



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaromíra Klepše a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **TOWN, s.r.o., IČ: 25728181**
se sídlem nám. Franze Kafky 16/1
110 00 Praha 1 -Staré Město
zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2023, č.j. 14987/23/5300-21442-809464

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět věci

1. Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále též „*správce daně*“) vydal dodatečné platební výměry:
 - 1) ze dne 21. 4. 2022, č.j. 3521872/22/2001-51522-110993, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019 ve výši 387.051 Kč a penále ve výši 77.410 Kč.
 - 2) ze dne 21. 4. 2022, č.j. 3522185/22/2001-51522-110993, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 189.525 Kč a penále ve výši 37.905 Kč.
 - 3) ze dne 21. 4. 2022, č.j. 3522291/22/2001-51522-110993, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2019 ve výši 561.649 Kč a penále ve výši 112.329 Kč.
 - 4) ze dne 21. 4. 2022, č.j. 3522341/22/2001-51522-110993, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 286.964 Kč a penále ve výši 57.392 Kč.
 - 5) ze dne 21. 4. 2022, č.j. 3522387/22/2001-51522-110993, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 378.040 Kč a penále ve výši 75.608 Kč.
2. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 26. 5. 2023, č.j. 14987/23/5300-21442-809464 (dále též „*napadené rozhodnutí*“) změnil výši doměřené částky a penále u dodatečných platebních výměrů uvedených výše pod čísly 1 (daň snížil na 178.183 Kč, penále na 35.637 Kč), 2 (daň snížil na 10.739 Kč, penále na 2.148 Kč); u dodatečných platebních výměrů uvedených výše pod čísly 3 a 5 změnil daň na výstupu ze záporných položek na 0 s tím, že výše daně a penále se nemění a konečně zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu uvedeným výše pod č. 4, který zároveň potvrdil.

II. Žaloba

3. Žalobkyně předaslala, že Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi, který u ní provedl daňovou kontrolu ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 3. 2022, č. j. 565491/22/2804-60561-607380 shledal, že má žalobkyně příliš mnoho dodavatelů malého rozsahu. Z toho dovodil, že muselo jít o fiktivní plnění.
4. Žalobkyně namítla, že tito dodavatelé pro žalobkyni zajišťovali především distribuci letáků. V některých případech pak šlo o samotnou výrobu letáků, popřípadě kurýrní služby související s distribucí letáků. Většinu letáků přitom žalobkyni dodávala velká renomovaná tiskárna, konkrétně společnost X; o jejich existenci (a potřebě je roznést) tedy nebylo v předmětném řízení sporu. Z malého rozsahu distribučních zakázek není možné plošně dovozovat, že jde o fiktivní plnění. Žalovaný ostatně nevysvětlil, co by se mělo dít s nesporně pořízenými letáky, pokud má být verze žalobce nevěrohodná. Poukázala na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Namítla, že bylo na správci daně, aby prokázal, že účetnictví daňového subjektu je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Verze žalobce vůbec nebyla úspěšně zpochybněna.

5. V řešené věci se mají pochybnosti daňových orgánů zakládat pouze na velkém množství dodavatelů a „průběžným“ platbám za jejich služby (tedy že služby byly hrazeny někdy dokonce denně, namísto aby probíhaly úhrady v měsíčním intervalu). Jak množství dodavatelů, tak způsob hrazení však zcela odpovídal danému obchodnímu modelu. Různé modely placení v závislosti na konkrétní povaze transakce nejsou přitom nic neobvyklého. V supermarketu také nelze nakupovat „průběžně“ bez úhrady s tím, že nákupy budou uhrazeny najednou příští měsíc. Pokud tedy žalobkyně potřebovala dodavatele, kteří budou rozvážet, roznášet a jinak distribuovat letáky, musela akceptovat časté úhrady, podobně jako je musí akceptovat zákazník v supermarketu.
6. Byť žalovaný postavil napadené rozhodnutí na názoru, že daná plnění se neuskutečnila, v napadeném rozhodnutí se podstatným způsobem věnuje tzv. podezřelým okolnostem. Typicky tak žalovaný ohledně dodavatelů zmiňuje, že sídlí na tzv. virtuálním sídle. To je však zcela legální praxe, která může mít svůj význam právě jen v případě posuzování jednotlivých kroků tzv. Axel Kittel testu ohledně podvodů na DPH. Stejně tak žalovaný řeší otázku, kolik měli dodavatelé žalobce zaměstnanců. V bodu 35 napadeného rozhodnutí pak žalovaný výslovně připouští, že se sice někteří dodavatelé staly nespolehlivými plátcí DPH, ale i dle žalovaného se tak stalo až po zde řešených zdaňovacích obdobích, tedy ex post. Tyto podezřelé okolnosti však u fiktivního plnění nejsou podstatné, naopak by na nich záleželo, pokud by napadené rozhodnutí bylo založeno na tzv. podvodu na DPH. Aby však daňové orgány mohli přikročit k tvrzení o takovém podvodu, musí uznat, že se dané plnění uskutečnilo. Žalobkyně namítla, že neví, zda má brojit proti tezí o fiktivním plnění či o podvodu na DPH. Proto podle žalobkyně nemůže obstát závěr žalovaného uvedený v bodu 62 napadeného rozhodnutí, podle kterého na věc nedopadá rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* a navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208. Žalobkyně uvedla, že se letáky musely někam distribuovat, tuto činnost tak musel provádět určitý dodavatel. Žalovaný obsahově sporuje dodavatele, přesto napadené rozhodnutí uvádí, že dodavatelé nebyli v dané věci sporováni.
7. Na věc samotnou by podle žalobkyně měly být aplikovány tzv. esenciální výdaje. Je totiž zřejmé, že žalobce dané letáky obstaral, tudíž musel mít určitou sumu nákladů s jejich další distribucí. Koncept esenciálních výdajů sice nebyl dosud aplikován na DPH, ale žalobkyně se domnívá, že omezení tohoto konceptu na daně z příjmů není udržitelné. Konstrukce nároku na odpočet v § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) je totiž prakticky totožná s konstrukcí daňově uznatelného nákladu v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 – 36.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh daňové kontroly. Uvedl, že aktivní správce daně ve Výzvě k prokázání skutečností č.j. 153234/21/2804-60561-607380 ze dne 4.2.2021 formuloval pod písm. a) - f) pochybnosti a skutečnosti, které považoval za sporné. Pochybnosti daňových orgánů se netýkaly pouze velkého množství dodavatelů a průběžných plateb za jejich služby. Žalobkyně však zůstala pouze v rovině tvrzení, žádné důkazní prostředky svědčící tomu, že plnění byla skutečně poskytnuta, nedoložila.
9. Předmět a rozsah plnění je stanoven jako jeden z povinných atributů daňového dokladu, viz ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Z ustanovení § 30a ZDPH vyplývá, že i na

zjednodušeném daňovém dokladu musí být uveden předmět a rozsah plnění, stejně jako na „plnohodnotném“ daňovém dokladu. Není-li předmět a rozsah plnění vymezen přímo na dokladu, může být odkazováno na jiný dokument, například na smlouvu, dodací list, apod. Žádný takový však doložen taktéž nebyl. Žalobkyně nijak nedoložila, o jaké služby se jednalo. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125 uvedl, že je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (ustanovení § 6 daňového řádu). Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinnostech, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či vyhledával a navrhoval daňovému subjektu důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily.

10. Podle žalovaného aktivní správce daně jednoznačně unesl své důkazní břemeno. Žalobkyně důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by odstranil důvodné a předestřené pochybnosti.
11. Žalovaný rovněž shrnul, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodu jeho případného zapojení na podvodu na DPH, nýbrž z důvodu nenaplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Proto i poukázání na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* a navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23.3.2022, č.j. 1 Afs 334/2017–208 není na věc přílehlavý.
12. V daném případě otázka přijetí plnění od plátců uvedených na daňových dokladech zpochybněna nebyla. U žalobkyně je sporné primárně to, zda k plněním vůbec došlo, neboť žalobkyně nesplnila ve vztahu k šetřeným přijatým plněním podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v případě uskutečněných plnění žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nespornuje odběratele, nýbrž pouze korigoval závěry aktivního správce daně v tom smyslu, že jeho pochybnosti stran uskutečnění plnění ve prospěch odběratelů X a X nebyly dostatečně závažné a aktivní správce daně tak neunesl důkazní břemeno (viz body [51] až [59] rozhodnutí o odvolání).
13. K aplikaci esenciálních výdajů žalovaný poukázal na to, že aktivnímu správci daně vznikly pochybnosti o nároku na odpočet DPH. V samotném zákoně o dani z přidané hodnoty je ustanoveno, že má daňový subjekt nárok na odpočet daně pouze v případě, že splní podmínky uvedené v tomto zákoně, to mimo jiné v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně však uplatněný nárok na odpočet DPH neprokázala. Dle žalovaného tak v daném případě nelze ani usuzovat, že by se v případě zpochybněných přijatých plnění mohlo jednat o tzv. esenciální výdaje (minimálně nutné výdaje). Žalovaný v této souvislosti poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.6.2016, č.j. 5 Afs 109/2015 – 37, který shrnul rozdíly v principech uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.
14. Dále žalovaný trvá na tom, že v žalobou napadeném rozhodnutí se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně. Správní úvaha žalovaného byla v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž žalovaný vycházel. Žalobou napadené rozhodnutí je dostatečně odůvodněno a je plně přezkoumatelné.
15. Žalobkyně k vyjádření žalovaného neuplatnila repliku.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Městský soud v Praze (dále též jen „*městský soud*“) přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „*s. ř. s.*“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. O věci městský soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť obě strany s takovým postupem vyjádřily souhlas. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré pro věc rozhodné podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).
18. Městský soud v Praze pro úplnost na úvod předesílá, že správce daně rozhodnutími ze dne 19. 3. 2020, č. j. 2159567/20/2001-80543-110669, č. j. 2160417/20/2001-80543-110669, č. j. 2160800/20/2001-80543-110669, č. j. 2161271/20/2001-80543-110669 a č. j. 2161596/20/2001-80543-110669 žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až listopad 2019, která dosud nebyla stanovená, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1.772.132 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20532/20/5100-41453-712140 zamítl odvolání žalobkyně. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 10. 2022, č. j. 9 Af 25/2020-60 zamítl žalobu žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaného. Kasační stížnost žalobkyně zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2024, č. j. 4 Afs 310/2022-37.
19. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy v rozhodném znění.
20. Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí (hmotněprávní podmínka), že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Procesní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
21. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází dodáním zboží nebo poskytnutím služeb.
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
23. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
24. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
25. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020 – 83), současně platí, že nárok na odpočet daně je spojen

jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží či služeb nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká.

26. V projednávané věci je (po korekci závěrů správce daně žalovaným rozhodnutím) mezi stranami spor o to, zda žalobkyně věrohodně prokázala, že skutečně přijala služby, u nichž uplatnila odpočet na dani z přidané hodnoty, jak je deklarovala 1093 zjednodušenými daňovými doklady vystavenými na částky do 10.000 Kč včetně daně z přidané hodnoty od 11 různých dodavatelů (jednotlivě specifikovanými ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí žalovaného).
27. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.
28. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila judikatura správních soudů. Zásadně platí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především tedy svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).
29. Jak již bylo výše uvedeno, nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o dani z přidané hodnoty co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti

daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020–76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021–29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020–63).

30. Správce daně žalobkyni seznámil prostřednictvím Výzvy k prokázání skutečností č. j. 153234/21/2804-60561-607380 ze dne 4. 2. 2021 s pochybnostmi, které se týkaly přijatých plnění. Tyto pochybnosti se odvíjely od velkého poměru přijatých plnění do 10.000 Kč (1093 plnění) vykázaných v oddílu B3 kontrolního hlášení oproti oddílu B2 (64 přijatých plnění, z toho 56 od jediného dodavatele X). Pochybnosti správce daně rovněž vycházely z hodnocení dodavatelů a jejich předpokladů k ekonomické činnosti (nízký počet zaměstnanců, virtuální sídla, nespolehlivost plátcovství daně, nezveřejňování účetních závěrek, ve statutárních orgánech osoby hlášené na úřadu nebo cizí státní příslušníci), z hodnocení míry neposkytnutí součinnosti dle § 57 daňového řádu u jednotlivých dodavatelů, v nejasnosti a neurčitosti uvedených plnění na daňových dokladech, v absenci dalších konkrétních dokladů, ve vysoké frekvenci vystavování faktur v podstatě každý den s tím, že služby byly hrazeny v hotovosti.
31. Žalobkyně byla proto vyzvána k prokázání přijetí plnění deklarovaných na zjednodušených daňových dokladech od dodavatelů.
32. Na pochybnosti správce daně dle výzvy č. j. 153234/21/2804-60561-607380 ze dne 4. 2. 2021 žalobkyně odpověděla dne 21. 4. 2021. K podstatě věci poukázala na předmět svého podnikání (komplexní polygrafická činnost, včetně distribuce, služeb kamelotů a kurýrů, nákup a prodej různého zboží, pořádání výstav a další). Žalobkyně uvedla, že činnost vykonává prostřednictvím jednatelů, kterému jsou nápomocni zaměstnanci jednatelů – podnikající fyzické osoby X a v prostorách pronajatých fyzickou osobou X. Odběratelé objednávali činnost žalobkyně včetně odnosu letáků, a protože žalobkyně neměla dostatek svých zaměstnanců, objednávala tuto službu od dodavatelů. V některých případech byla distribuce tiskovin součástí komplexnější služby, proto tisk a distribuci tiskovin vykonávali různí distributoři. Ke spolupráci se společností X uvedla, že spolupráce byla dohodnuta telefonicky či emailem, konkrétní činnosti vyplývají z daňových dokladů. Společnost nezajišťovala kurýrní služby v celém rozsahu zakázek, proto distribuční služby byla žalobkyně nucena řešit prostřednictvím služeb jiných dodavatelů, jak vyplývá z daňových dokladů. Všechna tato plnění byl použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, tj. pro komplexní polygrafickou činnost. Žalobkyně setrvala na tom, že daňovými doklady, účetní evidencí a navazující dokumentací doložila svá daňová tvrzení. Uvedla, že obchodní partneři si prověřuje v dostupných veřejných registrech a rejstřících spolehlivosti. Nemá možnost, jak si ověřit, zda obchodní partner podal daňové přiznání, zda má zaměstnance. Nelze mu klást k tíži neexistence internetových stránek a nesoučinnost obchodních partnerů se správcem daně.
33. Ve výzvě ze dne 30. 6. 2021, č. j. 1265562/21/2804-60561-607380 správce daně zpochybnil rovněž uskutečněná plnění pro odběratele žalobkyně ve zdaňovacích obdobích červenec 2019 a srpen 2019 pro odběratele X a X a ve zdaňovacích obdobích září 2019, říjen 2019 a listopad 2019 pro odběratele X, X a X. Správce daně měl dle předložených dokladů a

písemností pochybnosti o tom, kdo fakturované plnění skutečně poskytoval a zda byla poskytnuta, přičemž měl současně pochybnosti o přijetí plnění vykázaných v kontrolním hlášení v oddíle B3 od dodavatelů, kteří měli poskytovat kurýrní služby. Proto vyzval žalobkyni k prokázání, že fakticky došlo k dodání zboží dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty či k poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak, jak jsou fakturovány na vydaných daňových dokladech, zda tedy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží a poskytnutí služby dle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty.

34. Žalobkyně na výzvu ze dne 30. 6. 2021 nereagovala.
35. V první řadě, podle názoru městského soudu, správce daně u obou výzev splnil všechny požadavky kladené na prokázání skutečností. Jasně a srozumitelně formuloval své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění - tyto pochybnosti vycházejí z logického hodnocení zjištěných skutečností o osobě žalobkyně, jejích dodavatelů, v hodnocení formálních náležitostí přijatých daňových dokladů, přičemž žádné další doklady, které by měly svědčit fakticitě přijatých plnění, žalobkyně nepředložila a neposkytlí je ani oslovení dodavatelé. Pochybnosti správce vycházejí i z hodnocení dalších skutečností, které vyplývají z podkladů shromážděných v daňovém řízení, které správce daně shrnul v obou výzvách, jejichž obsah jako takový žalobkyně nespornuje
36. Žalobkyně se dne 23. 12. 2021 vyjádřila k výsledkům dosavadního kontrolního zjištění. Stejně jako ve vyjádření k výzvě ze dne 21. 4. 2021 setrvala na tom, že nešlo o fiktivní plnění. Uvedla, že každý z dodavatelů trval na tom, aby mu žalobkyně hradila obratem za poskytnuté služby. Správce daně pak k tomu, zda jde o neobvyklost, tíží podle jejího názoru důkazní břemeno. Žalobkyně tvrdila, že zdanitelná plnění vykonávala prostřednictvím svého jednatelů či subdodavatelů. Obchodní partneři přijatá plnění uhradili, tím potvrdili jejich přijetí.
37. Správce daně poté ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 3. 2022 hodnotil zjištěné skutečnosti o přijatých plnění od dodavatelů žalobkyně totožně jako v předchozím průběhu řízení.
38. Vycházel přitom z evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – listopad 2019, z označených přijatých daňových dokladů, z objednávek k označeným vydaným dokladům, z dokladů přijatých, které odpovídají soupisu dokladů uvedených v podkladech k dani z přidané hodnoty za 9 až 11/2019 v rámci číselné řady HV, FP a IN, ze smlouvy o nájmu nebytových prostor, z fotodokumentace z výstavy Listování stoletím. Žalobkyně nepředložila účetní deník za rok 2019, obratovou předvahu k 31. 12. 2019, pokladní knihu za rok 2019, soupis závazků a pohledávek, daňové doklady na nákup chemikálií a komponentů, které prodávala v předmětném období X. Správce daně rovněž vycházel z analýzy bankovního účtu žalobkyně za období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019.
39. Správce daně poté k jednotlivým dodavatelům (X) shrnul jednak svá zjištění a ty skutečnosti, které od těchto dodavatelů zjistil k vykázaným obchodům se žalobkyní.
40. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole rovněž shrnul zjištění o spolupráci dodavatelské společnosti X a žalobkyně. Tato dodavatelská společnost doložila daňové doklady (v č. j. 1249516/20, č. j. 1250442/20 a č. j. 1250498/20), které žalobkyni vystavila za tisk a výrobu letáků, brožur, časopisů, voucherů atp., doložila i objednávky (od X) včetně termínu dodání,

místa expedice, počtu kusů, bližší specifikace a zadání zakázky. K daňovým dokladům doložila dodací listy do místa doručení vozidly X (35 případů), 20x doručeno na adresu „tiskárna-studio X“, s IČ fyzické osoby X. Větší část plnění byla tedy dodána odběrateli žalobkyně přímo do jejího sídla. Menší část byla dodána přímo žalobkyni, která dále využila služeb pošty, což vyplývá z dokladů pro odběratele X. Správce daně shrnul, že z dokladů od tohoto dodavatele nevyplývá, že by tiskl letáky pro kampaň společností X a X, které žalobkyně fakturovala odběrateli X.

41. Taktéž dodavatel X poskytl správci daně informace o zakázce pro žalobkyni. Zaslal daňový doklad č.111902932 na dodávku 650.000 ks novin X, včetně dopravy fakturace celkem 394.460 Kč. Jako odběratel je uvedena žalobkyně, příjemce X. Dodavatel předložil i objednávku a 4 dodací listy (celkem na 650.000 ks) určené odlišným příjemcům než X (mj. společnosti X). Správce daně srovnal tuto dodávku s fakturovanou dodávkou žalobkyně pro odběratele X (dodávky č 9000965 a 9000966) a původně byl toho názoru, že se nejedná o totožné plnění (to na rozdíl od podobně porovnaného plnění pro X).
42. Správce daně v části, v níž se zabýval uskutečněnými plněními žalobkyně ve prospěch svých odběratelů rovněž poukázal na zjištění od společností X, X, X a X. Vyložil, že tisk letáků pro kampaň „X“ poskytla společnost X Y, distribuci převážně zajistila X a fakturace mezi X a žalobkyní nebyla zjištěna.
43. Správce daně celkem ve zprávě o daňové kontrole shrnul, že žalobkyně doložila velké množství výdajových pokladních dokladů od dodavatelů, celkem 1093 zjednodušených daňových dokladů od 11 dodavatelů. Předmět plnění není na dokladech uveden konkrétně, jedná se o všeobecné označení bez bližší specifikace a uvedení rozsahu plnění. To je v rozporu s tvrzením jednatele, že se jednalo o roznos letáků, které byly hrazeny v hotovosti, a že specifikace služby se nachází na dokladech. Správce daně poukázal na to, že zjednodušené doklady byly vystavovány téměř každý den, jednalo se o plnění v rádech stovek tisíců korun měsíčně, žalobkyně přesto nedoložila žádnou písemnou smlouvu s dostatečnou specifikací práv a povinností. Nebyly doloženy ani další doklady specifikující náležitosti a průběh služeb. Oproti tomu správce daně poukázal na to, že dle tvrzení žalobkyně pro kampaně X a X (odběratel X) tisk prováděla společnost X a letáky distribuovala X. K tomu správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila doklady od společnosti X a nevyplývá to ani z kontrolních hlášení, kde nejsou evidovány doklady přijaté od společnosti X. Nebyly doloženy ani faktury pro tisk letáků pro kampaně X a X, které byly fakturována odběrateli X.
44. Správce daně shrnul, že největším dodavatelem tisku a polygrafických výrobků byl právě dodavatel X, který ale většinu produkce dodával přímo společnosti X. Nebylo třeba externích dodavatelů. Pro odběratele X bylo na daňových dokladech uvedeno, že plnění bylo dodáno poštou nebo byly dodány kurýrní služby do 3 tisíc Kč, nikoliv v rádech stovek tisíc Kč.
45. Správce daně poukázal na to, že úhrady za služby měly být dle pokladních dokladů provedeny v hotovosti, pokladní kniha však nebyla doložena. Finanční prostředky byly vybírány v hotovosti z účtu žalobkyně, nebylo doloženo jejich určení. Prostředky rovněž byly předávány na účet X, důvod nebyl doložen.
46. Správce daně poté srovnal hodnoty přijatých plnění u 1093 dokladů od uvedených 11 dodavatelů do 10 tisíc Kč uvedených v oddíle B3 kontrolního hlášení a v oddíle B2. Hodnota přijatých služeb v druhém oddíle především představovala služby od dodavatele X (56 z 64

plnění), hodnota služeb činila ca 1.9 mil. Kč bez daně z přidané hodnoty. Zbývající přijatá plnění v tomto oddílu byla od společnosti X (1x) a 7 od servisu automobilů či režijních nákladů. Hodnota služeb na zjednodušených daňových dokladech činila ca 8.8 mil. Kč bez daně z přidané hodnoty a byla 4,6 x vyšší než samotné pořízení tiskovin od X. Více než polovina plnění od X byla dodána přímo odběrateli žalobkyně, nebylo proto třeba zajišťovat kurýrní služby v takovém rozsahu. Správce daně také (v části, v níž hodnotit plnění, které měla žalobkyně uskutečnit pro své odběratele) uvedl, že žalobkyně neměla dostatečné personální ani technické zázemí, subdodavatelé X a X dodali jen část toho, co fakturovala žalobkyně na výstupu.

47. Správce daně shrnul, že prověřil u jednotlivých dodavatelů obchodní spolupráci se žalobkyní. 2 dodavatelé (X) přímo spolupráci nepotvrdili, zbylí dodavatelé na výzvu správce daně nereagovali. X sice potvrdil spolupráci, nepředložil však ani k opakované výzvě potřebné doklady. K tomu správce daně zjistil, že zbývajících 9 dodavatelů nemělo v kontrolovaných obdobích dostatečné personální ani materiální zázemí, sídla mají na virtuálních adresách. 4 dodavatelé (X) se stali nespolehlivými plátců daně z přidané hodnoty v kontrolovaných obdobích, 2 (X) se stali nespolehlivými v roce 2020. Neevidovali tržby dle zákona o elektronické evidenci tržeb, v kontrolních hlášeních neevidovali tyto tržby v oddíle A5. U většiny dodavatelů došlo ke změně statutárních orgánů, šlo o osoby hlášené na úřadě či o cizí státní příslušníky. Dodavatelů nezveřejňují účetní závěrky. Písemnosti od společností X žalobkyně předložila v odvolání proti zajišťovacím příkazům, jejich věrohodnost správce daně popřel s tím, že společnosti X a X spolupráci popřeli a společnost X na výzvu správce daně vůbec nereagovala.
48. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k přijatým plněním od 11 dodavatelů v hodnotě 8.586.778 Kč s nárokem na odpočet daně ve výši 1.803.229 Kč.
49. Na straně 36 - 38 se správce daně vypořádal s námitkami žalobkyně k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Poukázal na to, že žalobkyně ani v reakci na výsledky kontrolního zjištění nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly, že kurýrní služby přijala, a že se plnění pro jeho odběratele uskutečnila. Žalobkyně k daňovým dokladům a evidenci daně nedoložila žádné podklady či dokumentaci, ze kterých by vyplývalo, jak distribuce skutečně probíhala - ve kterých lokalitách, které osoby od konkrétních dodavatelů prováděly roznos, jaké tiskoviny a v jakém množství byly roznášeny, kterým osobám byla předána úhrada za služby, s kým bylo jednáno za jednotlivé dodavatele, nebyly doloženy konkrétní objednávky, žalobkyně nedoložila pokladní knihu ani účetní deník, úhrady nezachytila v operativní evidenci. Existence daňových dokladů sama o sobě neprokazuje, že se transakce opravdu uskutečnila. Správce daně poukázal na zjištěné skutečnosti od poskytovatelů distribučních služeb žalobkyně X, X a X. Dle X byly distribuční služby poskytovány na základě objednávek a distribučních plánů, na poskytnuté služby byl vystaven jeden doklad (za období, za zakázku). Od společností X a X byly vytištěné tiskoviny dopraveny na předem určené místo a doprava byla v rámci zakázky.
50. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně neprokázala, které činnosti splnil jednatel, které byly splněny jeho zaměstnanci a které subdodavately. K tomu nebyly zjištěny žádné doklady, nebyl doložen ani soupis majetku, ze kterého by vyplývalo, že by mohl provádět vysokonákladový tisk v objemech, které fakturoval odběratelům. Žalobkyně využívala prostory pronajaté jejím jednatelem a ani doklady za tyto služby nebyly zjištěny. Obchodní partneři spolupráci nepotvrdili, oslovený dodavatel nereagoval na výzvy k doložení dokladů. Rovněž správce daně shrnul, že skutečnosti zjištěné o jeho dodavatelích nejdou k tíži

žalobkyně, ale jen podtrhují pochybnosti o fakticitě plnění. Zdůraznil, že i když byla plnění uhrazena, neznamená to, že je žalobkyně poskytla. Úhrady byly vybrány v hotovosti, nebylo doloženo, komu byla hotovost dále vyplácena. V dalších částech se správce daně zabýval okolnostmi poskytnutých plnění od žalobkyně vůči jejím odběratelům, která již nejsou předmětem nynější věci, to v důsledku změn platebních výměrů napadeným rozhodnutím.

51. Správce daně shrnul, že jelikož žalobkyně neprokázala, že kurýrní služby od svých dodavatelů přijala, nemohla je poskytnout a fakturovat ani svým odběratelům. K plnění žalobkyně ve prospěch svých odběratelů pak shrnul výše uvedená zjištění: plnění vůči X žalobkyně neprokázala, neboť neprokázala nákup a dodání zboží. Plnění pro odběratele X učinila tiskárna X pro X, distribuci zajistila X. Služby pro X považoval za neprokázaná (neexistence rozsahu plnění, žádná specifikace tisku ani důkaz, že byl časopis vytištěn a distribuován). K odběrateli X správce daně uzavřel, že tisk zajistila společnost X a dodala jej na distribuční místa tak, jak vyplývalo ze smlouvy žalobkyně s tímto odběratelem.
52. Žalovaný závěry správce daně v napadeném rozhodnutí korigoval toliko ve vztahu k plněním, které uskutečnila žalobkyně pro své odběratele. Uznal, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, neboť v průběhu daňové kontroly předložila předmětných 1093 daňových dokladů (přijaté i vydané) v hodnotě do 10.000 Kč včetně daně z přidané hodnoty. Žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že tyto deklarované obchody doprovázelo 6 okruhů pochybností a ztotožnil se se správcem daně, že tyto pochybnosti byly důvodné.
53. Prvním okruhem pochybností bylo to, že plnění přijatá do 10 tisíc Kč vč. daně z přidané hodnoty tvořila za všechna kontrolovaná období podíl 78,76 % (v průběhu období od 75,10 do 88,84 %). Tuto skutečnost správce daně porovnal s celkovými hodnotami plnění ve zdaňovacích obdobích (od 937.758 Kč do 2.710.784 Kč) a shledal, že by žalobkyně pořizovala stovky drobných plnění měsíčně, přibližně 10 plnění každý den.
54. Druhým okruhem byl nejasný předmět a rozsah drobných plnění, nejasnosti stran realizace, osob, pochybné úhrady v hotovosti. Na všech dokladech absentoval předmět a rozsah plnění (a nebyl ani uveden zástupný dokument – smlouva, dodací list, z něhož by předmět vyplýval), přitom uvedený text předmětu plnění se dá u všech přijatých dokladů rozdělit jen do tří okruhů: „Služby“, „Účtujeme Vám“ a „Účtujeme Vám za poskytnutí služeb“, přitom dodavatelů má být 11 různých. Žalobkyně k tomu pouze bez dalších důkazů poskytla vyjádření pana X, že šlo o roznos letáků. Podle žalovaného je tato verze nevěrohodná, žalobkyně neoznačila ani osoby, se kterými za 11 dodavatelů jednala. Dodavatel X používal razítka „X“. Pochyby vyvolaly i úhrady v hotovosti každý den, celkem šlo o 1093 úhrad v hotovosti 11 různým dodavatelům. Drobením došlo k obcházení povinnosti provést platbu bezhotovostně dle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.
55. Třetí okruh pochybností spočívá v hodnocení předpokladů dodavatelů k výkonu ekonomické činnosti. Podle žalovaného dodavatel vykazovali rizikové znaky, které nesvědčily řádnému výkonu ekonomické činnosti. Tyto znaky spočívaly ve virtuálním sídle (8 dodavatelů), zahájena likvidace nebo výmaz z obchodního rejstříku (3 dodavatelé), u 7 dodavatelů má dodavatel zapsán údaj o trvalém bydlišti na úřadu, popř. je cizinec, 6 dodavatelů dle potvrzení České správy sociálního zabezpečení nedisponuje zaměstnanci, 3 dodavatelé měli dva zaměstnance, 6 dodavatelů nepožádalo o autentizační údaje k EET. 9 dodavatelů bylo označeno za nespolehlivého plátce anebo mu byla zrušena registrace k dani. 2 dodavatelé popřeli spolupráci se žalobkyní.

56. Čtvrtý okruh pochybností vycházel z hodnocení odpovědí dodavatelů na výzvu správce daně k součinnosti dle § 57 daňového řádu. 8 dodavatelé na výzvu nereagovalo vůbec, 2 dodavatelé popřeli spolupráci se žalobkyní, 1 dodavatel bez důkazů uvedl, že poskytoval žalobkyni služby, na doložení důkazních prostředků rezignoval (bez reakce na další výzvu správce daně). Žalovaný hodnotil rozpory ve výpovědi jednatele žalobkyně X a tohoto dodavatele (X) a uzavřel, že ani odpověď tohoto dodavatele pochybnosti neodstranila. Ti 2 dodavatelé, kteří spolupráci popřeli (X a X) poukázali na to, že jsou agenturou práce poskytující služby v Jihomoravském kraji (X), popř. ve stavebnictví (X). Důkazní prostředky navržené žalobkyní ke zvrácení těchto reakcí poté žalovaný neshledal věrohodnými.
57. Pátý okruh pochybností vycházel z nevykázání plnění v kontrolním hlášení, popřípadě v nepodání kontrolního hlášení. 2 dodavatelé odmítli spolupráci se žalobkyní, 7 dodavatelů kontrolní hlášení nepodalo vůbec, popř. nevykázalo plnění pro žalobkyni. 1 dodavatel (X) vykázal zdanitelná plnění v jednom zdaňovacím období (září 2019), avšak v tomto období žalobkyni nefaktovala. 1 dodavatel – X – uplatnila jen přijatá a uskutečněná plnění do 10.000 Kč v obratech milionů korun. To podle žalovaného vykazuje jednání článku podvodného řetězce tzv. přefakturování fiktivních plnění, přičemž dodavatel uvedl, že poskytoval jiné služby než roznos letáků a nedoložil k tomu žádné důkazní prostředky.
58. Šestý okruh pochybností vycházel z analýzy úhrad od odběratelů. Správce daně provedl analýzu účtu žalobkyně. V roce 2019 bylo připsáno na účet žalobkyně 27,5 mil. Kč, 10 mil. Kč bylo vybráno v hotovosti, 6,7 milionu bylo převedeno na účet pana X. Mezi žalobkyní a panem X nebyla žádná přijatá zdanitelná plnění. Žalovaný neshledal důvod pro převod peněžních prostředků na účet fyzické osobě, především pak shledal pochybnost o výběry v hotovosti v rádech milionů korun. Žalovaný zopakoval pochybnost o tom, že každý den žalobkyně vybírala hotovost a platila v hotovosti až 11 odběratelům.
59. Podle žalovaného je verze žalobkyně nevěrohodná, lze důvodně pochybovat o tom, zda se plnění fakticky uskutečnila, zda je žalobkyně přijala, neboť neuvedla a ani neprokázala, komu je faktovala, tj. ve prospěch kterého odběratele byly roznosy vykonány. V tomto smyslu tedy aktivní správce daně jednoznačně unesl své důkazní břemeno.
60. Žalovaný nicméně shledal, že odběratel X podal dodatečná daňová přiznání, ve kterých plnění (z jeho pohledu přijatá) dodal, tj. odpočet daně, který si původně uplatnil, vrátil do státního rozpočtu – nedošlo tedy ke ztrátě daňových příjmů. Proto odvolací orgán korigoval závěry správce daně v případě jeho postupu dle ustanovení § 108 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, žalovaný proto doměřenou daň snížil o částku 387.654 Kč. V případě odběratelů X a X korigoval žalovaný závěry správce daně tak, že tato plnění posoudil jako plnění uskutečněná. Žalovaný považoval za objasněné, kde se plnění vzalo – mezi panem X a jeho dodavatelem společností X. Žalovaný shrnul, že odběratel X potvrdil přijetí plnění od žalobkyně, ta také platby hradila na účet. Musela tedy mezi panem X a žalobkyní proběhnout fakturace. V případě odběratele X podle žalovaného nejsou pochybnosti správce daně takové intenzity ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, správce daně proto neunesl důkazní břemeno. Ze spisového materiálu neplyne, jakým konkrétním materiálním vybavením žalobkyně disponovala, absentuje rovněž zdůvodnění toho, proč nebylo možno plnění na tom kterém stroji realizovat. Ačkoli žalobkyně nedoložila evidenci majetku, tj. nesdělila, jakými konkrétními stroji disponuje, dle žalovaného nelze s jistotou vyloučit, že žalobkyně či pan X disponovali nějakým vybavením, díky kterému mohla žalobkyně realizaci plnění zabezpečit.

61. K odvolací námitce žalobkyně, která poukázala na závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 a na rozsudek SDEU ve věci Kemwater, žalovaný shrnul, že v projednávané věci jde o fakticitu plnění, nikoliv o osobu dodavatele, který by nebyl znám a byla by na místě otázka, zda byl či musel být v pozici plátce DPH. Námitka se tak mívá s podstatou věci.
62. Městský soud po přezkoumání obsahu správního spisu, zejména z předložených daňových dokladů, zprávy o daňové kontrole, prvostupňových rozhodnutí a napadeného rozhodnutí shledal, že správce daně i žalovaný hodnotili všechny stěžejní důkazy, které jsou obsahem správního spisu a jejichž existenci a obsah žalobkyně ani nespornuje.
63. Z těchto podkladů vyplývá, že žalobkyně uvedla v kontrolním hlášení v oddílu B3 za období červenec – listopad 2019 celkem 1093 přijatých plnění od 11 dodavatelů. Žalobkyně opakovaně tvrdila, že se jednalo o zajištění distribuce letáků. To v deklarovaném rozsahu 8.586.778 Kč. Za stejné období však žalobkyně od jiných dodavatelů – společnosti X a dodavatele X přijala 57 plnění – výrobu různých tiskovin, v celkové hodnotě ca 2.3 milionu Kč. Z toho v první řadě vyplývá zjevný nepoměr mezi rozsahem přijatých plnění - výrobou tiskovin - a jejich následnou distribucí. Objem finanční hodnoty, který žalobkyně vynaložila na přijaté distribuční služby od dodavatelů, totiž až několikanásobně přesahuje hodnotu přijatých služeb výroby tiskovin. To za situace, kdy od výrobců tiskovin (X u zakázky X, X a X) bylo zjištěno, že převážná část dodávek byla od výrobců distribuovaná přímo odběratelům žalobkyně. To žalovaný a správce daně nakonec u odběratelů X, X a X shledali za prokázané v plném rozsahu, u více než poloviny případů pak dodal tiskoviny odběratelům žalobkyně přímo dodavatel X.
64. Na základě žalobkyní předložených podkladů není tedy zřejmé, v jakém objemu (rozsahu) jí dodavatelé vlastně poskytli distribuční služby. Proto není tedy možné spolehlivě považovat za prokázané, zda tento objem odpovídá tomu, jaké množství tiskovin žalobkyně získala buďto od svých dodavatelů X a X., případně od jiných dodavatelů, či zda tiskoviny distribuované prostřednictvím dodavatelů vyráběla žalobkyně sama. K pochybnostem o rozsahu poskytnutých plnění přispívá i to, že dodavatelé výrobu tiskovin za předmětné období rozčlenili do několika desítek dodávek (tiskárna X, X a X pro jednatele žalobkyně), ve fakturách uvedli označení dodávky a objednávky, přesné označení dodávané tiskoviny, počty kusů, cenu. Oproti tomu žalobkyně deklarované distribuční služby přijala v několika set případech prakticky každý den a v řadě případů dokonce od několika dodavatelů současně, např. ve dnech 1-30.11.2019, u X, obdobně též v měsíci září 2019. Racionální vysvětlení pro tento postup, kdy v jeden den distribuční služby mělo poskytovat rovnou několik dodavatelů, žalobkyně rovněž neposkytla.
65. Ani soudu pak z přijatých daňových dokladů zřejmé, zda uvedení distributoři vůbec žalobkyni poskytovali služby, případně jaké služby a v jakém rozsahu. Z nich totiž vůbec nevyplývá, co mělo být předmětem roznosu (distribuce) tiskovin v jednotlivých případech. Daňové doklady obsahují v tomto ohledu jen neurčité předměty („*účtujeme Vám*“ nebo „*účtujeme Vám za poskytnutí služeb*“, „*služby*“, „*jednotková cena*“ - k tomu přiřazená hodnota v Kč), ze kterých kromě dat uskutečnění zdanitelného plnění a účtované částky nic konkrétního nevyplývá. Proto pakliže žalobkyně tvrdí, že dodavatelé pro ni zajišťovali především distribuci letáků, v některých případech pak šlo o samotnou výrobu letáků, popřípadě kurýrní služby při distribuci letáků, tyto skutečnosti z předložených daňových dokladů nevyplývají. Jiné podklady – smlouvy, objednávky, distribuční plány atp. -

žalobkyně (přes výzvu k prokázání skutečností) ani její dodavatelé (přes výzvu k součinnosti) správci daně nepředložili.

66. K těmto pochybnostem o realitě přijatých plnění se navíc přidávají další skutečnosti, které se váží již k samotným osobám dodavatelů jako obchodních společností – dva z nich přímo odmítli spolupráci se žalobkyní, ostatní dodavatelé neposkytli součinnost správci daně a byli nekontaktní. Správce daně poukázal na to, že většina z dodavatelů sídlila na virtuálních sídlech, nezveřejňovali účetní závěrky, někteří se stali nespolehlivými plátcí daně již během zdaňovacích období, byli ekonomicky neaktivní, nedisponovali personálním vybavením, vstoupili do likvidace. Jiní se stali nespolehlivými plátcí sice až po předmětných zdaňovacích obdobích, což správce daně zjistil až ex post, to však dle názoru soudu nebrání tomu, aby tuto skutečnost správce daně hodnotil při úvahách o osobě daného dodavatele.
67. Pokud správce daně a ve shodě s ním žalovaný poukázali na skutková zjištění o osobách dodavatelů, poukázali tím jen na povahu dodavatelských společností, od kterých měla žalobkyně přijmout fakturované služby. Vzhledem k tomu, že jsou zde pochybnosti o rozsahu, předmětu a tím i reálnosti fakturovaných plnění, dle názoru soudu tyto skutečnosti ještě zvyšují intenzitu pochybností o reálnosti těchto přijatých plnění.
68. Z obsahu výzev, dosavadního kontrolního zjištění, ze zprávy o daňové kontrole i ze žalovaného rozhodnutí poté nade vši pochybnost vyplývá, že orgány daňové správy žalobkyni upřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatých plnění od 11 výše uvedených dodavatelů z toho důvodu, že žalobkyně neprokázala, že se tato plnění uskutečnila. V žádné části - ať už v uvedených výzvách, v prvostupňových rozhodnutích či v žalovaném rozhodnutí - orgány finanční správy nepřednesly úvahu o tom, že by se žalobkyně snad měla účastnit řetězce podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že by nebylo zřejmé, jaké jednání žalobkyně podléhalo daňové kontrole správce daně, že by zde byla nejasnost v tom, zda mělo jít o fiktivní plnění nebo podvodné jednání a tudíž, že by nebylo zřejmé, jakou procesní obranu proti postupu orgánů finanční správy žalobkyně měla zvolit.
69. Správce daně i žalovaný tedy hodnotili celý soubor zjištěných skutečností (předložených daňových dokladů a proti tomu i jiných skutečností) a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech. Městský soud je toho názoru, že správce daně a ve shodě s ním žalovaný jasně a srozumitelně formulovali své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění. Soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že uvedené okolnosti založily vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech, které žalobkyně tvrdila a které vedly k přenosu důkazního břemena na žalobkyni podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně věrohodnosti a správnosti předložených podkladů – a tedy prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění.
70. Přestože žalobkyně byla vyzvána, aby vzdor těmto pochybnostem prokázala nebo navrhla důkazy k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet, žádné takové důkazy nenavrhla, pouze se slovně vyjádřila a odkázala na jí původně předložené podklady. Žalobkyně takto k vyvrácení pochybností orgánů finanční správy mohla přistoupit aktivně a měla sama prokázat, že se jednalo o reálně přijatá plnění, která se např. odvíjela od výroby tiskovin a mohla prokázat, v jakém rozsahu a jaké konkrétní náklady s přijetím distribučních služeb vynaložila.
71. Žalobkyně však svým pasivním přístupem jak k výzvám ze dne 21. 4. 2021 a ze dne 30. 6. 2020 a ani ve vyjádření k výsledkům dosavadního kontrolního zjištění ze dne 23. 12. 2021

podle názoru soudu nijak nevyvrátila pochybnosti správce daně. I v odvolacím řízení žalobkyně poukázala toliko na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a na navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, aniž by jakkoli zpochybnila skutkový stav, jak jej zjistil správce daně, či navrhla jeho doplnění.

72. Žalobkyně proto po přenosu důkazního břemene pochybnosti orgánů finanční správy již nevyvrátila. Oba orgány finanční správy proto podle názoru soudu dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění těchto deklarovaných přijatých plnění od 11 dodavatelů. S tímto hodnocením se městský soud ztotožnil. Doložené zjednodušené doklady o přijatých plněních zkrátka neobstály v konfrontaci se souborem jiných skutečností, které správce daně zjistil při daňové kontrole. Podle názoru soudu žalobkyně tedy neprokázala, že přijala tato zdanitelná plnění a že je použila v deklarovaném rozsahu v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování svých zdanitelných plnění (na výstupu). Nebyly tedy splněny všechny hmotněprávní podmínky ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.
73. Jelikož žalobkyně po přenosu důkazního břemene již nijak neprokázala, že fakturované distribuční služby byly reálně přijatými službami, podle soudu proto neobstojí tvrzení žalobkyně, že se jednalo o reálný obchodní model, který nastavili její dodavatelé a který musela akceptovat včetně frekvence roznosu tiskovin a průběžných plateb.
74. Žalobkyně v odvolání namítla, že závěry správce daně překonala judikatura daná rozsudkem SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater Prochemie a navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že v projednávané věci jde o fakticitu plnění, nikoliv o osobu dodavatele či toho, zda se jedná o plátce daně.
75. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C–154/20, oba ve věci Kemwater ProChemie, uzavřel, že SDEU potvrdil to, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.
76. Rozsudek Kemwater i navazující judikatura Nejvyššího správního soudu se zabývala sice splněním hmotněprávních i formálních podmínek pro nárok na odpočet dle § 72 a § 73 zákona otázkou, to ovšem v souvislosti s identifikací dodavatele coby plátce daně, nikoliv s hodnocením reálnosti přijatého plnění.
77. V projednávané věci není mezi stranami sporu o identifikaci 11 dodavatelů, kteří dle předložených daňových dokladů měli žalobkyni poskytnout distribuční služby. Žalobkyně ve své procesní obraně ani neuvedla, že by služby mohli dodat jiní dodavatelé, než jsou uvedeni na předmětných daňových dokladech. Není zde sporu ani o tom, že tito dodavatelé byli plátcí daně z přidané hodnoty. Podstatou věci je spor o to, zda správce daně a žalovaný dostatečně zjistili a prokázali, že se v těchto případech jednalo o fiktivní plnění. Městský soud se za uvedených skutkových okolností ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že judikatura navazující na rozsudek Kemwater není přílehlavá v nyní projednávané věci

(obdobně srov. např. bod 51 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 – 51, bod 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 -63, nebo bod 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021 – 29, bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2023, č. j. 5 Afs 94/2022 - 38).

78. Pakliže žalobkyně namítla, že vyrobené tiskoviny přijala a je proto logické, že musela nutně vynaložit i nějakou částku nákladů na jejich distribuci a jedná se tak o její esenciální výdaje (tj. by měly být přiznány minimální náklady), ani tento argument není přílehlavý. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 91/2022-48 či ze dne 26. 9. 2023, č. j. 5 Afs 94/2022 - 38 vyložil, že v řízení týkajícím daně z přidané hodnoty není prostor pro zohlednění esenciálních výdajů. Koncepce esenciálních výdajů se týká daně z příjmů (tj. k dosažení zisku je třeba vynaložit určité náklady), nikoliv daně z přidané hodnoty (náklad nemusí představovat přijaté plnění, z něhož náleží nárok na odpočet), principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Poukázal přitom na to, že tento závěr vyplývá rovněž z ustálené judikatury tohoto soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022–37, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022–41, rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021–38).

V. Závěr a náklady řízení

79. Městský soud je toho názoru, že správce daně i žalovaný unesli své důkazní břemeno a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost a úplnost daňových dokladů uplatněných žalobkyní k přijatým plněním od 11 označených dodavatelů ve zdaňovacích obdobích červenec – listopad 2019. Žalobkyně tyto pochybnosti nijak nevyvrátila, neunesla tedy důkazní břemeno k podmínce nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že na vstupu přijala plnění, které použila v rámci svých ekonomických činností k poskytnutí služby svým odběratelům.
80. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
81. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. S ohledem na to, že žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 25. dubna 2024

JUDr. Jaromír Klepš v.r.

předseda senátu