



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **ASTRO CAPITAL a. s.**, IČO: 27435709
se sídlem Na Pankráci 1618/30, Praha 4 – Nusle
zastoupená Ing. Jiřím Mutafovem, daňovým poradcem
se sídlem Imrychova 879/17, Praha 4 – Kamýk

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2020, č. j. 9657/20/5300-22443-607102,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 10. 2018, č. j. 7486615/18/2004-52522-111469, doměřil žalobkyni daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2016 ve výši 186 900 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 380 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2018, č. j. 7486898/18/2004-52522-111469, správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 ve výši 2 200 850 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 440 170 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2018, č. j. 7487411/18/2004-52522-111469, správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 ve výši 1 918 350 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 383 670 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl a tyto potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

2. Správce daně zahájil dne 13. 4. 2017 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí 2016. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o fakticitě a rozsahu přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů společnosti W incoming s. r. o., DIČ: CZ 26977451, a společnosti Dertono s. r. o., DIČ: CZ03812057, a dále správce daně zjistil, že žalobkyně v účetním deníku zaúčtovala přijaté platby ve výši 1 089 000 Kč, z nichž nebyla na ř. 1 daňového tvrzení odvedena daň. Pochybnosti správce daně nebyly v průběhu daňové kontroly ze strany žalobkyně odstraněny, proto správce daně vydal odvoláním napadené platební výměry.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

II. A Námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost

4. Žalobkyně namítá s odkazem na § 102 odst. 2 až odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nezákonnost napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný rezignoval na svou povinnost uvedenou v § 102 odst. 3 daňového řádu, což se projevilo zejména v odst. 25 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný výslovně uvádí, že „...*odvolatel své prvotní důkazní břemeno, které jej tížilo ve smyslu ust. 92 odst. 3 daňového řádu unesl*“. V následujících odstavcích se toto své tvrzení snaží žalovaný zpochybnit, aniž by však řádně a srozumitelně uvedl, o které důkazy opřel tato zpochybnění. Správce daně např. při výsledku svědků ignoroval skutečnost, že v důsledku jeho nečinnosti proběhly výslechy zhruba rok až dva roky od kontrolovaného období, proto si svědci nemohou pamatovat detaily požadované správcem daně. To je následně kladeno k tíži žalobkyni a výpovědi svědků jsou označovány za nevěrohodné. Správce daně se v průběhu celé kontroly opírá pouze o svůj názor, který není ničím podložený, ignoruje předložené důkazní prostředky a výslechy svědků zpochybňuje, aniž by poskytl jediný smysluplný důkaz.
5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že s právním názorem žalobkyně nesouhlasí a v nyní posuzované věci má za to, že kritéria přezkoumatelnosti napadené rozhodnutí splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu odvolacích bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. K přenosu důkazního břemene se žalovaný přezkoumatelně vyjádřil, a to jak v obecné rovině, tak konkrétně uvedl, za jakých okolností žalobkyně své primární důkazní břemeno unesla, jak dále postupoval správce daně, jaké pochybnosti vyvstaly a za jakých okolností došlo

k opětovnému přenosu důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobkyni. Ostatně skutečnost, že sama žalobkyně v žalobě reaguje na závěry žalovaného obsažené v jeho rozhodnutí a tyto zpochybňuje nebo vyvrací, svědčí o tom, že rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné.

6. Ohledně dokazování žalovaný uvedl, že spočívalo zejména v předložení důkazních prostředků a provedení svědeckých výpovědí. I když jednotlivě některé důkazy mohou svědčit tvrzení žalobkyně (výpovědi svědků), tak v souhrnu neumožňují učinit závěr, že by k předmětným zdanitelným plněním došlo, neboť provedené důkazy jsou v řadě případů ve vzájemném rozporu. U provedených svědeckých výpovědí lze v obecnosti připustit jako možné, že si svědci mnohé již nepamatovali, protože v době provádění výslechů uplynul od předmětných plnění určitý čas. Nelze však přehlížet, že existují další skutečnosti svědčící o tom, že výpovědi nemusí být věrohodné. Žalovaný poukazuje na tvrzené vlastnictví serveru panem L., které bylo správcem daně následně vyvráceno, dále jeho nesmyslné tvrzení o obchodním tajemství, poskytování služby společností Dertono s. r. o. subdodávkou, tj. společnosti ATC, to vše, aniž by jednatel této společnosti znal jméno jednatele ATC, nejasnosti (časové) u předávacích protokolů, auditní stopa plnění (viz dále).

II. B Námitka chybného zhodnocení významných skutečností

7. Žalobkyně namítá, že jí předložené tabulky, které přímo mapovaly nákup a prodej služeb tak, aby mohl žalovaný jednoduše přiřadit přijatá plnění k plněním poskytnutým, žalovaný chybně a nepravdivě interpretoval v neprospěch žalobkyně. V odst. 34 používá žalovaný důkaz mimo kontrolované období (2Q – 4Q/2016), jak v průběhu kontroly činil vícekrát, a na základě toho označuje výpověď svědka za nedůvěryhodnou. V odst. 36 označil žalovaný žalobkyni předložené důkazy vztahující se k pořízení zdanitelných plnění od korporace W incoming s. r. o. a Dertono s. r. o. jako nevěrohodné, a to i přesto, že v odst. 25 konstatuje, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno. V odst. 48 se žalovaný ztotožňuje se závěry správce daně, ty jsou však nepravdivé a zavádějící, přičemž v odst. 45 až 47 činí správce daně závěry a hodnotí věci, v nichž není vzdělán, proto si měl k jejich hodnocení přizvat znalce či osobu v daném oboru vzdělanou. V odst. 51 žalovaný zpochybnil výpověď pana H. pouze konstatováním, že svědek odpovídal na otázky neurčitě a nekonkrétně. Žalobkyně má za to, že žalovaný, resp. správce daně, může požadovat pro daný druh obchodu pouze obvyklé důkazní prostředky, které v tomto případě byly předloženy, a navíc byly podpořeny výslechy čtyř svědků. Žalobkyně k žalobě přiložila původní tabulky, jelikož tabulky, které uvedl v odst. 66 a 68 žalovaný, jsou zavádějící a mají jiný formát. V odst. 72 až 74 se žalovaný dle žalobkyně staví do role nadřízeného, který může zpochybnit cokoliv bez jakéhokoliv dokazování a celý průběh kontroly se jeví jako zlovůle žalovaného, resp. správce daně, kteří na žalobkyni zaklekli a s vidinou prémie za doměřenou daň šli od první chvíle za svým cílem žalobkyni „doměřit“. Žalobkyně má za to, že postup zástupců správce daně je mimo rámec jakéhokoliv standardní kontroly, což je zřetelné mimo jiné v odst. 75 až 78, kdy správce daně provedl „zdanění“ přijaté faktury vystavené v roce 2015, opět se pohyboval mimo období otevřené kontroly a donutil tak žalobkyni opakovaně odvést daň za shodnou fakturu.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odmítl, že by uváděl do svého rozhodnutí tabulky, které přímo označil za tabulky žalobkyně. V žalobou napadeném rozhodnutí jsou uvedeny tabulky, které žalovaný vytvořil z tabulek předaných žalobkyní tak, aby přehledně popsal uskutečněné transakce. Z takto vytvořené tabulky vyplývá, že žalobkyně fakturovala svým odběratelům dříve, než předmětná plnění (služby) od svých dodavatelů přijala. Auditní stopa

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

plnění tak nesvědčí tomu, co žalobkyně tvrdí. Povinnost daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu vyplývá z § 34 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dle kterého musí být zajištěna mj. věrohodnost původu daňového dokladu (tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje). Toho lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním, tzv. auditní stopu. Auditní stopou je přitom třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení, například konečný záznam v roční účetní závěrce, a naopak, který propojuje různé dokumenty v rámci procesu. Auditní stopa zahrnuje zdrojové dokumenty, zpracovaná plnění a odkazy na propojení mezi nimi. Auditní stopu lze popsat jako spolehlivou, pokud je propojení mezi podklady a zpracovanými plněními snadno sledovatelné.

9. K chybnému zhodnocení významných skutečností žalovaný dále uvedl, že žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když ve vztahu k přijatým plněním od korporace W incoming s. r. o. a Dertono s. r. o. předložila správci daně několik důkazních prostředků. Tato skutečnost však automaticky nenaplnňuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Pro posouzení nároku na odpočet DPH je podstatné zkoumat, zda jsou naplněny mimo jiné i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, konkrétně zda na dokladech tvrzené plnění bylo přijato tak, jak je deklarováno a zda bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně. Splnění primární důkazní povinnosti (předložení důkazních prostředků) nesouvisí s jejich následným přezkumem a eventuálně jejich zpochybněním. Přezkoumáním předložených dokladů v kontextu s výpověďmi jednatele žalobkyně pana P., pana L. (zástupce W incoming s. r. o.) a pana V. (jednatele Dertono s. r. o.) správci daně vznikly oprávněné důvodné pochybnosti o fakticitě přijatých zdanitelných plnění, přičemž tyto své pochybnosti správce daně žalobkyni kvalifikovaným způsobem a v souladu se zákonem sdělil. Žalobkyně byla seznámena se všemi zjištěnými skutečnostmi, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o tom, co bylo konkrétně předmětem plnění, způsobu a času realizace plnění, kým byla realizace plnění fakticky prováděna. Správce daně tak prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Je zřejmé, že správce daně své důkazní břemeno unesl a toto přešlo zpět na žalobkyni, která přes výzvu správce daně pochybnosti neodstranila.
10. Žalovaný uvedl, že ve smluvních ujednáních chybí reklamační a záruční podmínky, což není běžnou praxí, i s ohledem na objem obchodní transakce ve výši 16 milionů Kč bez DPH, kdy ve spisu žalobkyně je založena smlouva s odběratelem IT služeb Regionální radou region soudržnosti Střední Čechy, kde jsou technické parametry a ustanovení o zárukách a reklamacích uvedeny, a to u plnění ve výši 2 000 Kč. Žalovaný dále odkázal na body 45 a 46 napadeného rozhodnutí, kde jsou blíže popsány další nesrovnalosti týkající se specifikace datových služeb a vlastnictví IP adresy.
11. Dále při porovnání protokolů poskytnutých společností K2 connect solution s. r. o. mezi žalobkyní jako poskytovatelem a odběratelem K2 connect solution s. r. o. a protokolů poskytnutých společností Dertono s. r. o. mezi dodavatelem společností Dertono s. r. o. a žalobkyní jako odběratelem bylo zjištěno, že protokoly mezi dodavatelem plnění společností Dertono s. r. o. a žalobkyní jsou ze dne 30. 9. 2016, zatímco protokoly mezi odběratelem společností K2 connect solution s. r. o. a žalobkyní jsou z 28. 6. 2016 a z 29. 7. 2016. Bez

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

vedených protokolů však nebylo možné se připojit. Protokoly (tzv. rodné listy) byly přílohou předávacího protokolu a k předání do užívání zřízené infrastruktury došlo až na základě předání rodného listu a ověření, že služby jsou funkční. Tato zjištění ale neodpovídají tvrzení žalobkyně, že služby přijaté od společnosti Dertono s. r. o. byly poskytnuté společnosti K2 connect solution s. r. o., neboť služby společnosti K2 connect solution s. r. o. měly být poskytovány od 1. 8. 2016 do 30. 11. 2016. Potvrzení služeb včetně předání protokolů o připojení byly předány 28. 6. 2016 a 29. 7. 2016, avšak protokoly rBackup byly předány až dne 30. 9. 2016, tj. až po 2 měsících, co měla být služba společnosti K2 connect solution s. r. o. poskytována. Neshoduje se ani období trvání smlouvy ani fakturace, neboť zatímco žalobkyně uzavřela smlouvy s dodavatelem společností Dertono s. r. o. a přijala daňové doklady za období od 1. 9. 2016 do 30. 11. 2016 a dále pak za období od 1. 10. do 30. 11. 2016, se společností K2 connect solution s. r. o. uzavřela žalobkyně smlouvu a fakturovala plnění za období od 1. 8. 2016 do 30. 11. 2016.

12. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně měla plnění pro odběratele společnost OpavaNet a. s. realizovat již od roku 2015 na dobu neurčitou, přičemž smlouva uzavřená se subdodavatelem plnění společností W incoming s. r. o. byla uzavřena na plnění od 1. 4. 2016 do 31. 12. 2016. Žalobkyně by tak dle uzavřených smluv z poskytnutých služeb vykázala ztrátu, když odměna za provedené práce pro společnost W incoming s. r. o. byla ve výši 445 000 Kč + DPH za měsíc, zatímco cena pro společnost OpavaNet a. s. byla sjednána na celkovou částku 3 000 000 Kč + DPH, tj. 250 000 Kč + DPH za měsíc. To se však nestalo jen proto, že došlo k navýšení fakturované částky dle vystavených daňových dokladů č. 16029, 16036, 16043 a 16051 na základě objednávky o navýšení objemu dat, což se ale do fakturace od dodavatele, který měl předmětné služby poskytnout (W incoming s. r. o.), nepromítlo. To v důsledku znamená, že společnost W incoming s. r. o. toto navýšení dat poskytla zcela bezplatně, zatímco žalobkyně z tohoto navýšení vygenerovala zisk 2 miliony Kč. Dle předávacích protokolů byla infrastruktura společnosti OpavaNet a. s. předána dne 29. 12. 2014. Na stejné služby ve 2. až 4. čtvrtletí 2016 žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně ve výši 93 450 Kč měsíčně, a za 1. čtvrtletí 2016 si neuplatnila žádný nárok na odpočet daně.
13. Požadavek žalobkyně na vyhotovení znaleckého posudku nebo přizvání znalce či osoby vzdělané v daném oboru považuje žalovaný za bezpředmětný. Je to žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno, a musí tak prokázat uplatnění sporného nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Byl-li znalecký posudek navržený žalobkyní k prokázání přijatých poskytnutých služeb nezbytný, bylo na žalobkyni, aby si jej nechala vypracovat a předložila ho správci daně jako důkaz k prokázání svých tvrzení. Taktéž účast znalce či osoby vzdělané v daném oboru při hodnocení daných obchodních transakcí není nutná. Ve zde řešeném případě je podstatnou skutečností, že žalobkyně neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění skutečně uskutečnila tak, jak deklarovala, tj. v deklarovaném množství a sortimentu za deklarovanou cenu, a neodstranila zřejmé rozpory v poskytovaných službách.

II. C Námitka porušení zásady přiměřenosti

14. Žalobkyně je přesvědčena, že postup žalovaného a správce daně nenaplní zásadu přiměřenosti, když následkem systematické likvidace z jejich strany žalobkyně utlumila svou ekonomickou činnost, přestože po celou dobu daňové kontroly poskytovala žalobkyně plnou součinnost. Likvidační strategii pak správce daně dovršil označením žalobkyně za nespolehlivého plátce.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

15. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by byl jeho postup v rozporu se zásadou přiměřenosti a v rozporu s cílem správy daní, neboť zásadu přiměřenosti nelze vykládat tak, že je právem jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či rozhodnutí v jeho prospěch při flagrantní absenci unesení důkazního břemene z jeho strany. Ve věci žalobkyní namítané systematické likvidace žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 6 Afs 96/2020-38, kterým byla kasační stížnost žalobkyně zamítnuta a stvrzena zákonnost postupu žalovaného ve vztahu k vydaným zajišťovacím příkazům. Ohledně vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, jímž měl žalovaný završit svou likvidační strategii, žalovaný podotýká, že se žalobkyně mohla proti tomuto rozhodnutí bránit řádným oprávněným prostředkem a následnou případnou správní žalobou. K nyní podané žalobě je posuzování uvedeného rozhodnutí irelevantní.

II. D Ignorování výsledku svědků

16. Žalobkyně má za to, že žalovaný ignoroval výsledky svědků Mgr. M. K., MBA, statutárního zástupce společnosti K2 connect solution s. r. o., a Ing. M. H., statutárního zástupce společnosti OpavaNet a. s., kteří potvrdili dodávky ze strany žalobkyně co do rozsahu i obsahu. Stejně tak žalovaný ignoroval výsledky svědků J. L., statutárního zástupce společnosti W incoming s. r. o, aj. V., statutárního zástupce společnosti Dertono s. r. o., kteří potvrdili dodávky pro žalobkyni rovněž co do rozsahu a obsahu.
17. Žalovaný odmítá, že by ignoroval výsledky svědků Mgr. M. K., MBA, Ing. M. H., J. L. aj. J. V., když tyto byly provedeny a následně vyhodnoceny v kontextu s dalšími zjištěnými skutečnostmi, žalovaný není vázán jen návrhy daňových subjektů. Vyhodnocení provedených svědeckých výpovědí je v žalobou napadeném rozhodnutí vždy uvedeno po rekapitulaci jednotlivých výsledků. Výpověď jednatele žalobkyně pana P. vzbudila ve správci daně značné pochybnosti, když tento reagoval na konkrétní otázky správce daně nekonkrétně a téměř na nic si nevzpomínal. V případě svědka J. L. (statutární zástupce W incoming s. r. o.) tento správce daně tvrdil, že má server ve vlastnictví, přičemž správce daně následně zjistil, že uvedená společnost měla ve vlastnictví, vyjma oběžných aktiv ve výši 1 402 000 Kč, dlouhodobý majetek pouze ve výši 41 000 Kč. Dále tento svědek odmítl s odkazem na obchodní tajemství sdělit, kde je server umístěn. Společnost se v sídle nezdržuje, je nekontaktní, na písemnosti správce daně nereaguje, od roku 2013 nezveřejňuje účetní závěrku a v roce 2016 neměla žádné aktivní zaměstnance. Daňové doklady byly hrazeny v hotovosti v několika po sobě jdoucích dnech s rozdělením na splátky nepřevyšující částku 270 000 Kč, od 21. 6. 2017 je společnost W incoming s. r. o. nespolehlivým plátcem. Současný jednatel Sebastian Lendiak, státní příslušník Ukrajina, neměl nikdy povolen trvalý ani přechodný pobyt v ČR a neprocházel ani žádnou cizineckou evidencí. Svědek J. V. (jednatel společnosti Dertono s. r. o.) potvrdil, že žalobkyni zná a předmětné služby pro žalobkyni provedl subdodávkou prostřednictvím společnosti ATC s. r. o. Na jméno jednatele společnosti ATC s. r. o. si však nemohl vzpomenout, ačkoliv s ním, jak sám uvedl, jednal 3 až 4 x týdně, možná více a společnost ATC s. r. o. mu vypomáhala i s ostrahou. Kromě toho, že společnost Dertono s. r. o. je od 1. 8. 2017 a její subdodavatel společnost ATC s. r. o. od 17. 1. 2017 nespolehlivým plátcem, byla společnost ATC s. r. o. pro správce daně nekontaktní, v sídle zapsaném v obchodním rejstříku nesídlí (jedná se o virtuální sídlo) a účetní závěrky v obchodním rejstříku od svého vzniku nezveřejňuje. Mgr. M. K., MBA (zástupce odběratele společnosti K2 connect solution s. r. o.) některé skutečnosti sice potvrdil, avšak i zde správci daně vznikly pochybnosti, když společnost K2 connect

solution s. r. o. uzavřela smlouvu se žalobkyní na poskytování datových úložišť, která na tyto služby dále uzavřela smlouvu s dodavatelem společností Dertono s. r. o. Společnost Dertono s. r. o. však datová úložiště nevlastnila a předmětné služby jí měla formou subdodávky poskytnout společnost ATC s. r. o. Dle zjištění správce daně je přitom společníkem společnosti K2 connect solution s. r. o. společnost K2 amitec s. r. o., která je vlastníkem datových úložišť, a uvedené služby poskytuje i dalším zákazníkům. K tomu svědek uvedl, že potřebuje nejen vlastní kupovaný hardware a technologie, ale rovněž i kapacity dodávané třetími stranami. Ing. M. H. (zástupce odběratele společnosti OpavaNet a. s.) sice také některé skutečnosti potvrdil, nicméně z výsledku je zřejmé, že konkrétní okolnosti daného obchodního případu nezná, neboť jej řešili technici, které však nijak neidentifikoval. Konkrétní osoby, které zajišťovaly předmětné služby jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele, neznal a ani nedoložil technické parametry přijatých služeb.

18. Žalovaný uvedl, že ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 6 Afs 148/2019-43, úkolem svědka není rozptylovat pochybnosti správce daně, to náleží daňovému subjektu, tedy žalobkyni. Svědek má pouze vypovědět o skutečnostech, které jsou mu o věci známy. Takto k tomu také žalovaný (resp. správce daně) přistoupil. Svědky řádně vyslechl a položil jim otázky, které s jeho pochybnostmi souvisely. Žalobkyně, ačkoliv byla o konání svědeckých výpovědí vyrozuměna, svého práva být přítomna a klást svědkům otázky nevyužila. Samotné výpovědi žalovaný nehodnotil, to až na základě dalších zjištěných skutečností vyhodnotil některé výpovědi jako nevěrohodné a takové, které nemohou jeho pochybnosti odstranit.

III. Posouzení žaloby

19. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.
20. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Nad rámec listin obsažených ve správním spise žalobkyně dále navrhla provést k důkazu kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2020, č. j. 11 Af 25/2018-56 ze dne 11. 6. 2023. Tomuto návrhu soud nevyhověl, jelikož kasační stížnost byla podána až po datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž soud při přezkumu správního rozhodnutí vychází ze skutkového stavu platného ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň tímto důkazním návrhem chtěla žalobkyně prokázat podání kasační stížnosti proti rozsudku, kterým byly přezkoumány zajišťovací příkazy. O této kasační stížnosti však již bylo rozhodnuto, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 6 Afs

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

96/2020-38. Veřejně dostupnými rozhodnutími soudů se důkazy neprovádí. Není tak sporu o tom, že žalobkyně kasační stížnost podala.

21. Žalobkyně podala dne 22. 5. 2020 původně blanketní žalobu, kterou k výzvě městského soudu ze dne 28. 7. 2020 podáním ze dne 29. 7. 2020 ve lhůtě tam uvedené dále doplnila. Namítá-li žalovaný, že žalobkyně neuvedla konkrétní důvody, právní vady a vady řízení ve lhůtě pro podání žaloby, je nutné uvést, že dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017-31, č. 3733/2018 Sb. NSS „*neuplatní-li žalobce ve lhůtě pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu alespoň jeden žalobní bod tak, aby jeho žaloba byla projednatelná (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), soud žalobu odmítne podle § 37 odst. 5 téhož zákona [...] Pokud soud poučí žalobce ve výzvě podle § 37 odst. 5 s. ř. s. nesprávně a určí mu k doplnění žalobních bodů delší lhůtu, než je lhůta zákonná, nesmí být žalobci na újmu, pokud postupoval v dobré víře ve správnost poučení obsaženého ve výzvě soudu a doplnil žalobu v delší lhůtě, nesprávně stanovené tímto poučením.*“

III. A Námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost

22. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí žalovaného je s odkazem na § 102 odst. 2 až odst. 4 daňového řádu nezákonné pro jeho nepřezkoumatelnost, neboť žalovaný rezignoval na svou povinnost uvedenou v § 102 odst. 3 daňového řádu. To se projevilo zejména v odst. 25 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný výslovně uvedl, že „...*odvolatel své prvotní důkazní břemeno, které jej tížilo ve smyslu ust. 92 odst. 3 daňového řádu unesl.*“ V následujících odstavcích se toto své tvrzení snaží žalovaný zpochybnit, aniž by však řádně a srozumitelně uvedl, o které důkazy opřel tato zpochybnění. Správce daně např. při výslechu svědků ignoroval skutečnost, že v důsledku jeho nečinnosti proběhly výslechy zhruba rok až dva roky od kontrolovaného období, proto si svědci nemohou pamatovat detaily požadované správcem daně, což je následně kladeno k tíži žalobkyni a výpovědi svědků jsou označovány za nevěrohodné. Správce daně se v průběhu celé kontroly opírá pouze o svůj názor, který není ničím podložený, ignoruje předložené důkazní prostředky a výslechy svědků zpochybňuje, aniž by poskytl jediný smysluplný důkaz. Konkrétněji žalobkyně námitku nezákonnosti rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti neodůvodnila.
23. Městský soud se předně neztotožňuje s žalobkyniným hodnocením bodu 25 napadeného rozhodnutí. Žalobkyni citovaná vybraná věta totiž není v napadeném rozhodnutí uvedena izolovaně, ale je součástí celého odstavce. V něm žalovaný uzavírá, že žalobkyně sice unesla své prvotní důkazní břemeno, které ji tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, pro posouzení nároku na odpočet DPH je nicméně podstatné zkoumat, zda jsou naplněny i zákonem předpokládané hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku. Konkrétně zda na dokladech tvrzené plnění bylo přijato tak jak je deklarováno a zda bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně. Městský soud k tomu dodává, že je to daňový subjekt, který je primárně odpovědný za unesení důkazního břemene, což znamená, že rovněž ponese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav. Daňové zákony ve většině případů stanoví, co je primárním důkazním prostředkem, jehož předložením je v první fázi ze strany daňového subjektu uneseno důkazní břemeno. Vystanou-li správci daně pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí a jiných povinných záznamů a unese-li důkazní břemeno ve vztahu k výše uvedenému, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). V nyní posuzované věci lze uzavřít, že správce daně dostatečně vyjádřil své pochybnosti (což žalobkyně v podané žalobě

ani nesporeovala), proto důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Blíže je otázka rozložení důkazního břemene rozebrána v kapitole III. B tohoto rozsudku.

24. Namítá-li žalobkyně, že správce daně při výslechu svědků ignoroval skutečnost, že v důsledku jeho nečinnosti proběhly výsledky zhruba rok až dva roky od kontrolovaného období, proto si svědci nemohou pamatovat detaily požadované správcem daně, je nutné uvést, že daňová kontrola byla zahájena dne 13. 4. 2017, tedy čtyři měsíce po konci 4. čtvrtletí 2016 a výslech Ing. R. P., tehdejšího jednatele žalobkyně, byl proveden již dne 22. 6. 2017 (viz protokol č. j. 1664885/17/2507-60562-50576). Tento svědek ve své výpovědi reagoval na otázky správce daně nekonkrétně, přičemž ani nebyl schopen sdělit, kdo jednal za společnost W incoming s. r. o. To vše přesto, že ve věci vyslechnutí svědci jednak potvrdili osobní znalost Ing. R. P., jednak v dané době neměla žalobkyně žádné aktivní zaměstnance, proto nepochybně musel některé obchodní transakce žalobkyně zajišťovat Ing. P. sám vlastní činností, a to zvláště s těmi představiteli společností, s nimiž se osobně znal. Kromě toho byl-li Ing. P. dotazován na spolupráci se společností OpavaNet a. s., vybavil si přesné časové období spolupráce, tedy že v roce 2014 byla uzavřena smlouva a k plnění ze smlouvy došlo v roce 2015. Je proto zarážející, že si svědek pamatoval detailní spolupráci probíhající více než rok před spoluprací se společnostmi W incoming s. r. o. a Dertono s. r. o., avšak již si například nevybavil jméno osoby jednající za společnost W incoming s. r. o. J. L., s nímž se měl znát z dobrovolných aktivit předcházejících společné obchodní spolupráci. Svědek Ing. P. dále nebyl ochoten odpovědět na otázky týkající se běžné obchodní spolupráce, což jsou skutečnosti zcela objektivní, které se týkají jakékoliv obchodní transakce bez vztahu ke konkrétním osobám a společností.
25. Žalobkyně nedostatky odůvodnění dále spatřovala v tom, že se správce daně v průběhu celé kontroly opírá pouze o svůj názor, který není ničím podložený, ignoruje předložené důkazní prostředky a výsledky svědků zpochybňuje, aniž by poskytl jediný smysluplný důkaz. Ani této námitce nemohl městský soud přisvědčit. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz dále bod [27] tohoto rozsudku). Městský soud se tak námitkou nepřezkoumatelnosti může zabývat pouze v takové míře obecnosti, v jaké ji žalobkyně vznesla. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je z hlediska jeho struktury koncipováno tak, že nejprve žalovaný vymezil skutkový stav projednávané věci, následně shrnul žalobkyniny odvolací námitky, ve třetí části pak vymezil základy právní úpravy rozložení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt a základní principy, které byly konstatovány mimo jiné v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu týkající se povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní a teprve v části čtvrté odůvodnění napadeného rozhodnutí tato právní pravidla aplikoval na skutkový stav projednávané věci a vypořádání se s odvolacími důvody. Ani v tomto ohledu tak netrpí odůvodnění napadeného rozhodnutí takovými nedostatky, které by měly za následek jeho nepřezkoumatelnost. Městský soud proto uzavírá, že rozhodnutí žalovaného shledal způsobitelným věcného přezkumu, neboť je dostatečně zdůvodněné, úvahy v něm jsou logické a městský soud je nepovažuje za nepřezkoumatelné. Pro úplnost městský soud doplňuje, že „*nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, tj. nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno [...] zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022-47).

III. B Námitka chybného zhodnocení významných skutečností

26. Žalobkyně žalovanému zejména vytýká, že veškeré zjištěné skutečnosti jsou interpretovány zavádějícím způsobem v její neprospěch a jsou nepravdivé.
27. Městský soud k této námitce žalobkyně předně zdůrazňuje, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je soud oprávněn a povinen přezkoumávat žalobou napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, nebo ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Uvedení konkrétních žalobních námitek proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či snad pouhým odkazem na takové podání. Soud totiž není oprávněn zabývat se jinými námitkami, než těmi, které jsou výslovně v žalobě uvedeny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63). Nereprezentuje-li žalobkyně dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
28. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
29. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
30. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
31. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití

právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].

32. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, , ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod [23], či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod [25]). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).
33. V odst. 25 žalovaný uvedl, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, když předložila evidenci pro účely DPH, smlouvy o poskytování služeb a spolupráce včetně příloh, předávací protokoly, daňové doklady a doklady o úhradách těchto dokladů, které byly ve většině případů provedeny v hotovosti v několika po sobě jdoucích dnech s rozdělením na splátky nepřevyšující částky 270 000 Kč tak, aby nebyl překročen zákonný limit, případně výpis z účtu, byl-li doklad hrazen bankovním převodem. V odst. 26 až 58 žalovaný popsal důvody, pro které správce daně spatřoval pochybnosti, že k přijetí zdanitelných plnění nedošlo fakticky tak, jak bylo na daňových dokladech uvedeno. V odst. 76 žalovaný uvedl, že žalobkyně byla s těmito pochybnostmi správce daně nejprve prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností a následně i prostřednictvím seznámení s výsledky kontrolních zjištění seznámena, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. V podané žalobě žalobkyně pouze zastává názor, že se žalovaný staví do role nadřízeného, který může zpochybnit cokoliv bez jakéhokoliv dokazování a celý průběh kontroly se jeví jako zlovůle žalovaného. Jinými slovy žalobkyně po správci daně požaduje, aby dokázal, že k deklarovanému plnění nedošlo, přestože správce daně

provedl poměrně rozsáhlé dokazování, na základě kterého mu vznikly o deklarovaném plnění pochybnosti. Jak plyne z výše uvedené judikatury, tato úvaha žalobkyně není správná. Unese-li daňový subjekt svoje primární důkazní břemeno (zpravidla) předložením formálně bezchybných daňových dokladů (účetnictví), je na správci daně, aby prokázal případné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto dokladů. Správce daně tak nemá povinnost prokázat, že se plnění neuskutečnilo, ale má povinnost prokázat pochybnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, uvedl, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“ Správci daně tak skutečně stačilo, že prokázal pochybnosti o uskutečnění daného plnění, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni.

34. Městský soud poznamenává, že správce daně vystavěl svoje pochybnosti zejména na tom, že auditní stopa nesvědčí tomu, co tvrdí žalobkyně, dále správce daně poukázal na chybějící reklamační a záruční podmínky s ohledem na objem transakce a praxi žalobkyně v jiných obdobných případech s výrazně nižším plněním, na rozpory v protokolech (tzv. rodných listech), bez nichž nebylo možné se připojit, na svědeckých výpovědích, z nichž nebylo možné poskytnutí plnění bez jakýchkoliv pochybností dovodit, na nesrovnalosti v období, kdy měl trvat smluvní vztah a fakturace u dodavatelů a odběratelů žalobkyně, která však na sebe byla poskytnutými plněními vázána, a v neposlední řadě správce daně poukázal na pochybné fungování společností W incoming s. r. o. a Dertono s. r. o., které byly prohlášeny za nespolehlivé plátce, a nedlouho po ukončení spolupráce s žalobkyní byly převedeny na nekontaktní osoby. K uvedeným pochybnostem žalovaného, resp. správce daně, však žalobkyně v podané žalobě nenamítá ničeho, pouze v obecné míře namítá nesprávně vložené tabulky, použití důkazů mimo kontrolované období a že měl správce daně hodnotit věci, v nichž není vzdělán. Měl proto za tímto účelem ustanovit znalce či osobu v daném oboru vzdělanou. Žalobkyně tak sice namítá, že zjištěné skutečnosti byly interpretovány nesprávně, avšak sama nenabídla žádné alternativní hodnocení zjištěného skutkového stavu, pouze ve značné míře obecnosti rozporuje určité okolnosti, které správce daně vedly k vydání dodatečných platebních výměrů. Výslovně však nenamítá, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno, a tedy na ní již důkazní břemeno nepřešlo.
35. K auditní stopě se vyjadřoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, tak, že „*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.).*“ Auditní stopu však žalobkyně dokládala vyjma primárních dokladů pouze vlastními tabulkami a výsledky svědků, kteří navíc nebyli schopni vyjádřit se ke konkrétním skutečnostem ohledně obchodní spolupráce. Přestože byla žalobkyně opakovaně ze strany správce daně upozorňována na nedostatečné prokázání jí tvrzených skutečností, ničeho dalšího nepředložila. Městský soud poznamenává, že správce daně poukazoval mimo jiné i na to, že žalobkyně fakturovala svým odběratelům dříve, než předmětná plnění (služby) od svých dodavatelů přijala. K tomu žalobkyně pouze uvedla, že

jsou jí předložené tabulky nepravdivě interpretovány v její neprospěch, nicméně nijak nevysvětlila rozpor, na který správní orgány poukázaly.

36. Namítá-li žalobkyně, že správce daně nepřizval v posuzované věci znalce či osobu v daném oboru vzdělanou, a to zejména s odkazem na nepravdivé a zavádějící závěry správce daně aprobované žalovaným v odst. 45 až 48 napadeného rozhodnutí, je nutné uvést, že žalobkyně byla opakovaně (viz např. protokol ze dne 6. 9. 2018, č. j. 2051759/18/2507-60562-505706, zpráva o daňové kontrole 21. 9. 2018, č. j. 2051689/18/2507-60562-505706, a např. i v rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č. j. 27060/18/5100-41453-711866, týkající se rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu) správcem daně upozorněna na to, že navržený znalecký posudek popisující dodání služeb ze smluv zpracovat nedá, neboť důkazní břemeno leží na žalobkyni a je na ní, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí. Domnívá-li se žalobkyně, že k prokázání přijetí služeb je nutné znalecké posouzení, pak žalobkyni nic nebránilo v tom, aby takový znalecký posudek nechala vypracovat a předložila jej správci daně, který by ho následně vyhodnotil v rámci daňového řízení. Vzhledem ke shora uvedeným judikатурním závěrům a přechodem důkazního břemene na žalobkyni tato i přes upozornění správce daně takový znalecký posudek vypracovat nenechala a vyjma jí zpracovaných tabulek ničeho dalšího nepředložila a nedoplnila. Dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu *správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá*. Z dikce citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně je povinen ustanovit znalce k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí. Za takové otázky lze označit zejména otázky technického charakteru, ocenění nemovitých věcí, falešného podpisu nebo nadhodnoceného zboží, nikoliv však posouzení dodání či přijetí služeb bez ohledu na to, zda se jedná o dodávky služeb v oblasti informačních technologií. K posouzení takové otázky je dle městského soudu správce daně plně kompetentní a zadání znaleckého posudku proto nebylo na místě. Kromě toho žalobkyně blíže nespecifikovala, v čem konkrétně spatřuje nepravdivé a zavádějící závěry správce daně a opět se omezila na pouhé konstatování, aniž by nabídla alternativní zhodnocení žalovaným, resp. správcem daně zjištěného skutkového stavu.
37. Namítá-li žalobkyně, že v odst. 34 napadeného rozhodnutí používá žalovaný důkaz mimo rozsah kontrolovaného období, z čehož následně vyhodnocuje výpověď svědka jako nevěrohodnou, je nutné uvést, že předmětný odstavec je pokračováním odst. 33, v němž žalovaný popisuje výpověď svědka J. V. (jednatel společnosti Dertono s. r. o.). Lze přisvědčit žalobkyni, že žalovaný přiřadil hodnocení této svědecké výpovědi k informaci, že je společnost Dertono s. r. o. od 1. 8. 2017 nespolehlivým plátcem. Z kontextu obou odstavců 33. a 34. je však zřejmé, že žalovaný k hodnocení ohledně nevěrohodnosti svědka dospěl zejména v reakci na proběhnuvší výslech zachycený v protokolu ze dne 22. 9. 2017, č. j. 2112505/17/2507-60562-505706. Pro úplnost městský soud dodává, že údaj o nespolehlivém plátcovi společnosti Dertono s. r. o. je pouze informativního charakteru sloužícího k dokreslení fungování společnosti po ukončení obchodní spolupráce s žalobkyní. Nelze proto přisvědčit námitce žalobkyně, že by žalovaný výhradně na základě rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi společnosti Dertono s. r. o. dovozoval nevěrohodnost výpovědi svědka J. V.
38. Označil-li žalovaný v odst. 36 napadeného rozhodnutí žalobkyní předložené listinné důkazy vztahující se k pořízení zdanitelných plnění od společností W incoming s. r. o. a Dertono s. r. o. jako nevěrohodné, a to i přesto, že v odst. 25 konstatuje, že žalobkyně své důkazní

břemeno unesla, jedná se ze strany žalobkyně o nesprávné vyhodnocení. V odst. 25 totiž žalovaný konstatuje, že žalobkyně unesla své prvotní břemeno, které ji tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Městský soud se rozložením a přechodem důkazního břemene již podrobně zabýval zejména v bodech [23], [31] a [32] tohoto rozsudku, proto na ně v souvislosti s touto námitkou žalobkyně odkazuje.

39. K námitce žalobkyně, že žalovaný, resp. správce daně, může požadovat pro daný druh obchodu pouze obvyklé důkazní prostředky, které v tomto případě byly předloženy, a navíc podpořeny výsledky čtyř svědků, městský soud uvádí, že žalobkyně sice předložila správci daně požadované dokumenty, tyto však nebyly po jejich vyhodnocení správcem daně způsobilé prokázat, že se plnění uskutečnila tak, jak byla v žalobkyní předložených dokladech deklarována. V této souvislosti městský soud odkazuje na definici auditní stopy uvedenou v bodu [35] tohoto rozsudku, a dodává, že žalobkyně byla žalovaným, resp. správcem daně upozorněna na to, že auditní stopa nesvědčí tomu, co žalobkyně tvrdí. Přesto žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila a ani svoje tvrzení nijak dále neupravila. To vše přesto, že na ni přešlo důkazní břemeno, které v důsledku toho neunesla.
40. Ohledně námitky žalobkyně, že v odst. 51 napadeného rozhodnutí žalovaný zpochybnil výpověď pana H. pouhým konstatováním, že svědek odpovídal na otázky neurčitě a nekonkrétně, městský soud uvádí, že shodně jako v bodě [37] tohoto rozsudku, žalobkyně nevyhodnocuje odst. 51 napadeného rozhodnutí v celém jeho kontextu. Vyhodnocení výpovědi svědka Ing. H. totiž počíná již od odst. 49 a nelze proto izolovaně hodnotit pouze část věty v odst. 51, jak činí žalobkyně. Ve svém celku je totiž úvaha při hodnocení výpovědi svědka Ing. H. žalovaným srozumitelná, logická a tvoří ucelenou argumentační linii.
41. K námitce žalobkyně, že správce daně provedl zdanění přijaté faktury vystavené v roce 2015, tedy mimo kontrolované období, městský soud uvádí, že správce daně požadoval doložení důkazních prostředků vztahujících se k předmětné platbě z toho důvodu, aby na základě nich ověřil vazby na částky přijaté v kontrolovaném období pokladními doklady P16085, P16086, P16087, P16088 a P16089. Měl-li správce daně ověřit platby vztahující se ke kontrolovanému období a vážící se na shora uvedené pokladní doklady z kontrolovaného období, neměl správce daně jinou možnost, jak tyto skutečnosti ověřit, zvláště za situace, kdy mu vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně nebyla povinna z těchto přijatých plnění přiznat daň ke dni přijetí úplaty. Nepředložila-li žalobkyně žádné relevantní důkazní prostředky, přestože tak mohla učinit, neunesla důkazní břemeno, jehož výsledkem bylo doměření předmětné daně.
42. K obecné námitce žalobkyně týkající se nekompetentnosti zástupců správce daně městský soud ve stejné rovině obecnosti uvádí, že tuto námitku důvodnou neshledal. Je tomu tak jednak proto, že k ní žalobkyně nic konkrétního nesdělila ani nedoložila, jednak proto, že tomu nesvědčí obsah správního spisu.

III. C Námitka porušení zásady přiměřenosti

43. Žalobkyně namítala, že postup žalovaného a správce daně nenaplnuje zásadu přiměřenosti, když následkem systematické likvidace z jejich strany žalobkyně utlumila svou ekonomickou činnost, přestože po celou dobu daňové kontroly poskytovala žalobkyně plnou součinnost. Přesto správce daně vydal zajišťovací příkaz a likvidační strategii pak dovršil označením žalobkyně za nespolehlivého plátce.

44. Uvedenou námitku žalobkyně městský soud shledává nedůvodnou. Námitkami ohledně porušení zásady přiměřenosti uplatněné v nyní posuzované věci se obsahově shodují s námitkami, které žalobkyně uplatnila v rámci kasační stížnosti ve věci zajišťovacího příkazu, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 6 Afs 96/2020 zamítl.
45. Městský soud přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a platební výměry a neshledal, že by byly dodatečné platební výměry vydány v rozporu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a v rozporu s cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně odůvodnil naplnění zákonných podmínek pro vydání dodatečných platebních výměrů konkrétními skutečnostmi a lze přisvědčit žalovanému, že zásadu přiměřenosti nelze vykládat tak, že je právem jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či rozhodnutí v jeho prospěch při flagrantní absenci unesení důkazního břemene z jeho strany. Jsou-li naplněny všechny zákonné podmínky pro aplikaci tohoto instrumentu, nelze hovořit o tom, že by byl ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu nepřiměřený a v rozporu s cílem správy daní. V odůvodnění rozhodnutí správce daně je uvedena řada konkrétních důvodů (viz zejména kapitola *III.B* tohoto rozsudku), která ho vedla k závěru o naplnění zákonných podmínek pro vydání dodatečných platebních výměrů, nelze proto přisvědčit tvrzení žalobkyně, že jejich vydání způsobili jen a pouze správce daně a žalovaný, nikoliv okolnosti na její straně.
46. Namítá-li žalobkyně, že daňové orgány „svou likvidační strategii“ završily vydáním rozhodnutí o nespolehlivém plátcí dle § 106a zákona o DPH, městský soud podotýká, že k nyní podané žalobě posuzování uvedeného rozhodnutí zdejšímu soudu nepřísluší.

III. D Ignorování výsledku svědků

47. Žalobkyně namítala, že byly ignorovány výsledky svědků Mgr. M. K., MBA, statutárního zástupce společnosti K2 connect solution s. r. o. a Ing. M. H., statutárního zástupce společnosti Opava Net a. s., kteří potvrdili dodávky ze strany žalobkyně co do rozsahu i obsahu. Stejně tak žalovaný ignoroval výsledky svědků J. L., statutárního zástupce společnosti W incoming s. r. o. aj. V., statutárního zástupce společnosti Dertono s. r. o., kteří potvrdili dodávky pro žalobkyni rovněž co do rozsahu a obsahu. Více tuto námitku žalobkyně neodůvodnila a nesdělila, v čem měla ignorace výsledku těchto svědků spočívat.
48. Jak již městský soud uvedl výše v bodu [27] tohoto rozsudku, soud není povinen ani oprávněn domýšlet za žalobkyni argumentaci, proto se danou námitkou věnoval pouze v míře obecnosti, v jaké jí žalobkyně vznesla (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne sp. zn. 6 Afs 9/2015). Městský soud v obecné míře přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a protokoly zachycující výsledky svědků a neshledal, že by tyto žalovaný, resp. správce daně, ignoroval a adekvátně nevyhodnotil pro potřeby vydání dodatečných platebních výměrů. Soud neshledává důvod opisovat již jednou vyřčené, proto v souladu s např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, pro stručnost odkazuje na vyjádření žalovaného rekapitulované v bodě [17] tohoto rozsudku, ve kterém soud shrnul, jak správní orgány podané svědecké výpovědi hodnotily. Svědci sice skutečně potvrdili, že dodávky ze strany žalobkyně a pro ni byly uskutečněny, avšak žalobkyně již zcela ignoruje další posouzení těchto svědeckých výpovědí správními orgány, které je shledaly nedostatečné k vyvrácení existujících pochybností.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

49. Městský soud uzavírá, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaných plnění žalobkyně, které vyjádřil a řádně vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH a žalobkyně tak byla povinna odstranit správcem daně vyjádřené pochybnosti o fakticitě deklarovaného plnění. Žalobkyní navrhované a provedené výsledky svědků však tyto pochybnosti neodstranily. Sama již žádné další důkazy schopné pochybnosti odstranit nenavrhla a ani ve smyslu shora citované judikatury (bod [32] tohoto rozsudku) nekorigovala svá původní tvrzení, nenabídla tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení ani neprokázala. V podané žalobě již žalobkyně pouze velmi obecně rozporovala dílčí tvrzení žalovaného, jež však nemohlo zpochybnit komplexní argumentaci, kterou žalovaný v žalobou napadeném správním rozhodnutí vystavěl, a již vůbec nemohlo prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Logickým vyústěním neunesení důkazního břemene bylo, že správce daně doměřil daň.
50. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V nyní posuzované věci však nebylo primárně sporné, kteří dodavatelé žalobkyni deklarovaná plnění dodali, ale vůbec skutečnost, zda k takovým plněním došlo. Žalobkyni nebylo vytýkáno pouze neprokázání osoby dodavatele, nýbrž i neprokázání dalších skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet daně - zejména toho, zda byla sporná plnění žalobkyni vůbec dodána, a pokud tomu tak bylo, tak v jakém rozsahu. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla svoje důkazní břemeno právě v této otázce, když neprokázala uskutečnění plnění. Za takové situace nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod [24] rozsudku stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod [32] rozsudku ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, či bod [34] rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.
51. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 nejblíže 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 02.01.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu