



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: **Calangute, SE v likvidaci**, IČO 28253485
sídlem Ovocný trh 572/11, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátkou JUDr. Milenou Novákovou
sídlem třída Míru 146, 381 01 Český Krumlov

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2023, č. j. 26531/23/5300-22444-713021

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) vydal na základu výsledku daňové kontroly platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 26. 7.

2022, č. j. 6424007/22/2001-52523-107624, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období září 2018 ve výši 2 003 551 Kč oproti žalobkyní vykázané dani ve výši 46 117 Kč (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“).

2. Žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 8. 2023, č. j. 26531/23/5300-22444-713021 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve zrekapituloval předchozí průběh správního řízení, především uvedl, že žalobkyně za zdaňovací období září 2018 uplatnila nárok na odpočet daně u plnění od dodavatelů Felix City s.r.o. (dále jen „*Felix*“), Horizont Real Estate s.r.o. (dále jen „*Horizont*“) a BITTNER s.r.o. (dále jen „*BITTNER*“). Správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila oprávněně, a zaslal jí výzvu k odstranění pochybností. Následně zahájil daňovou kontrolu, neboť měl pochybnosti o rozsahu a předmětu deklarovaných přijatých plnění a o tom, zda byla poskytnuta právě uvedenými dodavateli. Správce daně dospěl k závěru, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, přičemž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. Správce daně následně vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým žalobkyni vyměřil daň.
4. Žalovaný korigoval závěry správce daně a nově konstatoval, že předmět plnění je prokázán, neboť je zřejmé, jaké činnosti měly být předmětem přijatých zdanitelných plnění. Vznikly však pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětná zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů skutečně přijala. Následně vyloučil všechny pochybnosti, které měl ohledně plnění od společností Felix, BITTNER a Horizont s tím, že pochybnosti o společnostech jako o deklarovaných dodavatelích jsou sice oslabené, ale přetrvávají pochybnosti stran rozsahu dodaných zdanitelných plnění. Žalovaný považuje za neprokázané, že předmětná plnění byla dodána v deklarovaném rozsahu, a provedla srovnání s dodavatelem EUROPLAKAT, u kterého pochybnosti nevznikly.
5. Žalovaný se následně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní.

III. Žaloba

6. Žalobkyně po stručné rekapitulaci průběhu správního řízení namítla, že se správce daně nedostatečně seznámil s předmětem daňové kontroly. Orgány daňové správy srovnávaly společnost EUROPLAKAT s jinými dodavateli žalobkyně. Ta však na trhu působí jiným způsobem a neposkytuje služby, které požadovala žalobkyně (rozdávání letáků, bannery na automobilech).
7. Žalobkyně předně namítala, že správce daně procesně pochybil a hrubě porušil základní účel správy daní a zneužil svou pravomoc. Řízení podle jejího názoru trpí vadami dokazování. Správce daně se nesnažil zjistit správnou výši daně, nýbrž ji za každou cenu chtěl doměřit, a za tímto účelem měnil právní kvalifikaci porušení povinnosti žalobkyní. Žalovaný korigoval závěry správce daně tak, že není pochyb o tom, že služby provedli deklarovaní dodavatelé, ale pochybnosti nadále přetrvávají ohledně rozsahu poskytnutých služeb. V tomto směru však správce daně kontrolu neprováděl. Měl sice k dispozici účetnictví žalobkyně, údajné nesrovnalosti v daňových dokladech však uváděl pouze jako příklady a za vadu dokladů

považoval nedostatky údajů, které nejsou nezbytnou náležitostí a běžně se neuvádějí. Tyto podrobnosti (např. rozměr plakátů, barevné provedení, místo výlepu a další podrobnosti) si žalobkyně stanovila s dodavatelem při předávání objednávek a v průběhu zakázky. Namítla, že nesrovnalosti byly shledány v tom, kdy objednávka zněla na jiné množství služeb, nežli bylo fakturováno, přitom to je běžná praxe při poskytování předmětných služeb. Vše dodavatelé řeší se žalobkyní operativně převážně ústně, telefonicky. Podklady pro vyúčtování dodavatelé předávali žalobkyni po provedení služeb.

8. Žalobkyně předložila příslušné daňové doklady, na kterých byl uveden jako předmět plnění: mobilní reklamní nosiče, specifikována trasa jízdy, počet najetých kilometrů a období, ve kterých měly mobilní reklamní nosiče jezdit. Ke každému daňovému dokladu byl přiřazen příslušný banner nebo leták, který byl na daňovém dokladu specifikován jako reklama, která měla být uváděna. Zároveň žalobkyně předložila výpisy ze svého bankovního účtu, kde bylo zřejmé, že obdržela platbu od objednatele, předložila i kopie kontrolních hlášení od dodavatelů.
9. Žalovaný neuvádí, o jaká zjištění opírá své pochybnosti o tom, v jakém rozsahu byla přijata plnění, přičemž při porovnání údajů v kontrolním hlášení žalobkyně a jejích dodavatelů nevyplývají rozdíly. Správce daně doposud neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci trvalých a stále trvajících závažných a důvodných pochybností ohledně důkazních prostředků předložených žalobkyní. Neprokázal ani pochybnosti o tom, že deklarovaná zdanitelná plnění byla uskutečněna. Z předložených důkazů lze vyvodit auditní stopu a skutečnosti, které mají být důvodem pochybností o rozsahu provedených zakázek, nemají svůj původ v pochybení žalobkyně, nýbrž jsou důsledkem stavu, který je na trhu běžný a který je tolerován státem.
10. Žalobkyně dále namítala, že minimálně v rozsahu první zahájené kontroly vůči dodavatelům Felix a Horizont došlo k prekluzi doměření daně. Nesouhlasí s tím, že kontrola byla zahájena dne 31. 5. 2019, a tvrdí, že byla zahájena dne 17. 4. 2019. Rozhodnutí o odvolání bylo doručeno dne 17. 8. 2023 a mezinárodní dožádání trvalo 81 dní. Správce daně postupoval již při ústním jednání se žalobcem dne 17. 4. 2019 ve smyslu § 87 odst. 1, § 85 odst. 5 a § 61 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném a účinném znění (dále jen „*daňový řád*“), v úředním záznamu z ústního jednání byl přesně specifikován předmět kontroly a správce daně vznesl konkrétní požadavky na doložení dokladů. Došlo tak k faktickému zahájení daňové kontroly, které bylo pouze sepsáno do protokolu dne 31. 5. 2019.
11. Podle žalobkyně je neetický postup žalovaného rekapitulovaný v bodech 8 a 9 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný shrnul svůj postup při Seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi dle §115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný korigoval závěry správce daně a stanovil žalobkyni lhůtu 15 dnů k vyjádření, kterou však přes dvě žádosti žalobkyně prodloužil pouze částečně. Jediný společník žalobkyně v předmětné době vážně onemocněl a nebyl schopen vyjádření v poskytnuté lhůtě. Žalovaný tvrdil, že žalobkyni může zastoupit daňový poradce, ten však neznal obchodní vztahy žalobkyně. Postup je neetický zvláště s ohledem na skutečnost, že požadavek na dokazování se změnil až 15. 5. 2023, kontrola přitom byla zahájena o čtyři roky dříve.
12. Správce daně se dle žalobkyně podrobně nezabýval daňovými doklady a důkazy, které měly být důvodem pochybností o rozsahu plnění. Dokazování stran rozsahu služeb vůbec nepožadoval, neboť vše vyplývalo z doložených důkazů. Zpochybňován byl pouze rozsah u

dodavatele BITTNER, u kterého správce daně vedl polemiku, zda je během 21 dnů možné roznést 9 900 letáků. Z provedeného dokazování je zřejmé, že k roznosu letáků došlo a služba byla zaplacená, k čemuž žalobkyně předložila řadu důkazů.

13. Žalovaný dle žalobkyně uvádí nesrovnalosti u důkazů účelově a příkladmo, přičemž v průběhu kontroly byly vysvětlovány. Pochybnosti o některých dokladech správní orgány neopravňují zamítnout celý nárok na odpočet DPH. Alespoň část odpočtu měla být přiznána pomůckami. Správní orgány nehodnotily prohlášení objednatelů, že za zaplacenou cenu byla reklamní služba poskytnuta. Žalobkyně odkázala na ustanovení občanského zákoníku, podle kterého se smlouva pokládá za uzavřenou, je-li přijetí nabídky doručeno nabízejícímu. V obchodní praxi přitom většina obchodních vztahů funguje na základě písemných objednávek a potvrzení jejich přijetí. Skutečnost, že smluvní strany nemají písemnou smlouvu, není důkazem o neexistenci vztahu.
14. Žalobkyně je přesvědčena, že unesla své důkazní břemeno ke skutečným, že prověřované plnění bylo skutečně dodáno v požadovaném rozsahu, uskutečnili ho deklarovaní dodavatelé a byly naplněny všechny podmínky pro přiznání nároku žalobkyně na odpočet daně. Pochybnosti dle žalovaného přitom vzbuzují i platby v hotovosti, bezhotovostní platby však jsou dle žalobkyně téměř neproveditelné. Společnost, která najímá brigádníky na jednorázové akce, jim neplatí převodem na účty. Odměny za roznos letáků nepřesahují v jednotlivých případech částku 10.000 Kč. Žalovaný pouze opakuje argumentaci správce daně, žalobkyně však svým postupem neporušila žádné právní předpisy.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 27. 11. 2023 setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. V souvislosti se vznesenou námitkou prekluze odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a na povahu a obsah jednotlivých úkonů správce daně ve dnech 17. 4. 2019 a 31. 5. 2019. Je názoru, že sdělení ze dne 17. 4. 2019 je úkonem, který je ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu nedílnou součástí postupu k odstranění pochybností, a nemůže tak být posuzován jako součást jiného kontrolního postupu. Nelze ani zpětně měnit kvalifikaci úkonu podle toho, zda a jakým způsobem na něj daňový subjekt zareagoval. Dne 17. 4. 2019 se nekonalo žádné ústní jednání, tvrzení o zahájení daňové kontroly na ústním jednání konaném tohoto dne tak nemá oporu ve spisu. Žalovaný uzavřel, že daňová kontrola byla formálně i materiálně zahájena na ústním jednání konaném dne 31. 5. 2019, a podle § 148 odst. 3 daňového řádu v tento den započala opětovně běžet lhůta pro stanovení daně. Lhůta byla prodloužena do dne 19. 8. 2023, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 8. 2023, tedy před jejím uplynutím.
16. K námitce týkající se procesního pochybení správce daně žalovaný uvedl, že správce daně opakovaně zpochybnil hmotněprávní podmínky pro odpočet daně, přičemž v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění shrnul i to, že žalobkyně neprokázala přijetí, předmět a rozsah plnění. Žalovaný sice částečně korigoval závěry správce daně ohledně přetrvávajících pochybností, nejednalo se však o zásadní změnu v dokazování, pouze o jeho zúžení. Žalobkyně měla možnost na toto reagovat postupem dle § 115 daňového řádu.
17. V souvislosti s námitkou, že správce daně uváděl pouze příklady nesrovnalostí, žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které postačí, pokud správce daně zjistil dostatečné nesrovnalosti, které mohly založit pochybnosti o tom, zda plnění v tvrzeném rozsahu dodal dodavatel uvedený v dokladech. Ve vztahu k dodavatelům Felix, BITTNER i Horizont takto dostatečné pochybnosti vznikly, přičemž žalobkyně v průběhu

řízení nebyla schopna podat dostatečné vysvětlení podložené relevantními doklady, které by tyto pochybnosti odstranilo. Tyto pochybnosti vynikly i v kontrastu s posouzením plnění poskytnutým společností EUROPLAKAT, které bylo podloženo vyčerpávající smluvní dokumentací bez zjevných nesrovnalostí. Pochybnosti správce daně proto dosahovaly takové intenzity, že důkazní břemeno bylo ze strany správce daně uneseno. Žalovaný zároveň konstatoval, že způsob vedení obchodních vztahů žalobkyně není nezákonný a je na vůli žalobkyně, do jak rizikových obchodních vztahů vstoupí a jakou ochranu a kvalitu smluvní dokumentace zvolí. Povinností každého podnikatele je však schopnost prokázat v daňovém řízení tvrzené daně, a je proto v jejím vlastním zájmu, aby si ke každému obchodnímu vztahu zajistila dostatečnou a vnitřně nerozpornou dokumentaci. Samotné shodně vykázané plnění žalobkyně a jejích dodavatelů v kontrolním hlášení (z důvodu samotné povahy kontrolního hlášení) nemůže odstranit pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně a deklarace povinných údajů automaticky neznamená faktický soulad se skutečností.

18. Žalovaný dále uvedl, že námitka týkající se neetičnosti změny dokazování v době zdravotních problémů jednatele žalobkyně není s ohledem na skutečnost, že prokázání rozsahu předmětného plnění bylo součástí již daňové kontroly, relevantní. V průběhu daňové kontroly bylo zkoumáno naplnění hmotněprávních podmínek jako celku a výslovné pochybnosti ohledně rozsahu přijatých plnění byly uvedeny v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2022. Žalobkyně tak byla informována o tom, že je třeba prokázat i rozsah přijatého plnění. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně na každý požadavek správce daně reagovala žádostí o prodloužení lhůty, přičemž těmto žádostem bylo v mezích zákona vyhověno. Zároveň byl zohledněn nepříznivý zdravotní stav jednatele žalobkyně, který umožňoval výkon funkce likvidátora žalobkyně a navíc nedošlo k významné změně právního názoru a rozsah dokazování byl naopak zúžen. Lhůta k vyjádření v délce 30 dnů je tak přiměřená. K tvrzení o prokázání rozsahu přijatého plnění od společnosti BITTNER žalovaný uvedl, že předložené letáky prokazují pouze jejich existenci, nikoliv dodávku plnění v daném rozsahu.
19. K námitce, že žalobkyni měl být přiznán částečný odpočet daně žalovaný uvedl, že pokud daňový subjekt neprokáže, v jaké konkrétní části plnění přijal, popř. tento rozsah nevyčíslí, je správce daně oprávněn odepřít nárok na odpočet v celé výši. Ke stanovení daně na základě pomůcek musí být splněna podmínka, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Účetnictví žalobkyně však nebylo zpochybněno natolik, že by daň nebylo možné stanovit dokazováním, a samotné nesplnění důkazní povinnosti nebo neunesení důkazního břemene není důvodem pro přechod na náhradní způsob stanovení daně. Žalobkyně se tohoto postupu navíc poprvé dovolává až v žalobě. K absenci smlouvy žalovaný uvedl, že takový stav daňovému subjektu ztěžuje unesení důkazního břemene, a to za předpokladu, že nemá k dispozici dostatek jiných relevantních důkazů.
20. Žalovaný je přesvědčen, že žalobkyně v průběhu řízení neprokázala, že by předmětné plnění od dodavatelů v tvrzeném rozsahu skutečně přijala. Zároveň v žalobě neuvádí žádné skutečnosti, které by mohly vést k závěru o nesprávnosti posouzení žalovaným. K vysvětlení týkajícímu se bezhotovostních plateb žalovaný uvedl, že se jedná pouze o jednu z mnoha skutečností budících pochybnosti, brigádníky navíc najímali dodavatelé žalobkyně a není zřejmé, proč riziko spojené s hotovostní úhradou nesla žalobkyně. K namítanému opakování argumentace žalovaný uvedl, že správné řízení tvoří jeden celek, žalovaný jako odvolací orgán přezkoumává rozhodnutí správce daně v mezích odvolacích námitek a je

v souladu se zásadou procesní ekonomie a s judikaturou, pokud argumentaci správce daně použije ve svém rozhodnutí nebo na ni odkáže.

21. Žalobkyně k vyjádření žalovaného nepodala repliku.

V. Jednání

22. Jednání ve věci se konalo dne 27. 6. 2024.
23. Na něm procesní strany setrvaly na svých dosavadních postojích.
24. Žalobkyně je přesvědčena, že splnila svou důkazní povinnost. Prokázala dodavatele i plnění. Shrnula podklady, které předložila v daňové kontrole - evidence k dani, objednávky s uvedením tras, průjezdu s příslušným počtem opakování, požadavky na roznos plakátů, daňové doklady, které nejsou zpochybňovány, náhledy reklamy, soupis faktur, kontrolní hlášení i dodavatelů, fotodokumentaci plnění, ze které je zřejmé, že na různých místech jsou tyto reklamní poutače, letáky i plakáty, prohlášení dodavatele, že vystavil doklady, doklady o úhradě v hotovosti, to z důvodu, že to toto odvětví to vyžaduje. Bylo provedeno místní šetření na existence bannerů, byla předložena vyjádření partnerů Divokej Bill a Žbirka, že ty akce byly poskytnuty, byly doloženy výpisy z účetnictví. Jednatelé dodavatelů byli v dané době zapsáni v obchodním rejstříku. Neměla důvod zjišťovat, zda měli trvalý pobyt na území. Proti tomu orgány staví námitky, že daňový subjekt nemá webové stránky, což nejsou skutečnosti k odepření daně. Kontrolní hlášení bylo shodné u odběratele a dodavatele, pokud měly být pochybnosti o rozsahu, mělo důkazní břemeno přejít na správce.
25. K námitce prekluze uvedla, že daňová kontrola byla formálně zahájena výzvou v úředním záznamu ze dne 17. 4. 2019. Má dvě části - oznámení o ukončení postupu k odstranění pochybností a výzva, že bude zahájena daňová kontrola. Podle § 87 odst. 1 před novelou byla daňová kontrola zahájena prvním úkonem, kde byl uveden předmět, rozsah, bylo určeno i to, co má daňový subjekt předložit. Částečně měl správce daně tyto podklady již z předchozího postupu, měl dost podkladů. Novela daňového řádu zavedla, že má být zahájeno bezodkladně. To tu bylo splněno, daňový subjekt byl vyzván, co má předložit, kdo se má k daňové kontrole dostavit.
26. Podle žalobkyně správce daně nedostatečně hodnotil předložené důkazy. Správce daně vzýval k doložení, kdo poskytl službu, jaký dodavatel. Proto žalobkyně soustředila veškeré důkazy na tuto otázku, měla za to, že jiné pochybnosti zde nejsou. Až odvolací orgán to změnil, pro žalobkyni byla nová skutečnost, že jde o pochybnosti o rozsahu plnění. Poukázala na to, že jde o specifický způsob reklamních služeb, dodavatel si najímal studenty, kteří letáky rozdávali v obchodních centrech, před metrem. Dostávali jednu korunu za leták. Dodavatel studenty vyplácel na místě v hotovosti. Bylo to věcí dodavatele. Žalobkyně byla toho názoru, že roznos byl v deklarovaném rozsahu možný.
27. Pokud měl žalovaný zjištěno, že služby byly od dodavatelů poskytnuty, v tom případě mohl přistoupit k pomůckám. Správce daně poukazoval jen příkladmo na některé podklady u jednoho dodavatele, kdy tzv. neseděla objednávka s fakturací, to se dalo vysvětlit. Pokud měl daňové doklady, měl ty sporné vyjmout z účetnictví a o to snížit daňovou povinnost. To není důvodem pro odmítnutí kompletního celého odpočtu daně z přidané hodnoty.
28. Setrvala na tom, že z hlediska rozsahu, personálního vybavení atp. nelze srovnávat dodavatele žalobkyně s dodavatelem Europlakát. Žalobkyně poukázala na to, že požadovala účast jednatele telekonferenčním přenosem v době jeho léčby.

29. Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě, na napadené rozhodnutí a na obsah správního spisu. Nelze směřovat postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu. Již v průběhu daňové kontroly byl prověřován rozsah plnění. V odvolacím řízení byly korigovány pochybnosti na rozsah poskytnutých plnění. Pro pomůcky je potřeba zpochybnit velkou část účetnictví. To že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno neznámá, že bylo zpochybněno účetnictví. Bylo na žalobkyni, aby při své činnosti získala podklady pro případné důkazy. Žalobkyně vytváří auditní stopu, nelze jí vysvětlovat, jaké důkazy má doložit ke svým tvrzením. Velká i malá společnost musí mít své účetnictví natolik podrobné, aby byly schopny doložit plnění.
30. Soud neprovedl důkaz navrhovaný žalobkyní rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 8. 2023, č. j. 26531/23/5300-22444-713021. Jedná se o součást předloženého správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném a účinném znění (dále jen "s. ř. s."), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
32. V projednávané věci je (po korekci závěrů správce daně žalovaným rozhodnutím) mezi stranami spor o to, zda žalobkyně věrohodně prokázala, že v zdaňovacím období září 2018 v deklarovaném rozsahu skutečně přijala služby, u nichž uplatnila odpočet na dani z přidané hodnoty, jak deklarovala daňovými doklady od dodavatelů BITTNER, Felix a Horizont (jednotlivě specifikovanými ve zprávě o daňové kontrole).
33. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon 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.
34. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny jiné zákonné podmínky pro jeho uplatnění.
35. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána samotná existence zdanitelného plnění. *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního*

úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (viz již usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, č. j. III. ÚS 365/04). Samotné doložení daňového dokladu (byť po formální stránce bezvadného) tedy není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, který musí být fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že unese-li správce daně důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti, věrohodnosti či průkaznosti daňového dokladu, který daňový subjekt předkládá jako primární důkazní prostředek, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal, že k dodání plnění došlo tak, jak bylo deklarováno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021 - 38).

36. 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).

a. Námitka prekluze

37. Soud se v první řadě zabýval námitkou prekluze. Žalobkyně tvrdí, že daňová kontrola byla zahájena dne 17. 4. 2019, kdy správce daně žalobkyni zaslal sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, a nikoliv 31. 5. 2019, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně argumentuje tím, že správce daně již dne 17. 4. 2019 přesně specifikoval předmět kontroly a vznesl konkrétní požadavky na doložení dokladů, došlo tak k faktickému zahájení daňové kontroly, které bylo pouze sepsáno do protokolu ze dne 31. 5. 2019.
38. Podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.
39. Podle § 148 odst. 3 platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
40. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
41. Okamžik zahájení daňové kontroly je stanoven v § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (znění relevantní pro danou věc), podle kterého je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
42. Formálně vzato, takovým oznámením je v daném případě protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 5. 2019, č. j. 4582768/19/2001-61565-103052. Protokol obsahuje údaje o předmětu i rozsahu daňové kontroly a byl podepsán zmocněncem žalobkyně, daňovým poradcem Ing. P. L. Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo doručeno při ústním jednání podle § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu dne 31. 5. 2019 a stejného dne byla zahájena daňová kontrola.

43. V projednávané věci je však spor o to, zda i úkony před tímto oznámením lze materiálně již považovat za úkony v rámci daňové kontroly, zejména tedy úkony v záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností dne 17. 4. 2019.
44. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně žalobkyni ve sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností k řádnému přiznání k DPH ze dne 17. 4. 2019, č. j. 3158936/19/2001-61565-103052, kromě výsledku postupu též oznámil, že dne 13. 5. 2019 bude zahájena daňová kontrola. Dne 6. 5. 2019 žalobkyně navrhla náhradní termín zahájení daňové kontroly na den 31. 5. 2019, což bylo správcem daně akceptováno přípisem ze dne 10. 5. 2019. Dne 31. 5. 2019 byla za účasti zástupce žalobkyně zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2018 ohledně přijetí plnění od dodavatelů Felix a Horizont. Zástupce žalobkyně Ing. P. L. zároveň podepsal protokol o zahájení daňové kontroly ze stejného dne, pod č. j. 4582768/19/2001-61565-103052. Dne 24. 7. 2020 byla protokolem č. j. 5967015/20/2001-61564-111031 daňová kontrola rozšířena o plnění vykázána v kontrolním hlášení v oddílu B3, tj. plnění do 10.000 Kč bez identifikace dodavatele. Zástupce žalobkyně Ing. P. L. protokol podepsal téhož dne.
45. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29 obecně k rozlišování vyhledávací činnosti a prověřování skutečností pro zjišťování daně vyložil, že *„Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26 a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31). Daňový řád nezná žádný jiný postup při správě daní, při němž lze provádět dokazování. Zejména pak tímto postupem není vyhledávací činnost. Obsahem vyhledávací činnosti je totiž pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „obhledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (v podrobnostech srov. např. již zmiňované rozsudky č. j. 4 Afs 14/2017-36 a č. j. 7 Afs 390/2019-44).“*
46. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 – 34 k určení okamžiku zahájení daňové kontroly poté vyplývá, že *„daňový řád blíže neupřesňuje povahu úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tj. zda jde o úkon v podobě ústního jednání, při němž je daňovému subjektu sděleno, že u něj správce daně zahajuje daňovou kontrolu, nebo o písemné oznámení správce daně doručené daňovému subjektu, že se u něj zahajuje daňová kontrola, nebo o jakýkoliv úkon, z něž lze dovodit, že směřuje k prověření správnosti konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu. Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v první řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí*

úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu.“

47. Z uvedeného vyplývá, že pro určení okamžiku, kdy byla daňová kontrola zahájena, je důležité posouzení toho, jaké faktické úkony správce daně vůči žalobkyni činil. V konkrétním případě v úkonech uskutečněných správcem daně dne 17. 4. 2019 a 31. 5. 2019.
48. Soud ze správního spisu zjistil, že správce daně před sdělením výsledku o postupu k odstranění pochybností dne 17. 4. 2019 a před oznámením o zahájení kontroly dne 31. 5. 2019 zaslal žalobkyni výzvu k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2018, čj. 8544918/18/2001-52522-107624 dle § 89 daňového řádu. Tyto pochybnosti se týkaly správnosti a průkaznosti daňového přiznání za září 2018 a pravdivosti uvedených údajů, konkrétně oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u 15 identifikovaných přijatých zdanitelných plnění uvedených v oddílu C od dodavatele Felix, které žalobkyně evidovala v oddíle B2 kontrolního hlášení za období září 2018. Žalobkyně byla vyzvána k předložení přehledu přijatých zdanitelných plnění, k předložení daňových dokladů, k důkazním prostředkům za platby a k předložení dalších důkazních prostředků tak, aby byly odstraněny pochybnosti uvedené ve výzvě.
49. Na základě této výzvy správce daně od žalobkyně získal podklady dne 16. 1. 2019, o čemž sepsal protokol. Dne 18. 2. 2019 získal vyjádření žalobkyně k obchodům s dodavatelem Felix, vyzval bankovní instituce k poskytnutí informací týkajících se bankovních účtů, vyzval společnost EUROPLAKAT a Felix k předložení kopií listin a důkazních prostředků, provedl místní šetření na adrese sídla žalobkyně a jejích dodavatelů.
50. Dne 17. 4. 2019 vydal sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Z úředního záznamu správce daně o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 4. 2019 (čj. 3159680/19/2001-61565-103052) vyplývá, že žalobkyni následně doložené podklady jsou dle správce daně jen formální důkazní prostředky, které ještě neprokazují, že k přijetí a uskutečnění plnění došlo tak, jak je na nich deklarováno. Při ústním jednání žalobkyně odmítla na dotazy odpovědět, dodatečně zasláné odpovědi na dotazy jsou jen všeobecné a nekonkrétní. Zasláné podklady od společnosti Felix nepotvrzují uskutečnění zdanitelných plnění dle podkladů žalobkyně. Pochybnosti proto nebyly odstraněny, je tedy nutno pokračovat v dokazování a to v širších a složitějších souvislostech z hlediska potřeby ověření předložených důkazních prostředků formou svědeckých výpovědí konkrétních osob, které se účastnily obchodní činnosti žalobkyně a jejích dodavatele. Správce daně současně vyjádřil pochybnosti o plnění od společnosti Horizont, uvedl, že nově disponuje poznatky o neplnění daňových povinností od této společnosti. Uzavřel proto, že má úmysl zahájit daňovou kontrolu ve věci dne 13. 5. 2019. Současně vyzval žalobkyni k předložení doposud nepředložených důkazních prostředků u dodavatele Felix a předložení důkazních prostředků u dodavatele Horizont. O tom žalobkyni zaslal sdělení (z téhož dne pod čj. 3158936/19/2001-61565-103052)
51. Co se týče smyslu a účelu postupu k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 daňového řádu, podle systematiky daňového řádu se jedná o kontrolní postup odlišný od daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31).

52. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 -41, vyložil, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití příslušné, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností.
53. Naproti tomu daňová kontrola dle § 85 je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31).
54. Správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností vyzval žalobkyni jen k odstranění pochybností konkrétním způsobem (předložením podkladů a důkazů). V rámci tohoto postupu ještě nehodnotil skutečnosti vztahující se ke stanovení daně v takovém rozsahu a v takových souvislostech, jak k tomu lze přistoupit podle citované judikatury v případě daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu. To především, jak vyplývá ze záznamu, protože nedisponoval dalšími podklady, z nichž by mohl ověřit uskutečnění a rozsah deklarovaných plnění (zejména svědecké výpovědi osob účastnících se obchodů). Pouze ze skutečnosti, že správce daně na základě účetních záznamů a dokladů, které si od žalobkyně vyžádal (a ta mu je předložila), mohl započít s prověřováním správnosti daňové povinnosti, pak nelze dovozovat, že účelem již této výzvy bylo zahájit daňovou kontrolu (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 – 34).
55. Správce daně pak ani v samotném úředním záznamu o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a v navazujícím sdělení nijak nevyvolal dojem, že jeho účelem již tehdy bylo zahájit daňovou kontrolu. Z obsahu těchto podkladů vyplývá jen to, že prvotní procesní aktivita žalobkyně a jejího dodavatele Felix k odstranění identifikovaných pochybností zkrátka nevedla. Až jako následek neúspěchu tohoto postupu vyvstala potřeba prověřit splnění daňových povinností žalobkyně v daleko širších souvislostech, především z hlediska potřeby ověření okolností uskutečnění plnění. To i s ohledem na to, že správce daně získal nové poznatky o dodavateli Horizont.
56. Správce daně proto, podle názoru soudu, za tímto účelem procesně vhodně zvolil, vzhledem k neúspěšnému výsledku dosavadního postupu k odstranění pochybností, postup podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Podle něho platí, že *„správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.“*
57. Soud je zkrátka toho názoru, že správce daně v úředním záznamu a v navazujícím sdělení konstatoval jen to, že daňová kontrola bude pro neúspěch odstranění pochybností teprve

zahájena, kdy se tak stane, v jakém rozsahu a jaké podklady bude k daňové kontrole vyžadovat. To vše za účelem ověření deklarovaných plnění a to novými, doposud neuplatněnými důkazními prostředky. Správce daně nehodlal tedy zjevně zahajovat daňovou kontrolu již 17. 4. 2019. To i proto, že stávající doložené podklady k prověřování okolností daňové povinnosti nevedly. Proto mohl začít s daňovou kontrolou až předložením dalších podkladů, které budou odpovídat avizovanému předmětu kontroly a umožní tak daňovou povinnost žalobkyně prověřit v širších souvislostech.

58. Odpovídá tomu i to, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností šetřil pochybnosti jen týkající se plnění od společnosti Felix. Nicméně při zahájení daňové kontroly 31. 5. 2019 prověřoval již plnění v širších souvislostech od společnosti Felix a Horizont a při rozšíření již zahájené daňové kontroly dne 24. 7. 2020 doplnil předmět ještě i o plnění vykázaná v oddílu B3 kontrolního hlášení (tj. plnění do 10.000 Kč bez identifikace dodavatele), což se fakticky týkalo plnění od společnosti BITTNER. Oproti postupu k odstranění pochybností je tedy v rámci daňové kontroly patrné rozšíření prověřování daňových povinností žalobkyně za zdaňovací období září 2018 a to jak z hlediska počtu dodavatelů, tak na základě daleko širších podkladů a souvislostí než v předchozím postupu k odstranění pochybností.
59. Mezi sdělením (17. 4. 2019) a avizovaným samotným zahájením (13. 5. 2019), byl časový rozdíl přibližně jeden měsíc. Žalobkyně podáním ze dne 6. 5. 2019 sama požádala o zahájení až 31. 5. 2019. Byla si tedy vědoma, že kontrola v tomto rozsahu a předmětu ještě nebyla zahájena a počítala s tím, že až od 31. 5. 2019 začne správce daně prověřovat její daňovou povinnost za toto zdaňovací období. Ostatně ještě i v odvolání (bod 1 doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2022) a ve vyjádření v rámci odvolacího řízení žalobkyně sama tvrdila, že daňová kontrola byla zahájena dne 31. 5. 2019 (viz bod C.4 vyjádření).
60. Podle názoru soudu byla tedy daňová kontrola zahájena dne 31. 5. 2019, a to jak z formálního hlediska, kdy bylo žalobkyni doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, tak z materiálního hlediska, kdy poprvé až od tohoto dne správce daně na základě předložených podkladů prováděl činnosti ke správnému zjištění daňové povinnosti žalobkyně, jak předvídá ustanovení § 85 a násl. daňového řádu.
61. Zahájením daňové kontroly dne 31. 5. 2019 za předmětné období proto podle § 148 odst. 3 daňového řádu došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně a tato lhůta začala běžet znovu od tohoto dne. Již zahájenou daňovou kontrolu poté správce daně rozšířil dne 24. 7. 2020 o plnění vykázaná v oddílu B3 kontrolního hlášení za září 2018. Lhůta počínající dnem zahájení daňové kontroly by uplynula dne 31. 5. 2022, v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) však neběžela od 14. 2. 2022 do 5. 5. 2022, tedy ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Lhůta by proto uplynula dne 19. 8. 2022. Dne 4. 8. 2022 byl žalobkyni oznámen platební výměr (napadené rozhodnutí), a podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o 1 rok, tedy do dne 19. 8. 2023. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 8. 2023, tedy před uplynutím dané lhůty. K prekluzi práva na stanovení daně tak nedošlo a tato námitka je nedůvodná.

b. Přenesení důkazního břemene

62. 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.

63. 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.
64. 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).
65. 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).

66. Správce daně žalobkyni prostřednictvím Výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 6. 2021, č. j. 5721299/21/2001-61564-111031, seznámil s pochybnostmi, které se týkaly přijatých plnění vykázaných v oddíle B2 a B3 kontrolního hlášení za září 2018 u daňových dokladů identifikovaných ve výzvě.
67. Správce daně konstatoval, že žalobkyně předložila k dodavateli Felix mapu trasy č. 1 s podrobným rozpisem, mapu trasy č. 4 s podrobným rozpisem, objednávku mobilních billboardů trasy 1 (47400 km), trasy 4 (47400 km) a trasy 11 (8600 km), vyjádření jednatele Felix k územnímu pracovišti, kopii prohlášení jednatele Felix, že faktury byly vystaveny a zaúčtovány, doložila přehledy faktur, příjmové doklady, kontrolní hlášení společnosti Felix a její přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2018, fotografii bannerů bez určení místa pořízení, fakturu č. 20180066. K dodavateli Horizont předložila žalobkyně údaje o subjektech k DPH týkající se tohoto dodavatele, výpis z obchodního rejstříku, přijaté faktury, příjmové doklady. K dodavateli BITTNER předložila žalobkyně přijaté faktury, příjmové doklady bez číselného označení (230), podklady k dani z přidané hodnoty, sestavu výdejových dokladů vystavených žalobkyní, vzory letáků formátu A5 k fakturaci od dodavatele, objednávku roznos letáků ze dne 9. 8. 2018, kontrolní hlášení dodavatele, prohlášení dodavatele, že faktury byly vystaveny a zaúčtovány.
68. Shrnl, že předložené daňové doklady nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, neboť není prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, konkrétně, zda žalobkyně skutečně přijala deklarovaná plnění od svých dodavatelů.
69. Pochybnosti správce daně ohledně plnění přijatých od dodavatele BITTNER spočívaly v tom, že dodavatel neposkytl správci daně požadovanou součinnost a nemohla tak být ověřena skutečnost, že tisk letáků a jejich roznos byl fakticky uskutečněn. Dodavatel v předmětném období nedisponoval žádnými zaměstnanci a s ohledem na nedostatečné materiální a personální zázemí nebylo pravděpodobné, že by během 21 dnů uskutečnil roznos cca 207 000 letáků. Dodavatel měl v jednom dni vystavit daňové doklady, roznést a distribuovat 9 900 letáků, vystavit příjmové pokladní doklady a přebírat hotovost od žalobkyně. Správce daně shledal pochybnost i ve vzájemné rozdílnosti a odlišnosti při úhradách za zdanitelná plnění přijatá žalobkyní a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná žalobkyní. Dodavatel od žalobkyně přebíral platby v hotovosti, ca 8 krát denně včetně dnů pracovního klidu, což vypovídá o rizikovém a nestandardním chování žalobkyně, která sama platby přijímala bezhotovostně na svůj účet. Jednatel dodavatele, který měl od žalobkyně přebírat platby v hotovosti, měl trvalý pobyt mimo Českou republiku a ani zde nikdy neměl povolen pobyt, což dosvědčuje tomu, že k faktickému přesunu peněz nedocházelo. Žalobkyně jako důkazní prostředek předložila kontrolní hlášení podané dodavatelem za období září 2018, přičemž není obvyklé, aby dodavatel svému odběrateli poskytl takto důvěrné informace. Objem přijatých plnění vykázaný v přiznání k DPH za zdaňovací období září 2018 se jeví jako značně nestandardní a postrádající logické a ekonomické opodstatnění. Žalobkyně správci daně nesdělila podstatné skutečnosti týkající se roznosu a tisku letáků. Žalobkyně s dodavatelem neměla uzavřenou žádnou smlouvu o distribuci letáků (celkem jich mělo být za měsíc září 2018 ca 270.000) tak, jak by odpovídalo běžné praxi. Korporace dodavatele nebyla registrována jako plátce sociálního zabezpečení a příspěvku na státní politiku. Dodavatel má tedy naprosto nedostatečné materiální a personální kapacity k provedení služeb. Správce daně má dále pochybnosti o identitě osoby, která za dodavatele podepsala daňové doklady, příjmové pokladní doklady o zaplacení daňových dokladů a prohlášení, přičemž podpisy na nich jsou nečitelné a není na nich

uvedeno jméno osoby, která je podepsala. Správce daně nezjistil provozovnu, kde dodavatel mohl uskutečnit plnění pro žalobkyni. Dodavatel se jako poskytovatel plnění v řádech jednotek milionů Kč za měsíc neprezentuje veřejnosti a nenabízí své služby či zboží.

70. Pochybnosti správce daně ohledně plnění přijatých od dodavatele Felix spočívaly jednak v tom, že na daňových dokladech jsou uvedeny čísla tras a akcí, tyto akce nejsou dále specifikovány, další doklady s konkrétními okolnostmi k provedeným reklamním službám nebyly předloženy. Vzhledem k rozsáhlosti předmětu plnění na předložených dokladech, má správce daně pochybnosti, zda byla předmětná plnění uskutečněna v jednom dni. Daňový subjekt nevysvětlil, z jakého důvodu došlo ke změně celkového počtu ujetých km uvedeného na daňových dokladech oproti počtu km uvedeném na objednávkách. Správce daně shledal pochybnost i ve vzájemné rozdílnosti a odlišnosti při úhradách za zdanitelná plnění přijatá žalobkyní a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná žalobkyní. Žalobkyně přijímala plnění na bankovní účty, svému dodavateli z účtu plnění nehradila. Podle správce daně je nepravděpodobné, aby se osoby jednající za dodavatele a žalobkyni setkávaly v období od 1. 10. 2018 do 22. 10. 2018 za účelem předávání plateb téměř denně. Dodavatel od žalobkyně přebíral platby v hotovosti, což vypovídá o rizikovém a nestandardním chování žalobkyně. Jednatel dodavatele má trvalý pobyt mimo ČR, nemá zde povolen pobyt a není známo, zda se na území zdržuje, měl přitom od žalobkyně přijmout 21 plateb v hotovosti. Správce daně dále spatřuje rozpor v předmětu plnění uvedeném na daňových dokladech (mobilní reklamní bannery) a objednávkách, kdy předmětem plnění měl být i výlep plakátů. Dodavatel neměl u správce daně registrovaný žádný bankovní účet. Dodavatel neposkytl správci daně požadovanou součinnost a nemohla tak být ověřena skutečnost, že byly dodány mobilní reklamní bannery a byly uskutečněny jízdy pro žalobkyni. Dodavatel v předmětném období nebyl vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla, což vzbuzuje pochybnosti o tom, jakým dopravním prostředkem uskutečnil reklamní činnost (jízdy s mobilními bannery) pro žalobkyni. Přiložené fotografie neprokazují, že bannery na fotografiích dodal dodavatel ani že je přepravoval po blíže neurčených trasách. Dodavatel neměl žádné zaměstnance a s ohledem na nedostatečné materiální a personální zázemí není pravděpodobné, že by pro žalobkyni uskutečnil reklamní kampaň. Žalobkyně jako důkazní prostředek předložila kontrolní hlášení podané dodavatelem za období září 2018, přičemž není obvyklé, aby dodavatel svému odběrateli poskytl takto důvěrné informace. Na adrese sídla dodavatele se pravděpodobně nachází pouze virtuální sídlo dodavatele a nebylo zjištěno, že by dodavatel disponoval provozovnou, ze které by mohl vykonávat ekonomickou činnost a ze které by uskutečnil předmětné plnění pro žalobkyni. Dodavatel se jako poskytovatel plnění v řádech jednotek milionů Kč za měsíc neprezentuje veřejnosti a nenabízí své služby či zboží.
71. Pochybnosti správce daně ohledně plnění přijatých od dodavatele Horizont rovněž spočívaly jednak v tom, že na daňových dokladech jsou uvedeny čísla tras a akcí, tyto akce nejsou dále specifikovány, další doklady s konkrétními okolnostmi k provedeným reklamním službám nebyly předloženy. Vzhledem k rozsáhlosti předmětu plnění na předložených dokladech, má správce daně pochybnosti, zda byla předmětná plnění uskutečněna v jednom dni. Daňový subjekt nevysvětlil, z jakého důvodu došlo ke změně celkového počtu ujetých km uvedeného na daňových dokladech oproti počtu km uvedeném na objednávkách.
72. Správce daně shledal pochybnost i ve vzájemné rozdílnosti a odlišnosti při úhradách za zdanitelná plnění přijatá žalobkyní a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná žalobkyní. Žalobkyně přijímala plnění na bankovní účty, svému dodavateli z účtu plnění

nehradila. Podle správce daně je nepravděpodobné, aby se osoby jednající za dodavatele a žalobkyni setkávaly v období od 1. 10. 2018 do 31. 10. 2018 za účelem předávání plateb téměř denně. Dodavatel od žalobkyně přebíral platby v hotovosti, což vypovídá o rizikovém a nestandardním chování žalobkyně, a to i přes to, že v rámci ekonomické činnosti využíval bankovní účty. Jednatel dodavatele má trvalý pobyt mimo ČR, nemá zde povolen pobyt a není známo, zda se na území zdržuje, měl přitom od žalobkyně přijmout 28 plateb v hotovosti. Nebylo vysvětleno, z jakého důvodu došlo ke změně celkového počtu ujetých km uvedeného na daňových dokladech oproti počtu km uvedeném na objednávkách.

73. Správce daně dále spatřoval rozpor v předmětu plnění uvedeném na daňových dokladech (mobilní reklamní bannery) a objednávkách, kdy předmětem plnění měl být i výlep plakátů. Správce daně má dále pochybnosti o identitě osoby, která za dodavatele podepsala daňové doklady, příjmové pokladní doklady a objednávky, přičemž podpisy na nich jsou nečitelné a není na nich uvedeno jméno osoby, která je podepsala. Žalobkyně ze svých bankovních účtů bezhotovostně kreditovala bankovní účet dodavatele v řádech stovek tisíců Kč, přičemž dodavatel tento účet nenahlásil správci daně v souladu s § 96 zákona o dani z přidané hodnoty, a žalobkyně o této skutečnosti musela vědět. Dodavatel neposkytl správci daně požadovanou součinnost a nemohla tak být ověřena skutečnost, že byl pro žalobkyni fakticky uskutečněn tisk letáků a jejich roznos. Dodavatel v předmětném období nebyl vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla, což vzbuzuje pochybnosti o tom, jakým dopravním prostředkem uskutečnil reklamní činnost pro žalobkyni. Přiložené fotografie neprokazují, že bannery na fotografiích dodal dodavatel ani že je přepravoval po blíže neurčených trasách. Dodavatel neměl žádné zaměstnance a s ohledem na nedostatečné materiální a personální zázemí není pravděpodobné, že by pro žalobkyni uskutečnil reklamní kampaň. Na adrese sídla dodavatele se pravděpodobně nachází pouze virtuální sídlo dodavatele a na adrese provozovny se žádná provozovna nenachází. Dodavatel se jako poskytovatel plnění v řádech jednotek milionů Kč za měsíc neprezentuje veřejnosti a nenabízí své služby či zboží.
74. Pochybnosti správce daně ohledně plnění přijatých od všech dodavatelů spočívaly i ze srovnání s plněními přijatými žalobkyní od společnosti EUROPLAKAT, která poskytuje reklamní služby, tedy srovnatelnou ekonomickou činnost jako dodavatelé BITTNER, Felix a Horizont. Okolnosti a podmínky poskytování zdanitelných plnění dodavatelem EUROPLAKAT jsou odlišné od okolností a podmínek zdanitelných plnění poskytnutých předmětnými dodavateli. Částky uvedené na příjmových pokladních dokladech od dodavatelů Felix a Horizont se pohybují pod zákonným limitem pro platby v hotovosti, což podle správce daně svědčí o účelovosti takto stanovených částek. Jedná se o úhrady provedené několik dní po sobě, což u stálého odběratele postrádá logiku. Další skutečností, která správce daně utvrzuje v pochybnostech je fakt, že všichni tři dodavatelé vystavili daňové formuláře ve stejné podobě formuláře, což není nahodilé. Dodavatelé BITTNER a Horizont v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období uvedli jako hlavní ekonomickou činnost „*ostatní specializované stavební činnosti*“, dodavatel Felix uvedl „*ostatní úklidové činnosti*“. Žádná z uvedených činností neodpovídá plnění, které dodavatelé v předmětném zdaňovacím období poskytli žalobkyni.
75. Poukázal na to, že žalobkyně předložila dvě písemnosti „Věc: Spolupráce v oblasti reklamní podpory“ s nečitelným podpisem. Jedna se týkala reklamní kampaně na akci Miro Žbirka Let na scéně v roce 2019 a druhá reklamní kampaně na akci Divokej Bill v roce 2018. Obojí potvrzuje, že žalobkyně poskytla reklamní podporu, text je totožný, se

stejnými gramatickými chybami. Pouze potvrzují, že se reklamní akce uskutečnily, neprokazují, že ji pro žalobkyni uskutečnili tito tři dodavatelé.

76. Žalobkyně proto byla vyzvána k prokázání přijetí plnění deklarovaných na daňových dokladech od dodavatelů BITTNER, Felix a Horizont.
77. Žalobkyně se k pochybnostem správce daně dle výzvy ze dne 24. 6. 2021, č. j. 5721299/21/2001-61564-111031, vyjádřila dne 1. 9. 2021. Žalobkyně úvodem uvedla, že dosavadní průběh daňové kontroly je nezákonný a tvrzení správce daně jsou nepřezkoumatelná. Správce daně neunesl své důkazní břemeno a nedokázal obhájit svá tvrzení. Dále žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, jak správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky. Žádné další důkazní prostředky nepředložila ani neprokázala přijetí předmětných plnění ani jejich rozsah. Jen neurčitě navrhla, aby správce daně provedl další důkazní prostředky, a to posouzení přímých a bezprostředních souvislostí mezi posuzovanými přijatými zdanitelnými plněními a daňovým subjektem poskytnutými zdanitelnými plněními na výstupu. Dále navrhla, aby správce daně opětovně posoudil a správně vyhodnotil žalobkyní navržené důkazní prostředky a to jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech.
78. Dodavatel Felix předložil správci daně dne 12. 10. 2021 daňové doklady vystavené žalobkyni. Tyto daňové doklady se lišily od těch předložených žalobkyní, správce daně proto žalobkyni prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2641658/22/2001-61564-111031, seznámil s dalšími pochybnostmi, které se týkaly plnění přijatých od dodavatele Felix. Pochybnosti správce daně ohledně přijatých plnění spočívaly v tom, že doklady předložené dodavatelem mají zcela odlišnou grafiku, než doklady předložené žalobkyní. Dále mají jiný název, stejné adresy jsou sestaveny jinak, na daňových dokladech předložených žalobkyní je navíc uveden celkový počet km. Na dokladech předložených žalobkyní je forma úhrady uvedena „hotově“, na dokladech předložených dodavatelem „příkazem“ s uvedením bankovního účtu, doklady byly sestaveny účetním systémem Pohoda, přičemž doklady od žalobkyně tímto systémem vytvořeny nebyly. Na daňových dokladech předložených žalobkyní jsou částky uvedeny i s haléřovými položkami, na dokladech předložených dodavatelem jsou částky zaokrouhlené. Správce daně má proto pochybnosti o věrohodnosti daňových dokladů a má podezření, že doklady byly upravovány, příp. vystaveny dodatečně. Správce daně shledal pochybnost i ve vzájemné rozdílnosti a odlišnosti při úhradách za zdanitelná plnění přijatá žalobkyní (hotově) a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná žalobkyní (úhrady přijaty bezhotovostně na účet).
79. Žalobkyně se k pochybnostem správce daně dle výzvy ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2641658/22/2001-61564-111031, vyjádřila dne 16. 5. 2022. Žalobkyně opět uvedla, že dosavadní průběh daňové kontroly je nezákonný a tvrzení správce daně jsou nepřezkoumatelná. Správce daně neunesl své důkazní břemeno a nedokázal obhájit svá tvrzení. Dále žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, jak správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky. Jen neurčitě navrhla, aby správce daně provedl další důkazní prostředky, a to posouzení přímých a bezprostředních souvislostí mezi posuzovanými přijatými zdanitelnými plněními a daňovým subjektem poskytnutými zdanitelnými plněními na výstupu. Dále navrhla, aby správce daně opětovně posoudil a správně vyhodnotil žalobkyní navržené důkazní prostředky a to jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech. Ke grafické rozdílnosti daňových dokladů předložených žalobkyní a

dodavatelem Felix žalobkyně uvedla, že odchylky lze vysvětlit jiným nastavením účetního software nebo aktualizací rozhodných údajů.

80. Dne 21. 6. 2022 byla žalobkyně pod č. j. 5600965/22/2001-61564-111031 seznámena s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně na stranách 2- 25 shrnul předložené důkazy žalobkyně a další zjištěné skutečnosti (mapy trasy a podrobný popis trasy 1 a 4, objednávky, faktury, dotazy správce daně k bankovním institucím, orgánům veřejné správy, fotografická dokumentace z místního šetření, kontrolní hlášení, výsledky součinnosti s dodavateli, zjištěné informace o obchodní činnosti a o materiálním a personálním vybavení dodavatelů), reakci žalobkyně na výzvy k prokázání skutečností ze dnů 24. 6. 2021 a 29. 3. 2022. Na stranách 25 – 51 tyto skutečnosti hodnotil. Poukázal na jednotlivé okolnosti průběhu deklarovaných obchodů, které u něj vyvolaly pochybnosti o přijetí deklarovaných plnění žalobkyně. Tyto pochybnosti porovnal se skutečnostmi zjištěnými o obchodech žalobkyně a společnosti EUROPLAKAT. Dospěl k závěru, že byť daňové doklady splňují náležitosti dle § 29 zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo prokázáno, že faktický stav odpovídá stavu deklarovanému. Byť byla předložena řada důkazů, hodnotil je správce daně jako formální. Správce daně i shrnul, že s ohledem na rozsudek Kemwater (rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-154/20 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208) se zabýval otázkou, zda tři dodavatelé mohli mít postavení plátce daně a dospěl k závěru, že vzhledem k objemu obchodů tomu mohlo být až od 1. 11. 2018, nikoliv již v září 2018. Rovněž vzhledem k objemu plnění nemusela služby poskytnout jen jedna osoba, ale více dodavatelů. Žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet z dokladů vystavených dodavateli BITTNER, Felix a Horizont. Žalobkyně neprokázala, že přijala předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů či jiných osob s postavením plátce, a neprokázala ani rozsah a předmět těchto plnění.
81. Žalobkyně se v podání ze dne 18. 7. 2022 vyjádřila k výsledkům dosavadního kontrolního zjištění a odkázala na judikaturu týkající se podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Namítla promlčení dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za předmětné období.
82. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2022, č. j. 6352223/22/2001-61564-111031, poté na stranách 27 - 52 hodnotil zjištěné skutečnosti o přijatých plněních od dodavatelů žalobkyně totožně jako v předchozím řízení. K jednotlivým dodavatelům (BITTNER, Felix a Horizont) shrnul doklady předložené žalobkyní a zopakoval zjištění zpochybňující nárok žalobkyně na odpočet daně. Dále se vyjádřil k tvrzení žalobkyně ohledně grafické rozdílnosti, přičemž uvedl, že tvrzení žalobkyně nijak nevyvrací pochybnosti správce daně, neboť daňové doklady byly vytvořeny v jiném ekonomickém systému a jsou v nich patrné i další nesrovnalosti. Následně vyvrátil tvrzení žalobkyně o nezákonném průběhu daňové kontroly a nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně. Závěrem správce daně setrval na tom, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť nebyly vyvráceny pochybnosti o tom, zda k přijetí zdanitelných plnění fakticky došlo, a žalobkyně neprokázala, že dodavatelé měli postavení plátce daně a v jakém rozsahu a předmětu byla předmětná plnění uskutečněna.
83. K odvolání žalovaný závěry správce daně v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 12431/23/5300-22444-713021 a poté v napadeném rozhodnutí korigoval některé závěry správce daně. Konstatoval, že předmět plnění je prokázán, neboť je z doložených podkladů zřejmé, jaké činnosti měly být předmětem přijatých zdanitelných plnění. Přetrvávají však

pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětná zdanitelná plnění od dodavatelů skutečně přijala a zda je přijala v deklarovaném rozsahu.

84. Žalovaný vylíčil konkrétní pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, a to na stranách 10 až 18 napadeného rozhodnutí. Jednotně ke všem shrnul, že deklarovaní dodavatelé mj. sídlí na tzv. virtuálních sídlech, kde se nenachází jejich majetek a není zde místo, kde by byla přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení, popř. místo, kde by se scházelo jejich vedení, a rovněž tak se tam nelze s těmito společnostmi stýkat. Povaha jejich sídel není v souladu s § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Deklarovaní dodavatelé neměli žádné zaměstnance, vozidla či jiný majetek, statutárním orgánem byl vždy nekontaktní cizí státní příslušník, nepodařilo se dohledat bližší informace o činnosti těchto společností, či jejich vlastní webové stránky apod.
85. K plnění od dodavatele Felix žalovaný již nad rámec závěrů správce daně dodal, že z předložených (příkladem 5 předložených) daňových dokladů není zřejmé, v jakém rozsahu bylo toto plnění poskytnuto. S ohledem na zcela nedostatečné materiální a personální zázemí (dodavatel nebyl vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla) panují pochybnosti stran rozsahu předmětných zdanitelných plnění. Za účelem ověření skutečného rozsahu poskytnutých plnění se správce daně neúspěšně opakovaně pokusil předvolat svědka, jednatele dodavatele. Shrnutí, že dodavatel vysvětlil druhou grafickou verzi daňových dokladů kolapsem účetního systému a úmrtím osoby účetní, potvrdil spolupráci a uskutečnění zdanitelných plnění se žalobkyní, neprokázal zaměstnávání osob na dohodu o provedení práce a ani půjčování vozidel, neosvětlil důvod nedostavení se jednatele k výslechu u správce daně.
86. Žalovaný byl toho názoru, že stran faktického uskutečnění a stran deklarovaných dodavatelů předmětných plnění, resp. jak bylo rozvedeno výše, tyto pochybnosti byly oslabeny. Na základě postoupeného spisového materiálu je však zřejmé, že zde přetrvávají pochybnosti stran rozsahu poskytnutých zdanitelných plnění.
87. K plnění od dodavatele BITTNER nad rámec závěrů správce daně uvedl, že dodavatel má virtuální sídlo a nebyla zjištěna provozovna, kde mohlo dojít k tisku letáků. Nebylo tak možné ověřit, že tisk letáků a jejich roznos byl dodavatelem uskutečněn v tvrzeném rozsahu. Objednávky obsahovaly i roznos v okolí velkých nákupních center, fakturován byl roznos v okolí vstupu do metra. Letáky, které žalobkyně předložila jako důkazní prostředky, prokazují pouze jejich existenci, nikoliv rozsah deklarovaných plnění. Dle předložených daňových dokladů navíc mělo docházet k distribuci některých letáků i po datu inzerované akce. S ohledem na zcela nedostatečné materiální a personální zázemí není pravděpodobné, že by dodavatel ve 21 dnech uskutečnil roznos a distribuci cca 207 000 letáků. Za účelem ověření skutečného rozsahu poskytnutých plnění vyzval správce daně dodavatele k poskytnutí informací, na tuto výzvu však dodavatel nereagoval a tvrzené skutečnosti o rozsahu plnění nebyly potvrzeny. Tvrzení žalobkyně se nepodařilo ověřit ani předvoláním jednatele dodavatele (pobyt na území Rumunska). Společnost dodavatele potvrdila spolupráci i obdržení finančních plnění od žalobkyně. Byť jsou pochybnosti o dodavateli oslabeny, přetrvávají ty o rozsahu plnění.
88. K plnění od dodavatele Horizont nad rámec závěrů správce daně uvedl, že z předložených daňových dokladů není zřejmé, v jakém rozsahu bylo toto plnění poskytnuto. Na adresách, kde by dodavatel měl mít sídlo resp. provozovnu, nesídlí, a nebylo tak možné ověřit tvrzení žalobkyně ohledně rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Za účelem ověření skutečného

rozsahu poskytnutých plnění se správce daně neúspěšně pokusil předvolat svědka, jednatele dodavatele (stát pobytu Ukrajina) a dále vyzval dodavatele k poskytnutí informací, na tuto výzvu dle § 57 daňového řádu však dodavatel nereagoval a tvrzené skutečnosti o rozsahu plnění nebyly potvrzeny. Předložené fotografie mobilních reklamních bannerů bez identifikace neprokazují, že předmětná plnění byla dodavatelem uskutečněna v deklarovaném rozsahu. Dle odpovědi Pražské správy sociálního zabezpečení neměl dodavatel v evidenci žádné zaměstnance, kteří by pro žalobkyni mohli v udávaném rozsahu uskutečnit deklarovaná plnění.

89. Rozdíly průběhu obchodů oproti společnosti EUROPLAKAT posilují pochybnosti o skutečném rozsahu poskytnutých plnění. Při místním šetření v sídle žalobkyně bylo ověřeno, že byla uskutečněna reklamní činnost, nebylo však prokázáno, že dodavatelé uskutečnili zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. Písemnosti nazvané „Věc: Spolupráce v oblasti reklamní podpory“ neprokazují, že dodavatelé uskutečnili plnění v rozsahu tvrzeném žalobkyní.
90. Městský soud po přezkoumání obsahu správního spisu, zejména z předložených daňových dokladů, zprávy o daňové kontrole 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 nespouje. Správce daně i žalovaný pak hodnotili celý soubor zjištěných skutečností (předložených daňových dokladů a proti tomu i jiných skutečností) a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech.
91. Vycházejí z výše shrnutého, je městský soud toho názoru, že správce daně a ve shodě s ním žalovaný jasně a srozumitelně formulovali své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění. Z nich vyplývá, že byť žalobkyně formálně bezvadně daňovými doklady deklarovala přijatá plnění uvedenými třemi dodavateli, ve vzájemných souvislostech však o těchto plněních již vyvstaly pochybnosti.
92. Soud se 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 a jejich rozsahu.
93. Z důkazních prostředků a provedených šetření totiž nevyplývá především přesvědčivé určení a vymezení předmětu a rozsahu přijatých plnění od dodavatelů.
94. Ve vztahu k dodavateli FELIX z předložených důkazních prostředků (3 objednávky vždy z 10. 8. 2018 na trasy 1, 4 a 11) vyplývá označení 7 konkrétních reklamních akcí, počet předpokládaných kilometrů, výhrada změny trasy a počtu kilometrů a to, že v jednotkové ceně je zahrnuta „výroba, výlep a veškeré ostatní náklady“. Žalobkyně poté předložila vymezení tras 1 a 4, nikoliv trasy 11. Z předložených faktur jednotně vyplývá předmět: „Dovolujeme si Vám fakturovat za mobilní reklamní bannery podle objednávky částku podle dohody ve výši 29 Kč/km a ujetých kilometrů: trasa č.“ - označení trasy 1, 4 nebo 11- , „akce č.“ - označení akce 1-12 – a označení dnů poskytnutých služeb.
95. Ve vztahu k dodavateli Horizont z předložených důkazních prostředků (3 objednávky ze dne 15. 8. 2018 na trasy 3, 6 a 7) vyplývá označení 7 konkrétních reklamních akcí, počet předpokládaných kilometrů, výhrada změny trasy, počtu kilometrů a to, že v jednotkové ceně je zahrnuta „výroba, výlep a veškeré ostatní náklady“. Z předložených faktur poté

jednotně vyplývá předmět: „*Dovolujeme si Vám fakturovat za mobilní reklamní bannery podle objednávky částku podle dohody ve výši 29 Kč/km a ujetých kilometrů: trasa č.*“ - označení trasy např. 3,6 a 7, „*akce č.*“ - označení akce 1-12 - a označení dnů poskytnutých služeb.

96. Ve vztahu k dodavateli BITTNER z předložených důkazních prostředků (1 objednávka ze dne 9. 8. 2018) vyplývá označení 11 vybraných reklamních akcí, které měly být uskutečněny v rozsahu 21 dní o počtu 900 ks reklamních letáků, celkem po 9900 ks, s tím, že v jednotkové ceně je zahrnuta „*výroba, roznos a distribuce*“. Roznos měl probíhat v „*Praha a okolí velkých nákupních center, okolí stanic metra*“. Z jednotlivých faktur a jim odpovídajícím příjmovým dokladům pak vyplývá, že každá faktura byla vystavena se stejným předmětem „*Dovolujeme si Vám účtovat za tisk a roznos letáků A5 podle dohody v místech – centrum, Náměstí republiky, Zličín, Černý most, Letňany a Smíchov (vstupy do metra) na akci:* - následuje označení každé z 11 akcí – „*900 ks*“ za cenu 9801 Kč. Faktury byly vystaveny samostatně na každou akci a za každý den, tj. 21 dní v měsíci září v rozmezí 1-30.9.2018 po 11 fakturách vždy na shodnou částku 9801 Kč.
97. Soudu není z daňových dokladů Felix a Horizont zřejmé zejména to, kde všude, v jakých souvislostech a v jakém rozsahu byla deklarovaná plnění žalobkyni poskytnuta. Žalobkyně zjevně měla zájem o reklamní plnění na několika trasách, prokázala však pouze 2 trasy (č. 1 a 4), trasy č. 3, 6, 7 (Horizont) a 11 (Felix) neprokázala. V obou případech dodavatelé fakturovali žalobkyni reklamní plnění u 12 akcí, žalobkyně ve svých objednávkách vůči těmto dodavatelům specifikovala jen 7 akcí. Na fakturách se přitom ve významném počtu z celkového množství předložených faktur (tj. nikoliv nahodile) vyskytovaly vzájemné kombinace několika nespecifikovaných akcí a specifikovaných tras. U dodavatele Felix např. faktura 20180059 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 1-8, faktura 20180059 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 7-11, faktura 20180062 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 6-9, faktura 20180070 obsahovala předmět trasy č. 4 a akce 10-12. Faktura 20180058 obsahovala předmět trasy č. 11 a akce 8-12 tj. kombinaci několika nespecifikovaných akcí a nespecifikovaných tras. Faktura 20180059 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 1-8, faktura 20180059 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 7-11, faktura 20180062 obsahovala předmět trasy č. 1 a akce 6-9, faktura 20180070 obsahovala předmět trasy č. 4 a akce 10-12. Faktura 20180058 obsahovala předmět trasy č. 11 a akce 8-12 tj. dokonce kombinaci několika nespecifikovaných akcí a nespecifikovaných tras. U dodavatele Horizont kombinace nespecifikovaných tras a nespecifikovaných akcí obsahují předměty např. faktur č. 1810129 (trasa č. 3, akce 1-8), č. 1810131 (trasa č. 3, akce 7-11), 1810132 (trasa č. 3, akce 6-9), č. 1810136 (trasa č. 7, akce 1-8), specifikovaných akcí a nespecifikovaných tras faktury č. 1810130 (trasa č. 3, akce 3-5), č. 1810137 (trasa č. 7, akce č. 3-5). U dodavatele Horizont je takto zatíženo některou z uvedených neurčitostí 100 % z předložených faktur, u dodavatele Felix z 15 faktur u 9, tj. u 60 % faktur.
98. V případě dodavatele Bittner není z vystavených faktur přímo prokázáno místo, kde měly být reklamní akce uskutečněny dle požadavků žalobkyně. Předmět a rozsah i místo plnění je totiž na fakturách uveden jednotně, nicméně ale význačně. Není tak zřejmé, zda roznos probíhal i v okolí obchodních center, jak zněla objednávka (ve fakturách chybí označení obchodních center např. „OC“), nebo jen v okolí stanic metra, nebo oboje. Služba je dle faktur rozprostřena do řady dní v měsíci, dodavatel měl dle objednávky učinit nejen distribuci, ale také výrobu letáků v rozsahu 21 x 9900 ks za měsíc. Právě identifikace konkrétních distribučních míst (dle předmětu faktur je sporné, zda jich bylo 6, 12 nebo jiné množství) ve srovnání s počtem letáků je podle názoru soudu důležitým vodítkem k otázce,

zda takové množství a případně jaké množství letáků vůbec mohlo být v daném období rozneseno. S tím souvisí i otázka, jaké muselo být materiální a personální vybavení dodavatele, aby takové plnění zabezpečil. Proto již prvotní neurčitosti v předmětu plnění na poskytnutých fakturách ve vazbě k deklarovanému rozsahu plnění vzbuzují podle soudu pochybnosti o reálnosti předmětu a rozsahu poskytnutých plnění.

99. Správce daně (v rámci daňové kontroly) a žalovaný (seznámení ze dne 15. 5. 2023) vedle těchto pochybností o specifikaci předmětu a rozsahu plnění žalobkyni, které vycházely z již samotných faktur, srozumitelně seznámili ještě i s dalšími pochybnostmi, jak byly výše vyloženy. A žalobkyně v návaznosti na to nijak předestřené pochybnosti nevyvrátila – např. že by doplnila, prokázala, pojmenovala jednotlivé chybějící akce a trasy, prokázala konkrétní umístění jednotlivých bannerů a míst distribuce letáků atp. Byť samotná existence letáků či bannerů byla předloženými podklady či místním šetřením částečně potvrzena, správce daně spolehlivě zjistil, že uvedení dodavatelé neměli technické, materiální či personální zázemí pro výrobu letáků a bannerů či jejich distribuci a současně vzhledem k rozsahu deklarovaných plnění působí nevěrohodně, že by mohly být takto uskutečněny. Tyto pochybnosti nebyly vyvráceny ani představiteli daných dodavatelů, kteří se nezdržují v České republice a správci daně se je nepodařilo předvolat k výsledku. I podle názoru soudu tak lze za takových okolností pochybovat o tom, v jakém rozsahu byla deklarovaná plnění vlastně provedena.
100. Soud proto souhlasí s názorem žalovaného, že zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu zakládají takové pochybnosti, které způsobily přenesení důkazního břemena na žalobkyni.
101. Žalobkyně byla vyzvána, aby tyto pochybnosti vyvrátila, a to před správcem daně výzvami ze dne 24. 6. 2021 a ze dne 29. 3. 2022 a v řízení o odvolání žalovaným.
102. Je přitom zřejmé, že správce daně od počátku pochyboval o fakticitě přijatých plnění jako takových, tj. v rámci toho jak o předmětu, tak o rozsahu přijatých plnění. Žalobkyně ve výzvě ze dne 24. 6. 2021 byla vyzvána k prokázání toho, zda a) přijala plnění od dodavatelů identifikovaná konkrétními daňovými doklady, b) zda tato plnění skutečně přijala. Žalobkyně pak byla vyzvána dne 29. 3. 2022 k prokázání přijetí plnění od dodavatele Felix a to ve vztahu k nově doloženým podkladům od dodavatele Felix. Správce daně přitom již v odůvodnění výzev několikrát vyložil své pochybnosti o věrohodnosti předložených důkazních prostředků a o správnosti tvrzení žalobkyně, tj. souhrnně jak o tom, zda plnění žalobkyně vůbec přijala, tak současně i pochybnosti o reálnosti deklarovaného rozsahu plnění u všech tří dodavatelů. V souladu s tím také v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole pak byly předestřeny pochybnosti souhrnně nejen o fakticitě ale i o rozsahu deklarovaných plnění.
103. Žalobkyně však ani v reakci na tyto výzvy, ani k vyjádření k dosavadnímu kontrolnímu zjištění, v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 31. 8. a 24. 10. 2022, vyjádření se k seznámení ze dne 9. 7. 2023 tyto pochybnosti nevyvrátila, nedoplnila předložené daňové doklady tak, aby úplně prokázala předmět přijatých plnění tak, jak jej deklarovala. Pouze polemizovala se závěry správce daně a žalovaného. Přestože si byla vědoma, jaké konkrétní závěry a pochybnosti orgány finanční správy činí k otázce samotné prokázání přijetí deklarovaných plnění, přesto nenavrhl jednoznačné důkazy k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet, tak jak je deklarovala předloženými daňovými doklady. Ke konkrétně vyloženým pochybnostem nepostavila protiargumenty, které by tyto pochybnosti vyvrátily a potvrdily její nárok na přiznání odpočtu.

104. Žalobkyně tedy tyto pochybnosti nevyvrátila, ba na konkrétní odpověď ve většině případů rezignovala.
105. Žalobkyně proto po přenosu důkazního břemene pochybnosti orgánů finanční správy již nevyvrátila. Jak správce daně, tak žalovaný podle názoru soudu dospěli ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah uskutečnění formálně deklarovaných přijatých plnění od předmětných dodavatelů. S tímto hodnocením se soud ztotožnil. Doložené doklady o přijatých plněních neobstály v konfrontaci se souborem jiných skutečností, které správce daně zjistil při daňové kontrole, a které vylíčil ve výzvách ze dne 24. 6. 2021 a ze dne 29. 3. 2022, ve výsledcích dosavadního kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole či žalovaný v seznámení ze dne 15. 5. 2023.
106. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že žalovaný nesrovnalosti v předložených daňových dokladech uváděl pouze příkladmo a za vadu dokladů považoval nedostatky údajů, které nejsou jejich nezbytnými náležitostmi. Žalobkyně dále namítá, že pokud měli správce daně nebo žalovaný po chybnosti o některých dokladech, neopravňuje je to zamítnout celý nárok na odpočet DPH, ale měli alespoň pomůckami přiznat určitou část odpočtu.
107. Prvostupňové i napadené rozhodnutí vycházejí z toho, že rozsah plnění nebyl jednoznačně prokázán. Žádný nesporný minimální rozsah poskytnutého plnění tudíž v posuzovaném případě prokázán nebyl. Žalobkyně k tomu navíc ani netvrdí, v jakém rozsahu má být nárok na přiznání odpočtu daně uznán.
108. Předmět a rozsah (kvantitativní určení popsáního předmětu) plnění nemusejí být na daňovém dokladu /srov. § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty/ uvedeny vyčerpávajícím způsobem, je však nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76).
109. Jak již soud konstatoval výše, z ustálené judikatury plyne, že 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.
110. Pro unesení důkazního břemene postačovalo, pokud správce daně zjistil a přednesl takové nesrovnalosti, které mohly založit pochybnosti o uskutečnění a rozsahu plnění. Pochybnosti správce daně přitom se přitom vůbec nesestávaly pouze z příkladů (tak tomu bylo v případě odkazu na text předmětu a rozsahu plnění uváděných na daňových dokladech, který se na těchto dokladech opakoval), ale byly jimiž též obecné skutečnosti zpochybňující schopnost dodavatelů vůbec poskytovat plnění a přijímat platby (pochybnosti o materiálním a personálním zázemí nebo o osobách, které přijímaly platby). Soud je toho názoru, že kombinace takových pochybností (i v souhrnu s dalšími konkrétními nesrovnalostmi) právě postačovaly k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která měla možnost je vyvrátit svou následnou procesní aktivitou, které mohla využít, což však neučinila.
111. Závěry orgánů finanční správy o neprokázání rozsahu plnění tedy vycházejí z dvojího druhu pochybností – jednak o neurčitosti rozsahu poskytnutých plnění plynoucích z daňových

dokladů a poté o způsobilosti dodavatelů vůbec poskytnout plnění v deklarovaném rozsahu. Právě souběh těchto pochybností podle názoru soudu zatížil pochybnostmi všechna plnění deklarovaná předloženými daňovými podklady a bylo na žalobkyni, aby, poté, co se s těmito pochybnostmi seznámí, splnila své důkazní břemeno a vyvrátila je. Tak žalobkyně neučinila, jak bylo vyloženo výše.

112. Soud uzavírá, že i když tedy panují i pochybnosti o přijatých plnění, nebylo ze strany orgánů finanční správy zpochybněno, že by se neuskutečnily. Nicméně i podle názoru soudu žalobkyně věrohodně neprokázala především to, že by plnění přijala použila v deklarovaném rozsahu a tím spíše je užila v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování svých zdanitelných plnění (na výstupu). Neprokázaní rozsahu poté samo o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020–63 nebo ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).
113. Co se týče stanovení částečného nároku na odpočet podle pomůcek, je nutné konstatovat, že takový postup je vyhrazen pouze jako eventualita ke stanovení daně na základě dokazování, a to v případech, kdy daň nelze stanovit na základě dokazování (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Pokud však daňový subjekt nesplní svou důkazní povinnost, nemůže to znamenat automatický přechod na stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35). Opačný závěr by jinak vedl k věcnému vyprázdňení důkazní povinnosti daňových subjektů, které by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona.
114. V projednávané věci obsah daňových dokladů předložených žalobkyní nebyl ze strany správce daně a nakonec žalovaného ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybněn natolik, aby daň nebylo vůbec možné stanovit dokazováním. Nárok na odpočet nebyl přiznán proto, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a žalovaného o rozsahu deklarovaných plnění a právě neunesla své důkazní břemeno, s čímž se soud již výše ztotožnil.
115. Soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že nebyly tedy splněny všechny hmotněprávní podmínky ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

c. Další dílčí námitky

116. Žalobkyně dále namítá, že se správce daně nedostatečně seznámil s předmětem daňové kontroly, pokud chce srovnávat společnost EUROPLAKAT s dalšími dodavateli, a to s ohledem jak na rozsah její činnosti, tak na působení na trhu nebo poskytované služby.
117. Správce daně i žalovaný provedli srovnání předmětných dodavatelů se společností EUROPLAKAT z toho důvodu, že žalobkyně od této společnosti přijala přibližně ve shodném období plnění srovnatelné s plněním přijatým od předmětných dodavatelů. Šlo o provozování reklamní kampaně pro žalobkyni v období říjen 2017 – prosinec 2018. Plnění od společnosti EUROPLAKAT však bylo podloženo rozsáhlou smluvní dokumentací a daňovými doklady. Správní orgány tuto skutečnost použily pouze pro srovnání a jako kontrast k nesrovnalostem, které vyšly u obchodů žalobkyně s třemi uvedenými dodavateli najevo v rámci daňového řízení. Takové srovnání je podle názoru soudu zcela případné, protože svědčí o tom, že žalobkyně si mohla a měla být v tomto období vědoma toho, jak by měly být nastaveny smluvní a účetní standardy, aby tak usnesla své důkazní břemeno. Tím spíše se nic nemění na závěru, že v případě plnění přijatých od předmětných dodavatelů nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně.

118. Soud se následně zabýval souborem námitek označeným jako „Námitka procesního pochybení správce daně, hrubé porušení základního účelu správy daní, zneužití moci“. Žalobkyně namítala nedostatky v postupu správce daně a žalovaného.
119. Úvodem je nutno předeslat, že v případech, kdy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady pouze v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je dostatečné, když se soud k takto obecným námitkám vyjádří rovněž pouze v obecné rovině. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78: *„Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat. [...] K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
120. Žalobkyně v první řadě namítala, že se správce daně nesnažil zjistit správnou výši daně, nýbrž ji za každou cenu chtěl doměřit, a za tímto účelem měnil právní kvalifikaci porušení povinnosti žalobkyní. Zároveň neprováděl kontrolu co do rozsahu poskytnutých služeb.
121. Předně musí soud konstatovat, že žalobkyně v tomto ohledu vady řízení tvrdí pouze v obecné rovině, aniž by svá tvrzení podpořila konkrétní argumentací. K takto uplatněné námitce soud rovněž obecně uvádí, že správce daně se podklady daňového řízení, tj. předloženými žalobkyní i vlastní činností, dostatečně zabýval jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, což vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole. Správce daně tedy mezi jinými hodnotil i všechny doklady předložené žalobkyní, žalobkyně ani sama netvrdila, který konkrétní doklad správce daně nehodnotil, popř. zda byl hodnocen z hlediska svého obsahu nesprávně. Správce daně nárok na odpočet daně neuznal proto, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek zákona o dani z přidané hodnoty. Konkrétně proto, že žalobkyně neprokázala, že předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů či jiných osob s postavením plátce daně, a že dále neprokázala rozsah a předmět tohoto plnění. Žalovaný tyto závěry korigoval a uvedl, že nepanují pochybnosti ohledně dodání předmětného plnění deklarovanými dodavateli, přetrvávají však pochybnosti ohledně rozsahu poskytnutého plnění. Taková korekce však neznamenala změnu v právní kvalifikaci. Došlo pouze k zúžení předmětu dokazování na rozsah přijatých plnění.
122. Dokazování o rozsahu plnění bylo vedeno již v rámci daňové kontroly, což vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole, především z jejího závěru, ve kterém správce daně konstatuje, že žalobkyně neprokázala, v jakém rozsahu byla předmětná plnění uskutečněna. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011-66) platí, že řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek. Ve spojení se zprávou o daňové kontrole tak bylo správními orgány vyloženo, v čem jsou pochybnosti spatřovány a z jakých důvodů považuje žalovaný za neprokázaný rozsah přijatých plnění od uvedených tří dodavatelů. Soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že by

orgány finanční správy neprováděly kontrolu do rozsahu poskytnutých služeb. V podrobnostech soud odkazuje na předchozí části rozsudku.

123. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, o jaká zjištění opírá své pochybnosti. Ani s touto námitkou se soud neztotožnil. Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývají konkrétní pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, které žalovaný vyložil na stranách 10 až 18 napadeného rozhodnutí, a které soud rekapituloval výše.
124. Žalobkyně dále argumentovala, že při porovnání údajů v kontrolním hlášení žalobkyně a jejich dodavatelů nevyplývají rozdíly.
125. Soud je ve shodě se žalovaným toho názoru, že pouze na základě kontrolního hlášení ještě nelze učinit závěr, že deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna tak, jak je uváděno na předložených podkladech. *„Kontrolní hlášení představuje soubor požadavků na evidenci údajů vztahujících se k daňové povinnosti z důvodu zlepšení výběru daní a omezení daňových podvodů u DPH. Cílem a smyslem tohoto opatření je tak umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátců a identifikovat - ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici - riziková spojení osob (řetězce, karusele), neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů. Významný faktor v tomto ohledu představuje právě včasnost zajištění údajů, které správce daně navzájem porovnává, jednotlivá kontrolní hlášení spojuje formou „párování“, a tedy již v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje s údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek řetězce neodvedl.“* (srov. bod 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 – 32 a nálezn Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15).
126. Údaje vykázané v kontrolním hlášení jsou tedy pouze formálně učiněná tvrzení, která takto sama o sobě nijak neprokazují, že plnění byla uskutečněna. Sama skutečnost, zda dodavatel podal daňové přiznání k dani a přiznal daň na výstupu, nezakládá nárok odvolatele na odpočet daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně totiž není rozhodné, zda je oběma stranami formálně vykazovaná obchodní transakce zanesena do jejich daňových tvrzení, nýbrž prokázání jejího faktického základu, resp. souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Vykazování šetřených plnění deklarovanými dodavateli v kontrolních hlášeních neprokazuje, že tito byli osobami, které žalobkyni plnění fakticky dodaly. Tento závěr byl potvrzen např. rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51.
127. Podle žalobkyně lze z předložených důkazů vyvodit auditní stopu, přičemž skutečnosti, které mají být důvodem pochybností o rozsahu provedených zakázek, nemají svůj původ v pochybení žalobkyně, nýbrž jsou důsledkem stavu, který je na trhu běžný a který je tolerován státem.
128. Byť jednotlivé skutečnosti, které se vyskytly v případě žalobkyně, jak naznačily orgány daňové správy, nejsou nezákonné (např. jednatel s pobytem v zahraničí, virtuální sídla, absence webových stránek společnosti a řada dalších), podstatou projednávané věci, jak již bylo rekapitulováno výše, je to, že žalobkyně předloženými daňovými doklady ve spojení s ostatními zjištěnými skutečnostmi – zejména s objednávkami, a absencí smluvní dokumentace – dostatečně věrohodně neprokázala, že pro ni předmětní dodavatelé uskutečnili zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. Uvedené je patrné zejména právě při srovnání deklarovaných plnění od tří dodavatelů s plněními poskytnutými žalobkyni

dodavatelem EUROPLAKAT, neboť tato plnění jsou dostatečně důkazně podložena. Je přitom zcela na žalobkyni, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobila tak, aby byla schopna unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Pro přiznání nároku na odpočet měla žalobkyně zachovat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady tak, aby splnila všechny zákonem dané podmínky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Souhrn daňových dokladů předložených žalobkyní a dalších skutečností zjištěných správcem daně však vzbuzuje pochybnosti o rozsahu deklarovaných plnění, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila.

129. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný postupoval neeticky, když jí stanovil lhůtu k vyjádření, kterou však na žádost prodloužil pouze částečně, a to za situace, kdy jediný společník žalobkyně v předmětné době vážně onemocněl a nebyl schopen vyjádření v poskytnuté lhůtě.
130. Ze správního spisu soud zjistil, že žalovaný dne 15. 5. 2023 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se k odlišnému právnímu názoru žalovaného, a to do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Změna právního názoru spočívala v tom, že byl prokázán předmět plnění, byly oslabeny pochybnosti stran faktického uskutečnění a stran dodavatelů deklarovaných plnění a že jsou pochybnosti o rozsahu poskytnutých plnění.
131. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 19. 5. 2023, lhůta k vyjádření by proto skončila dne 5. 6. 2023. Žalobkyně dne 2. 6. 2023 požádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 14. 7. 2023, a to s ohledem na zdravotní stav statutárního orgánu, několik probíhajících daňových řízení a probíhající exekuci. Dále uvedla, že daňový poradce, který žalobkyni na základě plné moci zastupuje, není schopen jednat bez součinnosti se statutárním orgánem. Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19911/23/5300-22444-713021, prodloužil žalovaný lhůtu o 15 dnů. Žalobkyně dne 18. 6. 2023 znovu požádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 4. 8. 2023. Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2023, č. j. 22722/23/5300-22444-713021, byla žádost zamítnuta. Podáním doručeným dne 9. 7. 2023 poté žalobkyně reagovala na výzvu ze dne 15. 5. 2023. Ač to žalobkyně tvrdila na jednání dne 27. 6. 2024, z žádného z těchto podání (ani z odvolání) nevyplývá, že by žádala o zprostředkování účasti jednatele žalobce prostřednictvím prostředků komunikace na dálku (např. videokonferenčně).
132. Soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně a neshledal, že by postup žalovaného žalobkyni jakkoli zkrátil na jejích právech. Byť soud nijak nezlehčuje a nezpochybňuje nepříznivý zdravotní stav statutárního orgánu žalobkyně (dokládáný v průběhu odvolacího řízení), nelze přehlédnout to, že žalobkyni zastupoval daňový poradce Ing. P. L. na základě plné moci dle § 27 a násl. daňového řádu již v průběhu daňové kontroly – daňová kontrola byla zahájena dne 31. 5. 2019 právě s tímto daňovým poradcem coby zástupcem žalobkyně, ten podával v roce 2022 i odvolání a doplnil jej. Zástupce-daňový poradce tak s věcí mohl být za celou dobu několika let dostatečně seznámen. Je proto nepravděpodobné, že by za žalobkyni v průběhu odvolacího řízení nebyl sám schopen dostatečně kvalifikovaně jednat případně i v podmínkách obtížnější součinnosti se statutárním orgánem žalobkyně.
133. Žalobkyně pak v souhrnu získala od 19. 5. 2023 do vyjádření dne 10. 7. 2023 od žalovaného 30 a fakticky celkem 51 dnů na vyjádření se k odlišnému právnímu názoru žalovaného, který přitom nespočíval v žádných novotách a jednalo se pouze o zúžení pochybností. Samotná

výzva měla 11 stran, z nichž část byla shrnutí dosavadního řízení a část o rozsahu 6 stran se týkala nového hodnocení odvolacího orgánu, které však stále vycházelo z dosavadních podkladů daňového řízení. Za této situace se lhůta k vyjádření, která ve výsledku činila od žalovaného 30 a fakticky 51 dnů, proto soudu jeví jako přiměřená.

134. Soud je proto názoru, že žalobkyně postupem žalovaného nijak nebyla zkrácena na svém právu vyjádřit se a v souladu s § 6 odst. 3 daňového řádu jí byla dána dostatečná lhůta k vyjádření.
135. Žalobkyně dále namítá, že se správce daně podrobně nezabýval daňovými doklady a důkazy, které měly být důvodem pochybností o rozsahu plnění. Dokazování stran rozsahu služeb přitom vůbec nepožadoval. Z provedeného dokazování je zřejmé, že k plnění došlo a služba byla zaplacená, k čemuž žalobkyně předložila řadu důkazů.
136. Správce daně se daňovými doklady a jinými důkazy týkajícími se rozsahu plnění dostatečně podrobně zabýval, což vyplývá jak z výzev k prokázání skutečností ze dne 24. 6. 2021 a ze dne 29. 3. 2022, tak i ze seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2022 a ze zprávy o daňové kontrole. Správce daně označil a vysvětlil konkrétní pochybnosti co se týče předmětu a rozsahu poskytnutých plnění. Uvedl, z čeho tyto pochybnosti vyplývají, obdobně tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud tyto závěry rekapituloval v rámci části b. svého posouzení věci. Pochybnosti ohledně rozsahu plnění přitom nevystaly pouze u dodavatele BITTNER, jak uvádí žalobkyně. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně rozsahu poskytnutého plnění u všech dodavatelů, a to zejména s ohledem na souběh několika skutečností – zejména nedostatečné personální i materiální zázemí dodavatelů, s ohledem na neurčitost daňových dokladů o předmětu a rozsahu plnění - v počtu najetých a fakturovaných km, v rozporu objednávek a toho, co vše bylo předmětem poskytnutého plnění (blíže k tomu viz výše). Žalobkyni měla v řízení dostatečný prostor k vyjádření se k těmto pochybnostem a k procesní aktivitě při doplnění dokazování. V rámci svých podání pouze zpochybnila zákonnost postupu správce daně a přezkoumatelnost jeho závěrů, což však po přenosu důkazního břemene na ni již nestačilo na vyvrácení závěrů správce daně a žalovaného.
137. Žalobkyně dále rozporuje pochybnost vycházející s neexistence písemné smlouvy s dodavatelem. Podle žalobkyně to není důkazem o neexistenci smluvního vztahu.
138. Soud se ztotožňuje s tím, že izolovaně vzato absence písemného ujednání není důkazem o neposkytnutí deklarovaného plnění. Ostatně o tom, že by mezi dodavatelem a žalobkyní existovalo - byť neformální - nějaké smluvní ujednání, na jehož základě byla poskytnuta předmětná plnění, žalovaný nakonec ani nepochyboval, když nezpochybnil deklarovaná plnění jako taková. Z hlediska prokázání předmětu a rozsahu deklarovaných plnění je však nutné přihlédnout ke všem pochybnostem, které ohledně plnění od dodavatelů vstaly. Pokud žalobkyně existenci smluvního vztahu nedoložila písemnou smlouvou o bližší úpravě poskytování služeb, dostává se, co se týče specifikace předmětu a rozsahu poskytovaných služeb, do slabšího postavení. Pokud pak i další okolnosti, které orgány daňové správy v její věci identifikovaly, vzbudily pochybnost o tom, zda a v jakém rozsahu k plnění skutečně došlo, absence písemné smlouvy k tomuto prokázání logicky nijak nepřispěje. Soud se proto ztotožnil se správcem daně i žalovaným, že absence písemné smlouvy je významnou pochybností o fakticitě poskytnutého plnění či jeho rozsahu.
139. Žalobkyně rozporuje i pochybnost týkající se plateb hotovosti. Bezhotovostní platby jsou dle žalobkyně v obchodním styku téměř neproveditelné.

140. I v tomto případě jde pouze o jednu z mnoha pochybností, které správce daně zjistil v rámci daňové kontroly, a které jako celek způsobují, že žalobkyni nebyl přiznán nárok na odpočet daně. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili zákonnost deklarovaných úhrad v hotovosti. Jejich pochybnost vycházela z toho, že sama žalobkyně za své poskytnuté služby obdržela bezhotovostní úhrady na 4 své účty. Zmíněným třem dodavatelům úhrady však poskytovala v hotovosti, a to dle příjmových dokladů v celkově velkých objemech několikrát v průběhu měsíce - dodavatel Felix 21 krát v celkové částce 3.751.929 Kč, dodavatel Horizont 28 krát v celkové částce 5.262.588 Kč, dodavatel BITTNER vystavil více (např. 11) daňových dokladů za den vždy v částce 9.801 Kč a tomu při splatnosti odpovídalo denně i tolik úhrad. Taková četnost úhrad žalobkyně v hotovosti s několika dodavateli se i podle názoru soudu jeví jako významná pochybnost vzhledem k tomu, že za dodavatele měly jednat osoby s pobytem v zahraničí, které se nepodařilo ani předvolat za účelem osvětlení spolupráce se žalobkyní.
141. Žalobkyně závěrem namítá, že žalovaný pouze opakuje argumentaci správce daně. Tento postup je však jak v souladu se zásadou hospodárnosti podle § 7 daňového řádu, tak s pravidlem, že řízení před správcem daně a odvolacím orgánem (žalovaným) tvoří jeden celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011-66). Vzhledem k tomu, že odvolací orgán přezkoumává prvostupňové rozhodnutí (srov. § 114 daňového řádu), nemůže se vyhnout opakování argumentace správce daně, pokud se s ní ztotožňuje. V daném případě z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil, soud proto neshledává důvod pro to, aby své rozhodnutí odůvodnil jinak.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

142. 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 označených dodavatelů ve zdaňovacím období září 2018. 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. Soud se dále ztotožnil se závěry žalovaného, že nedošlo k prekluzi práva na stanovení daně. Další dílčí námítky směřující proti postupu správce daně a žalovaného soud neshledal důvodnými.
143. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
144. 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 účastníkovi 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 27. června 2024

JUDr. Jaromír Klepš v .r.

předseda senátu