dodatečně poskytnout rozhodné dokumenty; neuvedením jména žádného z brigádníků nebo obchodní firmy dodavatelů společností Orange a Larbert. Soulad svědeckých tvrzení s žalobkyní předloženými dokumenty sám o sobě nečiní ve světle výše popsanych zásadních nedostatků výpověď hodnověrnou.

92. Soud také podotýká, že žalovaný nekladl bez dalšího k tíži žalobkyně nekontaktnost a virtuální sídla společností Orange a Larbert. Žalovaný měl za to, že tyto společnosti neměly, v důsledku virtuálního sídla, dostatečné hmotné a personální zázemí, aby žalobkyni poskytly předmětná plnění. Tyto okolnosti pouze prohloubily pochybnosti žalovaného ohledně přijetí zdanitelných plnění žalobkyní. Navíc nebyly jediné. Ze shrnutí výzvy 1 (str. 38) vyplývá, že společnost Orange byla nespolehlivým plátcem a jejím jednatelem byl pan V. M., který byl též jednatelem společnosti Larbert. Obě společnosti mají tedy stejného jednatele, jejich sídla nejsou skutečná a jsou nekontaktní. Není proto zřejmé, proč žalobkyně vstoupila do obchodněprávního vztahu se společností Larbert, když vztah se společností Orange ukončila pro neplnění závazků. Kromě toho je zvláštní, že se zdanitelná plnění od obou společností věcně překrývala jak navzájem, tak s plněními poskytovanými dalšími společnostmi (Twelve Visions s.r.o., SENSO PROPERTY s.r.o.) ve zdaňovacích obdobích duben až prosinec 2016. Postup žalovaného neodporuje bodu 47 usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, dle něhož *„[s]kutečnost, že předmětné zboží ve věci v původním řízení nevyrobil ani nedodal vystavitel faktur ani jeho subdodavatel, a to zejména proto, že posledně uvedení neměli k dispozici potřebné materiální a lidské zdroje, však nepostačuje k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že k předmětným dodáním zboží nedošlo, a aby mohl být společnosti Vikingo odepřen nárok na odpočet, jelikož tato skutečnost může být důsledkem jak podvodného zatajování dodavatelů, tak pouhého využití subdodavatelů.“* Nedostatečné materiální a lidské zdroje obou společností nebyly jediným důvodem pro závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění žalobkyní.
93. Městský soud na základě výše uvedených okolností považuje za nepochybné, že žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobkyní v jejich vzájemné souvislosti. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. žalobkyní citované rozsudky ze dne 1. 3. 2010, sp. zn. 5 Afs 74/2009; ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017) zapovídá nepřiznání odpočtu DPH na vstupu kvůli jednotlivým nesrovnalostem na straně dodavatele daňového subjektu. Žalovaný však v nynějším případě poukázal na celou řadu nesrovnalostí, které se vzájemně doplňují a ve svém celku přesvědčivě dokládají závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.
94. Žalobní námitka není důvodná.
95. **Ad 4)** Žalobkyně měla za to, že prokázala naplnění podmínek ustanovení § 72 a 73 ZDPH. Žalovaný jí proto mohl dle judikatury SDEU (výrok usnesení SDEU ze dne 15. července 2015 ve věci C-123/14; výrok rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14) odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu pouze za současného prokázání existence daňového podvodu a odpovědnosti žalobkyně za tento podvod. Žalovaný tak ale nepostupoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

96. 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.
97. 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 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).
98. Postavení žalobkyně je však odlišné. Městský soud zjistil (viz žalobní bod 3), 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. Nevzniklo-li žalobkyni právo na odpočet, není nutné dokazovat, že jej žalobkyně zneužila podvodným jednáním.
99. 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.“*
100. 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.
101. **Ad 5)** Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovaný měl s ohledem na rozsah zpochybněného účetnictví stanovit daň postupem dle § 98 daňového řádu za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro tento postup byly splněny. Zpochybněná přijatá plnění ve svém souhrnu představují 52,68 % objemu z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění. Zpochybněním takového rozsahu daně na vstupu byla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně.
102. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

103. 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, protože neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu. První podmínka je splněna. Je otázkou, zda lze daň spolehlivě stanovit dokazováním.
104. 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.“*
105. 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.
106. 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.
107. Městský soud žalobní námitce nepřisvědčil.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

Praha 23. října 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.