



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **BONUSS-CZ, s.r.o.**, sídlem Jeseniova 25, Praha 3, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 10586/21/5300-21442-712715, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2023, č. j. 14 Af 27/2021 - 164,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil platebními výměry ze dne 11. 3. 2020 žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců duben až prosinec roku 2016. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), za uvedená zdaňovací období v celkové výši 18 438 336 Kč. Neprokázala totiž uskutečnění zdanitelných plnění v podobě pronájmu kopírovacích strojů a poskytnutí různých reklamních a propagačních služeb od společností Twelve Visions s.r.o. (dále jen „společnost 1“

nebo „Twelve“), SENSO PROPERTY s.r.o. (dále jen „společnost 2“ nebo „SENSO“), Orange Production s.r.o. (dále jen „společnost 3“ nebo „Orange“) a COMPLEX Development solutions SE (dále jen „společnost 4“ nebo „COMPLEX“).

[2] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 27/2021-108, žalobu zamítl. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 8. 2023, č. j. 1 Afs 198/2022 - 78, zrušil pro nepřezkoumatelnost, neboť městský soud nereagoval na námitku žalobkyně, podle které správce daně založil své pochybnosti (na základě nichž měla být žalobkyně povinna prokázat, že příslušná plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu) na tom, že žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, což je však podle žalobkyně nepřijatelné.

[3] Městský soud následně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu znovu zamítl. Nejprve se zabýval otázkou přenesení důkazního břemene na daňový subjekt a dospěl k závěru, že ve smyslu § 92 daňového řádu nepřechází důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně a naopak, ale oba nesou své důkazní břemeno po celou dobu daňového řízení. Zákon nepředpokládá přenášení důkazního břemene, ale jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně v průběhu daňového řízení. *„Pokud žalovaný v bodech 16, 26 a 43 napadeného rozhodnutí použil slovní spojení ‚přenesení důkazního břemene‘, nelze to chápat formálně, ale pouze jako popis situace, koho ohledně jakých okolností tíží důkazní břemeno. Z vymezení právního základu případu v bodech 12 až 14 napadeného rozhodnutí vyplývá, že tím žalovaný nerozuměl zánik důkazního břemene u správce daně a vznik nového důkazního břemene u žalobkyně, nýbrž vyjádření pochybností správcem daně ohledně přijetí zdanitelného plnění vedoucí k povinnosti žalobkyně prokázat svůj nárok na odpočet jiným způsobem“* (než prostřednictvím daňového dokladu). Spor se tedy netýká přenášení důkazního břemene, ale otázky, zda každý subjekt unesl své důkazní břemeno. Ohledně rozložení důkazního břemene však žalobkyně i žalovaný zastávají stejný výklad.

[4] Ačkoliv správce daně ve výzvěch k prokázání skutečností uvedl, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala přijetí zdanitelných plnění, není tato formulace podstatná. Je totiž rozhodné, že výzvy obsahují konkrétní důvody zpochybňující uskutečnění zdanitelných plnění. Je zřejmé, že správce daně chtěl sdělit, že ani na základě dalších důkazů, které shromáždil, není uskutečnění zdanitelného plnění dostatečně prokázané. Podle soudu je v souladu se zákonem, jestliže správce daně při vydání výzev k prokázání skutečností vychází ze všech dosud shromážděných důkazů včetně těch předložených daňovým subjektem. Správce daně proto nevyžadoval po žalobkyni nepřipustně doložení dalších důkazů nad rámec formálně bezvadných daňových dokladů.

[5] Městský soud dále podrobně rozebral provedené dokazování a skutková zjištění učiněná správními orgány ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním, která měly žalobkyni poskytnout společnosti 1 až 4. Dospěl k závěru, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, jelikož předložila formálně bezvadné daňové doklady. Následně však správce daně prokázal důvodné pochybnosti, zda se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, a v odpovídajícím rozsahu. Žalobkyně dále neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.

pokračování

[6] Nedůvodnou shledal soud i námitku, že žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, a správce daně jí proto mohl nárok odepřít, pouze pokud by prokázal její účast na daňovém podvodu. Žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, a právě z toho důvodu jí správní orgány nárok na odpočet nepřiznaly, proto se nemusely zabývat účastí žalobkyně na podvodu na DPH.

[7] Konečně nepřisvědčil městský soud ani námitce, podle které měly správní orgány stanovit daň podle pomůcek, nikoliv dokazováním, neboť zpochybněné plnění představovalo 52,68 % z hodnoty všech přijatých plnění, a proto pochybnosti žalovaného zatemnily celé hospodaření žalobkyně. Podle soudu však žalovaný nezpochybnil celé účetnictví žalobkyně, ale přijetí zdanitelného plnění v tvrzené výši od konkrétních dodavatelů. Vysoký podíl těchto plnění na všech přijatých zdanitelných plněních sám o sobě neznámá, že účetnictví bylo neprůkazné, resp. celé hospodaření zatemněné. Žalobkyně pouze neunesla důkazní břemeno, což mělo negativní dopad na výši její daňové povinnosti. Jde o zákonem předvídaný důsledek, který nebrání stanovit daň dokazováním.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry soudu, že správce daně unesl své důkazní břemeno a relevantně zpochybnil přijetí zdanitelných plnění. Neprokázal skutečnosti takového charakteru, aby vedle nich tvrzení stěžovatelky neobstála. Ve výzvěch ze dne 21. 10. 2017 a 4. 3. 2019 však takové pochybnosti obsaženy nejsou, a důkazní břemeno tudíž na stěžovatelku nemohlo přejít.

[9] Podle stěžovatelky byl nosným důvodem pochybností vyjádřených ve výzvěch k prokázání skutečností fakt, že stěžovatelka nepředložila správci daně důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. To zdůrazňoval také městský soud v předchozím rozsudku, který zrušil Nejvyšší správní soud. Aniž se změnila většina odůvodnění rozhodnutí městského soudu a skutkový stav, městský soud nově označil původně hlavní pochybnost za pouhou „nešťastnou formulaci“. S tím se nelze ztotožnit, neboť i ve zprávě o daňové kontrole se uvádí, že správce daně měl pochybnosti spočívající v tom, že dosud předložené důkazní prostředky v kombinaci se zjištěnými skutečnostmi neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech.

[10] Stěžovatelce však před vydáním výzvy nemohla vzniknout povinnost dokládat další důkazní prostředky, neboť důkazní břemeno leželo na bedrech správce daně, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124. V této souvislosti odkazuje stěžovatelka na rozsudek č. j. 1 Afs 198/2022 - 78, bod 31, kde se uvádí, že před aktivací povinnosti prokazovat přijetí zdanitelného plnění musí správce daně nejdříve prokázat pochybnosti, přičemž „[k]oncipovat pochybnosti tak, jak to v daném případě učinily správní orgány, je tudíž nepřijatelné“. Nesprávná je pak teze městského soudu, že není podstatné, jak správce daně výzvu formuloval. Pochybnosti v ní musí být řádně formulované tak, aby daňovému subjektu sdělil, které konkrétní pochybnosti má vyvracet. Nepřesnou

formulaci ve výzvě nelze následně zhojit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2022, č. j. 6 Afs 156/2020 - 57).

II.1 Kasační námitky týkající se plnění od společnosti 1 (Twelve)

[11] K plněním přijatým od společnosti Twelve stěžovatelka uvádí, že na str. 19 až 21 výzvy ze dne 21. 9. 2017 správce daně pouze rekapituluje předmět plnění a shrnuje, co stěžovatelka tvrdila a doložila, aniž by provedl jakékoliv hodnotící úvahy. K LED obrazovkám umístěným v Praze správce daně uvedl pouze, že stěžovatelka nepředložila žádné další důkazy, a k ostatním plněním, že nedoložila důkazy o stanovení ceny. Obdobně bez hodnotící úvahy dovodil virtuální sídlo u společnosti Twelve, protože na adrese sídla není nikde informační tabule s názvem společnosti, a konstatoval, že společnost na výzvu týkající se místa pro místní šetření nijak nereagovala. S odkazem na judikaturu správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, a městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49) stěžovatelka upozorňuje, že virtuální sídlo nelze považovat za neobvyklou okolnost. Jelikož dodavatelé nepotřebovali specifické zázemí typu výrobní haly, není virtuální sídlo dostatečnou pochybností pro přenesení důkazního břemene. Totéž platí pro absenci reakce dodavatele na výzvu správce daně (rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, č. j. 22 Af 21/2015 - 59, a Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014 - 34, ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017 - 34, či ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 - 74).

[12] Z výzvy i zprávy o daňové kontrole pak plyne, že pochybnosti správce daně se zakládaly především na nepředložení důkazních prostředků prokazujících, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a že k jejich zajištění nedošlo ani při pokusu o místní šetření. Také městský soud pak fakticky opřel své rozhodnutí o totéž - stěžovatelce vytýkal, že neprokázala auditní stopu mezi plněním a daňovými doklady. Odůvodnění městského soudu stále stojí na závěru, že pochybnosti správce daně se zakládají na skutečnosti, že na základě daňových dokladů a dalších důkazů stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění. Městský soud se nijak nevypořádal s názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 1 Afs 39/2010 - 124. Přitom nevypořádání námitky o nemožnosti požadovat před přenesením důkazního břemene na daňový subjekt, aby předložil další důkazy, vytknul městskému soudu Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku. Městský soud nevysvětlil, proč by měla stěžovatelka prokazovat auditní stopu před vydáním výzvy k prokázání skutečností.

[13] Odkaz městského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 - 106, je nepřiléhavý, neboť v citovaném případě správce daně vyjádřil logické a opodstatněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Závěry se týkají důkazní hodnoty daňového dokladu za situace, kdy došlo ke zpochybnění uskutečnění plnění, zatímco v nyní posuzovaném případě je spor o to, zda správce daně vyjádřil dostatečné pochybnosti.

[14] Pokud podle městského soudu vyjádřil správce daně pochybnosti zejména s ohledem na přemrštěné ceny, namítá stěžovatelka, že ve výzvě ze dne 21. 9. 2017 vůbec žádné úvahy o přemrštěných cenách vyjádřeny nejsou. Závěry městského soudu jsou tudíž v rozporu

pokračování

s obsahem správního spisu. Navíc z hlediska hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH není přiměřenost ceny zákonnou podmínkou, a proto tím nemůže dojít k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 - 48, potvrzený rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie*). Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 25. 11. 2021, ve věci C-334/20, *Amper Metal Kft*, nelze nárok na odpočet daně na vstupu odeprít z důvodu nepřiměřené ceny služby. I kdyby ve výzvě byla vyjádřena pochybnost týkající se přiměřenosti ceny, nešlo by o relevantní okolnost.

[15] Podle stěžovatelky není zřejmé, co městský soud mínil konstatováním, že z daňových dokladů nevyplývalo, v jakém rozsahu či množství měly být služby a zboží stěžovatelce poskytnuty, a že prokázání rozsahu poskytnutých plnění je nezbytnou podmínkou pro uznání odpočtu daně na vstupu. Pokud tím rozporuje formální náležitost daňového dokladu, jsou jeho závěry vnitřně rozporné, neboť zároveň uvedl, že stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno předložením formálně bezvadných dokladů. Správce daně navíc ve výzvě neuvedl, že by z dokladů nevyplývalo, v jakém rozsahu mělo být plnění poskytnuto. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt takto formulované pochybnosti nepostačí. Pokud hodlal městský soud vyjádřit, že daňové doklady samy o sobě neprokazují přijetí zdanitelného plnění v určitém rozsahu, pak stěžovatelka uvádí, že žádný daňový doklad sám o sobě neprokazuje plnění. Před vydáním výzvy však stěžovatelka žádné další důkazy předkládat nemusela.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti Twelve (a rekapituluje, jaké doklady předložila). Za tato plnění řádně uhradila cenu, která odpovídá ceně uvedené na daňových dokladech. Platby proběhly v bezprostřední časové souvislosti. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 4 Afs 26/2021 - 39. Dle smluv skutečně došlo ke sjednání závazku, stěžovatelka za služby zaplatila a předložila smyčku záznamů z obrazovek a rozpisů vysílání, z čehož je zřejmé, že se plnění uskutečnila. Správce daně ani žalovaný nezkoumali, jaké konkrétní reklamní plochy se cena uvedená ve výloze týkala, proto není prokázané, že šlo o stejnou reklamní plochu jako v případě stěžovatelky. Z hlediska uznání nároku na odpočet je pak přiměřenost ceny plnění irelevantní, ledaže by se prokázal podvod na DPH. S argumentací městského soudu, která reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, stěžovatelka nesouhlasí, protože správní orgány v nyní posuzovaném případě neshledaly narušení principů DPH. V odkazovaném případě rovněž rozporovaly naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Závěry o tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, jsou jen úvahou o přiměřenosti úplaty. Kromě toho podle správních orgánů se neuskutečnila jakákoli spolupráce s deklarovaným dodavatelem, proto důvody doměření daně nespočívají pouze v nedoložení rozsahu plnění. Doložené důkazy však vylučují závěr, že plnění byla fiktivní.

[17] Stěžovatelka opakovaně upozorňuje, že městský soud si protiřečí, jelikož na jedné straně podle něj unesla své prvotní důkazní břemeno předložením bezvadných dokladů,

ale zároveň konstatoval, že doklady neobsahují konkrétní předmět plnění, ačkoliv se jedná o jednu z náležitostí dle § 29 ZDPH.

[18] Uskutečnění zdanitelného plnění dokládá také výpověď svědkyně J. Laštůvkové, jednatelky společnosti 1. Podle stěžovatelky není výpověď nevěrohodná proto, že svědkyně nedoložila své tvrzení o předání účetnictví. Svědecká výpověď je totiž důkazem sama o sobě a svědek svoji výpověď nemusí dokládat. Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením výpovědi městským soudem, neboť po svědkyni nelze požadovat, aby si po několika letech pamatovala jména brigádníků, kteří prováděli manuálně záznamy LED obrazovek, či totožnost dodavatelů. To není nijak podezřelé, a nelze proto považovat výpověď za nevěrohodnou (k čemuž stěžovatelka odkazuje opět na rozsudky č. j. 4 Afs 211/2017 - 34, a č. j. 4 Afs 89/2021 - 74). Závěry o nevěrohodnosti svědkyně vyvodil městský soud také z toho, že se nepodařilo ověřit tvrzení o nákupu zboží od společností Konica Minolta Business Solutions Czech, spol. s r. o. (dále jen „Minolta“), Alza.cz a. s. (dále jen „Alza“) a KAST, spol. s r. o. (dále jen „KAST“). Tím však nelze výpověď zpochybnit, neboť podle judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46) netíží daňový subjekt důkazní břemeno stran způsobu, jakým dodavatel jeho dodavatele uskutečnil dotčené zdanitelné plnění. Stěžovatelka proto nemusí odstraňovat takové pochybnosti. Jedná se o okolnosti zcela mimo její sféru vlivu. Není rozhodující, kdo fakticky práce prováděl, ale kdo v souladu se smlouvou vůči daňovému subjektu splnění závazku zajistil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 46). Stěžovatelce tak nelze klást k tíži, že se nepodařilo zjistit jména osob, které záznamy manuálně pořizovaly.

[19] Podle stěžovatelky správce daně nehodnotil provedené důkazy ve vzájemných souvislostech a tuto vadu neodstranil ani žalovaný. Důkazní břemeno na stěžovatelku nepřešlo, přesto prokázala, že k uskutečnění plnění došlo.

II.2 Kasační námitky týkající se plnění od společnosti 2 (SENSO)

[20] K plněním poskytnutým od společnosti SENSO stěžovatelka namítá, že na str. 21 až 24 výzvy správce daně vůbec neuvedl, že by z daňových dokladů nevyplývalo, v jakém rozsahu či množství měly být zboží a služby poskytnuty. Napadený rozsudek je vnitřně rozporný, neboť stěžovatelka podle soudu unesla prvotní důkazní břemeno. Správce daně ve výzvě nepředestřel žádné hodnotící úvahy, dále pak učinil ve vztahu k sídlu dodavatele obdobné zjištění jako u společnosti 1 a z jeho závěrů je zřejmé, že své pochybnosti postavil na nedoložení důkazů o uskutečnění plnění. Městský soud ani zde nevysvětlil, proč by měla mít stěžovatelka důkazní povinnost před vydáním výzvy.

[21] Městský soud prakticky vůbec nehodnotí důkazy doložené k některým zdanitelným plněním od společnosti 2. Je nepřípustné, aby soud pouze odkázal na závěry týkající se společnosti 1, neboť se nejedná o identické důkazy.

[22] Stěžovatelka nesouhlasí, že záznamy o vysílání reklam nenahradily dodací listy, protože ani jeden nedosahoval smluvené délky 60 minut. Důkazní břemeno stran prokázání pochybností však tíží správce daně. Městský soud zcela pominul vysvětlení stěžovatelky, podle něhož na obrazovkách probíhá přehrávání smyčky reklamních spotů. Svým

pokračování

zákazníkům stěžovatelka doložila záznamy od společnosti SENSO, pro vlastní účely však uchovávala jejich zkrácené verze s ohledem na velikost dat. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 68, je podnikání činností primárně směřující k dosažení zisku. Smyslem podnikání není ničím neohraňované shromažďování podkladů pro účely potenciálního daňového řízení v budoucnu. Pro stěžovatelku nemělo jakýkoli význam uchovávat dále celé záznamy poté, co jejich realizaci doložila svým zákazníkům. Jednalo by se o abnormální množství dat, které by musela archivovat. Na daňový subjekt nelze klást přemrštěné požadavky.

[23] V bodě 104 napadeného rozsudku dospěl soud k nesprávným závěrům. Předmět plnění na dokladu nebyl příliš obecný. Žalovaný dobře věděl, co bylo předmětem obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a SENSO. Smyslem vymezení předmětu plnění není provést vyčerpávající výčet veškerých služeb. Kromě toho jsou tyto závěry v rozporu s tím, že podle městského soudu unesla stěžovatelka své prvotní důkazní břemeno. Nelze dále souhlasit, že stěžovatelka nedoložila „auditní stopu“, když předložila daňové doklady vystavené deklarovaným dodavatelem, fotodokumentaci, videa a propagační materiály, a svědek M., který jednal za dodavatele, spolupráci se stěžovatelkou potvrdil.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka M. jako nevěrohodné. Svědek potvrdil, že společnosti 2 a 3 poskytovaly stěžovatelce deklarované služby a že spolupráce mezi nimi a stěžovatelkou probíhala, a to i v jakém rozsahu a co bylo jejím předmětem. Pokud městský soud uvedl, že nemohla nahradit dodací listy a předávací protokoly, upozorňuje stěžovatelka, že dodací list nemá v daňovém řízení vyšší důkazní hodnotu, jedná se toliko o důkaz formální. Výpověď osoby, která plnění zajišťovala a která se k uskutečněným plněním hlásí, je mnohem věrohodnějším důkazním prostředkem a je rovněž důkazem sama o sobě (aniž by bylo třeba ji potvrdit dalšími důkazy). Bylo by nelogické, aby se dodavatel hlásil k plnění, které neuskutečnil. Skutečnost, že si svědek nevzpomněl na jména brigádníků, není důvodem pro označení výpovědi jako nevěrohodné. Shodně jako u svědkyně Laštůvkové odkazuje stěžovatelka na závěry rozsudků č. j. 4 Afs 89/2021 - 74, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46 či č. j. 4 Afs 211/2017 - 34.

[25] Dále stěžovatelka zpochybňuje zjištění správce daně, který ověřoval tvrzení svědka o nákupech zboží potřebného pro záznamy z LED obrazovek v Datartu a Electro Worldu, neboť správce daně měl tvrzení ověřovat u společnosti Datart, ale provozovatelem sítě obchodů Datart je společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. Správce daně se zmýlil v subjektu. Na tuto námitku městský soud nereagoval. Přisvědčil závěrům správce daně, ačkoliv podle stěžovatelky je absurdní hodnotit výpověď jako nevěrohodnou proto, že svědek nepředložil účtenky o nákupech kamery či DVD nosičů. Tím došlo k nepřípustnému přenesení důkazního břemene o subdodavateli elektroniky. Přitom svědek bez nejasností ozřejmil průběh spolupráce se stěžovatelkou. Jeho výpověď spolu s listinnými důkazy (daňové doklady, doklady o platbách, smlouvy, záznamy z obrazovek, časové rozpisy a další) prokazuje přijetí zdanitelných plnění od společnosti SENSO.

II.3 Kasační námitky týkající se plnění od společnosti 3 (Orange)

[26] Stěžovatelka ve vztahu k plněním poskytnutým společností 3 uvádí, že správce daně vůbec neuvedl, že by z daňových dokladů nevyplýval druh a rozsah plnění. Na str. 25 až 35

výzvy správce daně rekapituluje jednotlivá plnění, tvrzení stěžovatelky a předložené důkazy, aniž by provedl hodnotící úvahy. Své pochybnosti postavil na nedostatečném prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. V této fázi řízení však stěžovatelku žádné důkazní břemeno netížilo. Přesto má stěžovatelka za to, že přijetí zdanitelných plnění prokázala.

[27] Závěry městského soudu jsou rozporné, neboť u společností 1 a 2 by považoval předložení dodacích listů za dostatečné pro prokázání přijetí zdanitelných plnění, zatímco přijetí plnění od společnosti 3 nepovažoval za prokázané, ačkoliv stěžovatelka dodací listy předložila. Jelikož se předložené dodací listy vztahují k fakturovaným službám, je z nich patrná věcná a časová souvislost, a tedy i množství a typ plnění, kterého se týkají. Navíc doplňují další předložené důkazy jako jsou konkrétní smlouvy, záznamy z obrazovek, časové rozpis, fotografie a vzorky propagačních předmětů. V kombinaci s výpovědí svědka M. předložené důkazy prokazují přijetí zdanitelných plnění. V napadeném rozhodnutí chybí hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech. Teprve v souhrnu však mohou důkazy tvořit celistvý a konkrétní obraz o určitém obchodním případě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 - 38).

[28] K předloženým vzorkům propagačních materiálů a fotografiím z prezentací a akcí městský soud uvedl, že dokládají existenci vzorků a uskutečnění akcí, nikoliv přijetí plnění ve sjednané jakosti a rozsahu. Z povahy věci však stěžovatelka mohla doložit pouze vzorky, neboť propagační materiály „spotřebovala“ v rámci své ekonomické činnosti. Jestliže je zřejmé, že se akce uskutečnily, pak v kombinaci s ostatními důkazy stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelných plnění.

[29] Co se týče závěrů soudu o nedostatečném zázemí společnosti Orange, namítá stěžovatelka, že svědek netvrdil, že všechny služby zajišťoval v kopírovacím centru v Plzni, ale uváděl, že využíval i subdodavatele. Neobstojí tedy závěry o nevěrohodnosti výpovědi opřené o údajně nedostatečné zázemí v kopírovacím centru. Pořízení služeb od subdodavatele pak nelze klást stěžovateli k tíži a odepřít jí z tohoto důvodu nárok na odpočet DPH. Tuto argumentaci opřenou také o závěry Soudního dvora EU (usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19) městský soud zcela pominul (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 - 74). Jestliže městský soud považoval výpověď za nevěrohodnou z důvodu existence virtuálního sídla a nedostatečného zázemí dodavatele, nepřipustně tím rozšířil důkazní břemeno stěžovatelky.

II.4 Kasační námitky týkající se plnění od společnosti 4 (COMPLEX)

[30] Ani u plnění od společnosti 4 nepovažuje stěžovatelka za správné úvahy soudu o existenci důvodných pochybností správce daně. Domnívá se, že doložená smlouva o reklamě nebyla neurčitá, neboť je z ní patrné, mezi jakými smluvními stranami byl závazek sjednán, za jakou cenu a že jeho předmětem byla propagace stěžovatelky na závodních akcích FIA CEZ a ESET V4 CUP. Prokazuje existenci závazku mezi společností 4 a stěžovatelkou, což je dostatečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 202, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40). Doložený rozsah reklamy neodporuje daňovým dokladům, a nemůže proto založit důvodné pochybnosti správce daně. Na tuto námitku městský soud nereagoval.

pokračování

[31] Stěžovatelka netvrdila, že prezentace na závodech v Brně měla být předmětem závazku, a za tímto účelem navrhovala výslech svědka, který nebyl proveden. Proto jsou závěry městského soudu minimálně předčasné. Zpráva o reklamě dle stěžovatelky prokazuje uskutečnění tohoto plnění, přičemž poukazuje na její obsah. Má za to, že posuzovaný případ je obdobný kauze řešené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022 - 79. Závěry městského soudu jsou v rozporu s obsahem spisu. Ze zprávy o reklamě je zřejmé, kterých závodů se týká a že na nich došlo k prezentaci loga stěžovatelky. Požadavek, aby u každé fotografie bylo uvedeno, na jakém závodu byla pořízena, ačkoliv je to patrné ze zprávy jako celku, je přemrštěný. Totéž platí pro požadavek na doložení fotografií dvou závodních vozů ke každému závodu. Žádný skutek prakticky nelze prokázat se stoprocentní jistotou. Je pak třeba rozumně nastavit míru pravděpodobnosti, s jakou je možné usuzovat o existenci prokazovaných skutečností. Stěžovatelka upozorňuje, že správní orgány nezpochybnily uskutečnění plnění jako takové, ale pouze rozsah závodů, jelikož se reklama neuskutečnila na závodu v Brně. Uskutečnění samotné reklamy však nerozporovaly. Plnění nebylo zpochybněno jako celek, proto měl být stěžovatelce nárok na odpočet daně přiznán alespoň poměrně. Závěry městského soudu jsou tudíž mylné.

[32] Podle stěžovatelky měl správce daně vyslechnout jako svědka pana K., i když ten byl omezen na svéprávnosti, neboť tato skutečnost není rozhodná pro hodnocení svědecké výpovědi. Nelze ji však z tohoto důvodu odmítnout provést. Obecný odkaz na diagnózu svědka nemůže odůvodnit závěry, že svědek nebude vyslechnut.

II.5 Další kasační námitky

[33] Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, že správce daně nemusel prokazovat její účast na daňovém podvodu, protože neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Podmínkou nároku na odpočet DPH je totiž prokázání uskutečnění plnění, nikoliv jeho rozsahu. Odkazuje na závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* rozhodované rozšířeným senátem a dovozuje z něj, že daňový subjekt netíží důkazní břemeno ve vztahu k prokazování rozsahu přijatého plnění. Pochybnosti o rozsahu plnění daňově relevantní nejsou (k tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 - 70). I Soudní dvůr EU v minulosti trval na prokázání účasti na daňovém podvodu, ačkoliv nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH (usnesení Soudního dvora EU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14, či rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14). Pokud tedy chtěl žalovaný odepřít stěžovatelce nárok na odpočet DPH, měl jí prokázat vědomou či nevědomou účast na podvodu.

[34] Konečně stěžovatelka má za to, že daň měla být stanovena na základě pomůcek a vypořádání této otázky soudem považuje za rozporné se skutkovým stavem věci. Zpochybněná přijatá plnění představují 52,68 % objemu z hodnoty všech přijatých zdanitelných plnění, avšak pouze v celkovém souhrnu. V jednotlivých zdaňovacích obdobích byly mnohdy zpochybněny mnohem vyšší podíly daně na vstupu (přesahující 70 až dokonce 90 % za zdaňovací období listopad 2016). Byla tedy zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatelky, které nemůže mít jako celek řádnou vypovídací schopnost. Pokud

podle soudu byla celá řada podkladů neprůkazná či nevěrohodná, nemohlo se jednat o důkazy o průběhu zdanitelných plnění, a závěry městského soudu jsou tudíž vnitřně rozporné. Nelze tvrdit, že účetnictví umožňuje stanovit stěžovatelce daň dokazováním. K tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Stanovením daně dokazováním docílily správní orgány zcela nereálné daňové povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného

[35] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že před vydáním výzvy a vyslovení pochybností prováděl správce daně u stěžovatelky několik měsíců daňovou kontrolu, takže v součinnosti se stěžovatelkou shromáždil informace a poznatky. Právě z provedeného dokazování vzešla řada poznatků, které tvrzení stěžovatelky zpochybnil. Deklarovanou skutkovou verzi se nepodařilo ověřit. Ve výzvě identifikoval správce daně veškeré zdroje svých pochybností. Stěžovatelka pak zakládá svou argumentaci na jedné konkrétní užití formulaci, kterou vytrhává z kontextu a vyvozuje z ní přemrštěné závěry. Stěžovatelkou citovaná věta byla shrnutím dosavadních důkazních prostředků a učiněných zjištění. Nešlo o požadavek zvláštní důkazní povinnosti, jak dovozuje stěžovatelka. Správce daně byl oprávněn provádět daňovou kontrolu a k unesení svého důkazního břemene mohl použít veškeré zjištěné skutečnosti, ze kterých pak v daný okamžik vyplynuly pochybnosti. Stěžovatelka tedy ve své argumentaci pomíjí realitu dotčeného řízení. Musela si být vědoma, že před vydáním výzev správci daně předložila řadu listinných důkazů a podkladů. Z tohoto stavu správce daně vycházel.

[36] Městský soud reagoval na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu a posoudil námitku, na kterou dosud neodpověděl. Nijak však nezměnil názor ohledně dostatečnosti vyjádřených pochybností. Z výzev bylo jednoznačně zřejmé, že stěžovatelka měla předložit důkazy prokazující, že deklarovaná plnění skutečně přijala. Daňový subjekt nemá vyvracet zdroje popsaných pochybností, ale má prokázat, že plnění skutečně přijal tak, jak deklaroval v daňových dokladech. Sporná formulace nebyla zdrojem pochybností, ale souhrnným hodnocením stavu poznání a dokazování. V posouzení této námitky se žalovaný shoduje s odůvodněním napadeného rozsudku a považuje jej za dostatečné. Upozorňuje, že stěžovatelkou citovaná věta bodu 31 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 198/2022 - 78 jasně představuje shrnutí stěžovatelčiny žalobní argumentace, nikoliv vlastní hodnocení věci.

[37] K plněním poskytnutým od společnosti Twelve uvádí žalovaný, že tvrzení stěžovatelky o absenci hodnotící úvahy není opodstatněné, neboť správce daně ve výzvě ke každému tvrzení shrnul, co zjistil (jak ostatně uvedla i stěžovatelka), a na podkladu toho konstatoval pochybnosti o skutečném přijetí deklarovaného plnění. Obzvláště zdůraznil nejasný a neznámý rozsah plnění.

[38] Co se týče údajné obvyklosti virtuálních sídel, stěžovatelka pouze cituje závěry judikatury obsahující hodnocení různých případů na podkladě konkrétních skutkových okolností. Nelze je však interpretovat tak, že existenci virtuálního sídla nelze zohlednit jako jednu ze skutečností, která je relevantní v daném skutkovém kontextu, byť nepostačuje sama o sobě k odůvodnění pochybností či odepření nároku na odpočet DPH. Tato okolnost spolu

pokračování

s ostatními vedla reálně k tomu, že nebylo možné ověřit konkrétní aspekty uskutečnění zdanitelných plnění přímo u dodavatelů, a přispěla k pochybnostem o uplatnění nároku. Daňové a související doklady nepodávaly odpověď na základní otázky, co a v jakém množství stěžovatelka přijala, což nebylo možné ověřit ani u dodavatelů. Poznatky o dodavatelích neodpovídaly tomu, že by měli personální a materiální zázemí pro poskytnutí zdanitelných plnění za milionové úplaty. Stejně tak nedostatečné zázemí dodavatele nebylo jediným důvodem pochybností. Až souhrn všech okolností vedl k vydání výzvy správcem daně.

[39] Žalovaný souhlasí, že ve výzvě správce daně výslovně neuvedl, že cena byla přemrštěná, nicméně na nesrovnalosti ohledně ceny zjištěné v provozovně dodavatele upozornil. Zjištěná cena za zřejmě obdobnou či stejnou službu byla mnohonásobně nižší. To přispělo k pochybnostem správce daně o přijetí zdanitelného plnění v takovém rozsahu, aby to odpovídalo uplatněnému odpočtu, ačkoliv přiměřenost ceny jako takovou správce daně nehodnotil. Užitím pojmu „přemrštěná cena“ městský soud pouze shrnul tyto pochybnosti.

[40] Úvahy městského soudu nepovažuje žalovaný za rozporné proto, že podle něj stěžovatelka předložila formálně bezvadné doklady, ačkoliv vyhodnotil, že z nich nebyl zřejmý konkrétní předmět a rozsah plnění. Na dokladech totiž bylo formálně vyplněno vše, co být mělo, ale šlo o bezobsažné údaje, které neumožňovaly zjistit skutečný rozsah plnění.

[41] Podle žalovaného sice stěžovatelka předložila množství důkazních prostředků, které však neměly dostatečnou výpovědní hodnotu. Smlouvami nedošlo k prokázání realizace plnění, ale pouze formálního uzavření smluvního vztahu. Jak bylo na základě smlouvy následně plněno, samotná smlouva neprokazuje. Stejně tak provedení platby neprokazuje, že došlo oproti ní k přijetí zdanitelného plnění, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Co se týče příliš vysoké ceny, uvádí žalovaný, že správní orgány nedovodily, že by daňový subjekt nemohl za určité plnění zaplatit přemrštěnou cenu, a tato skutečnost není sama o sobě důvodem k odepření nároku na odpočet DPH. Neobvykle vysoká cena spolu s dalšími skutečnostmi však přispěla k pochybnostem správce daně.

[42] K výpovědi svědkyně Laštůvkové žalovaný konstatuje, že se konala necelé dva roky od okamžiku, kdy se dané skutečnosti udály, a týkala se nikoliv nahodilé spolupráce, za kterou společnost Twelve inkasovala nemalé částky. Proto nelze tvrdit, že si svědkyně zjišťované skutečnosti již nemohla pamatovat. Dále pak přislíbila, že ke svým tvrzením předloží relevantní listiny, což bez vysvětlení neučinila. To vypovídá o její spolehlivosti a věrohodnosti. Stejně tak shoda s výpovědí svědka M., který nebyl schopný poskytnout informace o týchž otázkách ohledně uskutečnění plnění. Dále se pak šetřením nepotvrdila tvrzení o pořizování materiálu. Neposkytnutí údajů o brigádnících tedy nebylo jediným důvodem nevěrohodnosti svědecké výpovědi.

[43] V bodě 99 napadeného rozsudku městský soud zrekapituloval obsah odst. 21 až 24 výzvy, zatímco v bodě 100 věcně shrnul situaci předcházející této výzvě. To pak koresponduje s obsahem výzvy. Ohledně pochybností o rozsahu plnění odkazuje žalovaný na výrok výzvy. Napadený rozsudek tak není nesrozumitelný.

[44] Pokud stěžovatelka vytýkala městskému soudu, že nehodnotil dostatečně důkazní prostředky předložené k prokázání přijetí plnění od společnosti SENSO, odkazuje žalovaný na body 102 a 110 napadeného rozsudku. K předloženým zkráceným stopážím reklamních spotů, které stěžovatelka uchovala, žalovaný uvádí, že pokud by stěžovatelka disponovala jinými podklady standardními v běžném obchodním styku, z nichž by vyplývalo, co přesně a v jakém množství přijala, mohlo by teoreticky stačit, že uchovala zkrácenou verzi záznamů. Za daných skutkových okolností však předloženými záznamy nemohla prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

[45] Obdobně jako svědkyně Laštůvková také svědek M., vypovídající za společnosti SENSO i Orange, poskytl konkrétní ověřitelné tvrzení jen ohledně pořizování materiálu, které se však nepotvrdilo jako pravdivé. Správce daně se pak při ověřování tvrzení obrátil kromě jiných i na subjekt HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.

[46] K plněním od společnosti Orange žalovaný zdůrazňuje, že dle výroku výzvy měla stěžovatelka doložit také rozsah plnění a je z ní zřejmé, že správce daně má pochybnosti, zda byla plnění přijata tak, jak bylo deklarováno. Na základě daňových dokladů spolu se smlouvami nebylo možné určit konkrétní podobu a rozsah plnění. Dále pak panovaly pochybnosti o osobě deklarovaného dodavatele, u kterého nebylo možné provést místní šetření a na výzvu dodavatel předložil pouze smlouvy poskytnuté již stěžovatelkou. Ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tedy získal správce daně pouze formální doklady a smlouvy a nic konkrétního nemohl zjistit ani u dodavatele Orange.

[47] Stěžovatelkou předložené dodací listy neobsahovaly jednoznačné údaje o dodaném plnění a týkaly se jen několika málo plnění, která stěžovatelce měla poskytnout společnost Orange, přestože podle smluv měly být dodací listy vystaveny. Namísto toho stěžovatelka dokazovala uskutečnění plnění vzorky, zkrácenými spoty a výsledkem svědka M. Tím však prokázala pouze to, že zřejmě nějaké plnění přijala. Nikoliv však, že jej přijala od Orange, ani v jaké kvalitě a množství. Napadený rozsudek není vnitřně rozporný, jestliže u plnění od jiných dodavatelů městský soud stěžovatelce vytýkal nepředložení dodacích listů, ale u společnosti Orange jejich předložení naopak nepovažoval za dostatečné. Takto zjednodušené úvahy nelze podle žalovaného akceptovat. Předložené dodací listy totiž neobsahovaly relevantní údaje. Nadto nepředložení dodacích listů nebylo jediným důvodem neuznání nároku na odpočet DPH.

[48] V žádné fázi řízení po stěžovatelce správní orgány nevyžadovaly doložení okolností o uskutečnění plnění poskytnutých třetími osobami. Stěžovatelka měla doložit skutečné přijetí deklarovaných plnění.

[49] K plněním od společnosti COMPLEX žalovaný uvádí, že smlouva nijak nedefinovala, kterých závodů se poskytnutí reklamních služeb (které měly být poskytnuty prostřednictvím dvou závodních vozů) týká, a odkazovala na závodní plán. Dle něj se měly vozy týmu Appstores účastnit pěti závodů, ale reálně absolvovaly jen čtyři. Z toho se dva vozy zúčastnily jen jednoho. Jestliže stěžovatelka u plnění za 32 mil. Kč nepovažovala za podstatné vymezit, na kolika závodech má být reklama provedena, je to její podnikatelské rozhodnutí. Pokud však uplatňuje odpočet DPH, musí prokázat, že daňové doklady

pokračování

odpovídají skutečně poskytnutému plnění. Bylo tedy namíste stěžovatelku vyzvat, aby vysvětlila, čemu má uplatněný odpočet DPH odpovídat.

[50] Zpráva o reklamě konkrétně neproказuje podobu a rozsah skutečně poskytnutého plnění. Nepostačovalo prokázat, že nějaké plnění se uskutečnilo, jestliže stěžovatelka nebyla schopná vysvětlit, zda bylo plnění částečné či vadné, a čemu tedy odpočet odpovídal. To za situace, kdy podle poznatků správce daně je pravděpodobné, že rozsah plnění byl určen pěti závody za účasti dvou vozů.

[51] Podle žalovaného nebylo možné provést svědeckou výpověď svědka K. s ohledem na jeho diagnózu plynoucí z rozhodnutí opatrovníckého soudu. Podle rozsudku Městského soudu v Brně o omezení svéprávnosti č. j. 84 Nc 920/2017 - 46 pan K. trpí poškozením mozku po opakovaných mozkových mrtvicích, doprovázeným kognitivními poruchami a výpadky paměti. Správce daně si tudíž nemusel vyžádat lékařský posudek. Nepřípadná je pak námitka, že měl správce daně pana K. sám zhlédnout a posoudit jeho schopnost podat svědeckou výpověď. S ohledem na rozsah omezení svéprávnosti a jeho příčiny je evidentní, že by nutně panovaly pochybnosti o věrohodnosti a pravdivosti tvrzení tohoto svědka již proto, že není možné posoudit, do jaké míry by jeho případná tvrzení byla ovlivněná jeho zdravotním stavem. Svou důkazní nouzi způsobenou objektivními překážkami pak stěžovatelka nemůže vytýkat správci daně.

[52] Co se týče námítky, že správce daně byl povinen prokázat stěžovateli účast na daňovém podvodu, stěžovatelka odkazuje na judikaturu, která se týká odepření existujícího nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. V případě stěžovatelky však nešlo o odepření existujícího nároku, neboť jí na něj nevznikl nárok právě z důvodu, že neprokázala existenci a rozsah zdanitelného plnění.

[53] Žalovaný konečně upozorňuje, že správní orgány nezpochybnilly účetnictví stěžovatelky jako celek. Daň bylo možné stanovit dokazováním. Pokud pak stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, nemůže se domáhat, aby jí byl uznán alespoň částečně.

IV. Replika stěžovatelky

[54] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž uvádí, že je irrelevantní, jak dlouho probíhala kontrola před vydáním výzvy, jejíž obsah je jediný podstatný pro aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. Ta musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Podle stěžovatelky vyjádření žalovaného potvrzuje, že správce daně vystavěl své pochybnosti na tom, že před vydáním výzvy stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění. Takové pochybnosti však nemohou obstát, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32. Ve výzvě pak není nikde uvedeno, že by existovaly pochybnosti o druhu a rozsahu plnění. Dále stěžovatelka opakuje, že v bodě 31 rozsudku č. j. 1 Afs 198/2022 - 78 Nejvyšší správní soud vyjádřil, že koncipovat pochybnosti tak, jak to v daném případě učinily správní orgány, je nepřipustné.

[55] Podle stěžovatelky myšlenková linie správce daně, podle které stěžovatelka nepředložila konkrétní důkazy o uskutečnění zdanitelných plnění, prostupuje celým obsahem výzvy, a nejde tudíž o vytržení jedné věty z kontextu. Městský soud a žalovaný pomíjí skutečný obsah výzvy a dohledávají pochybnosti, které vůbec neobsahuje.

[56] K plněním od společnosti Twelve stěžovatelka uvádí, že z výzvy vůbec nevyplyvá, že by měl správce daně elementární pochybnosti o tom, co a v jakém rozsahu stěžovatelka přijala, ani z ní neplynou úvahy o souhrnu celé řady poznatků, které vedly k jejímu vydání. Pouhý výčet předmětu plnění není pochybností. Rozhodně správce daně u všech plnění neuvedl, že by daňové doklady obsahovaly nekonkrétní předmět plnění.

[57] Podle stěžovatelky žalovaný v řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 345/2023 uváděl, že se pochybnosti nezakládaly převážně na pochybnostech o možnosti dodavatelů realizovat zdanitelná plnění, zatímco v nyní vedeném řízení uvádí, že měl správce daně pochybnosti o možnostech dodavatelů uskutečnit zdanitelná plnění za milionové úplaty.

[58] K příliš vysoké ceně stěžovatelka uvádí, že místní šetření se týkalo jen části plnění a nelze jej paušálně vztáhnout i na ostatní přijatá plnění. Žádné úvahy prezentované žalovaným pak výzva rovněž neobsahuje. Žalovaný sám uvádí, že přiměřenost ceny nehraje z hlediska oprávněnosti nároku na odpočet daně roli.

[59] Stěžovatelka opět poukazuje na rozpor závěrů, podle kterých unesla primární důkazní břemeno, i když doklady neobsahovaly konkrétní předmět plnění. Navíc ani ve výzvě nejsou obsaženy pochybnosti o takových nedostatcích daňových dokladů. Kromě toho žalovaný nebere v potaz celý kontext spolupráce a zaměřuje se na obsah daňových dokladů ohledně konkrétnosti vymezení prováděných činností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023 - 37).

[60] Ohledně výpovědi svědkyně Laštůvkové stěžovatelka nesouhlasí, že by časový odstup mezi skutkovými okolnostmi obchodů a výsledkem byl marginální. Ohledně nedoložení výpovědi dalšími důkazy stěžovatelka upozorňuje, že správce daně svědkyni nekontaktoval a nezjišťoval, proč doklady neposkytl. Výpověď nelze znevěrohodnit tím, že se správci daně nepodařilo ověřit tvrzení o pořízení materiálu.

[61] Argumentace žalovaného o shodě výpovědí svědkyně Laštůvkové a svědka M. není vůbec obsahem napadeného rozhodnutí. Jde tudíž o nové tvrzení, na které nelze brát zřetel. O žádnou shodu pak nejde i proto, že se svědci vyjadřovali k odlišným obchodním případům. Kromě toho jde o přirozený důsledek plynutí času.

[62] Ohledně plnění poskytnutých od společnosti SENSO stěžovatelka rovněž uvádí, že výzva neobsahuje pochybnosti zakládající se na absenci rozsahu a množství plnění na daňových dokladech.

[63] Co se týče hodnocení doložených důkazů, v bodě 102 napadeného rozsudku městský soud odkazuje na odůvodnění druhého žalobního bodu a v bodě 110 pouze shrnuje závěr o neunesení důkazního břemene. K argumentaci týkající se zkrácené doby záznamů reklamních spotů stěžovatelka namítá, že žalovaný zneužívá důkazní povinnosti

pokračování

stěžovatelky. Uchovaná verze záznamů ukazuje na větší míru pravděpodobnosti skutkového děje dle verze stěžovatelky. Žalovaný trvá na stoprocentní jistotě prokazování skutečností, což je nadměrný důkazní standard (viz rozsudek č. j. 7 Afs 70/2023 - 37).

[64] Také ve vztahu k plněním, která měla dodat společnost Orange, stěžovatelka namítá, že správce daně ve výzvě neformuloval žádné pochybnosti o druhu a rozsahu plnění z důvodu jeho nedostatečného vymezení na daňovém dokladu. Jestliže pak žalovaný poukazuje na virtuální sídlo, pomíjí, že se nejednalo o nespolupracující subjekt, neboť proběhl výslech svědka M. Z výslechů svědka M. (a rovněž svědkyně Laštůvkové) plyne, že dodavatelé si *ad hoc* pronajímali kancelářské prostory a stabilní prostory nepotřebovali. Kromě toho správce daně ve výzvě neuváděl, že by měl pochybnosti o způsobilosti dodavatele k poskytnutí plnění. Dále žalovaný pomíjí, že kromě dodacích listů, které se vztahují k dotčeným plněním, předložila ještě řadu dalších důkazů svědčících ve prospěch její skutkové verze o faktickém přijetí zdanitelných plnění.

[65] K plněním od společnosti COMPLEX uvádí stěžovatelka, že odkaz smlouvy na závodní plán nijak nezpochybňuje, že plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu. Na základě hodnoty plnění pak nárok na odpočet DPH odepřít nelze.

[66] Na rozdíl od žalovaného má stěžovatelka za to, že žádné skutečnosti z minulosti nelze prokázat s jistotou a postačí pouze určitá míra pravděpodobnosti.

[67] Podle stěžovatelky nemohly správní orgány pouze na základě omezení svéprávnosti odmítnout provést výslech svědka K. Ten provozuje svůj kanál na platformě YouTube, natáčí videa, v nichž působí jako moderátor a vypadá zde jako zcela orientovaný. Uvedené poškození mozku proto nemůže být takového rozsahu, aby bránilo jeho výslechu.

[68] Stěžovatelka má za to, že splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a proto jí měly správní orgány prokazovat účast na podvodu. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozvádí úvahy o daňové neutralitě a principech uplatňování nároku na odpočet DPH. Otázku daňové neutrality musel žalovaný posoudit, i kdyby se nemusel zabývat případnou účastí na daňovém podvodu.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[69] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[70] Kasační stížnost **není** důvodná.

[71] Pro srozumitelné posouzení věci považuje Nejvyšší správní soud za potřebné nejdříve uvést, jaká plnění zpochybňovaná správcem daně měla stěžovatelka od jednotlivých společností přijmout.

[72] Zpochybněná plnění od společnosti 1 spočívala v poskytnutí a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamy na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; d) záznamů na LED obrazovkách; a e) reklamy na osobních automobilech.

[73] Od společnosti 2 měla stěžovatelka přijmout plnění v podobě a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamy na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; a d) záznamů na LED obrazovkách e) poskytnutí reklamního času na třech TV obrazovkách v provozovně na adrese Přemyslova 7, Plzeň; f) výroby firemních prezentací (Tomíčkův memoriál); a g) výroby a tisku propagačních materiálů k benefiční akci Žofín 2016.

[74] Zdanitelné plnění od společnosti 3 spočívalo v a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamě na TV obrazovkách a na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; d) záznamech na LED obrazovkách; e) reklamě v podobě přebalů kancelářského papíru; f); výrobě firemních prezentací (Tomíčkův memoriál); g) výrobě různých propagačních materiálů, reklamních předmětů a tiskových službách (včetně distribuce tiskovin); a h) zajištění reklamních a organizačních služeb (včetně výroby propagačních materiálů) na konkrétních akcích.

[75] Zdanitelné plnění, které měla stěžovatelka přijmout od společnosti 4, představovalo poskytnutí reklamních služeb v rámci závodní činnosti týmu Appstores motorsport, jehož provozovatelem byla tato společnost.

V.1 Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[76] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepovažuje jej za nepřezkoumatelný proto, že městský soud opakující se námitky stěžovatelky, které se vztahují k plněním od jednotlivých společností, nevypořádal opakovaně ke každé jednotlivé společnosti, neboť se jednalo o námitky stejného obsahu. Jakkoliv stěžovatelka namítá, že v případě hodnocení důkazů se jedná o odlišné důkazy, a proto je měl městský soud zvlášť posoudit a nemohl odkázat na vypořádání se s jinými důkazy, nelze tento argument mechanicky přijmout. Striktně vzato šlo skutečně např. o jinou smlouvu uzavřenou s jiným subjektem. Nicméně nelze přehlédnout, že stěžovatelce měly postupně poskytovat různé subjekty totožná plnění a že i obsah smluv, a tedy i na to navazující problémy a pochybnosti, byly stejné. Bylo by proto naopak neúčelné stále dokola opakovat ty stejné argumenty, pokud z logiky věci šlo o stále stejné otázky s tímž skutkovým základem (byť u plnění poskytnutého od různých subjektů).

[77] Obdobně ani Nejvyšší správní soud nebude opakovaně odpovídat na tytéž námitky stěžovatelky vztahující se k plnění od různých dodavatelů. Pokud se s určitou otázkou či odkazovanou judikaturou jednou vypořádá, nebude již na argumenty stěžovatelky uplatněné znovu ve vztahu k jinému dodavateli nijak reagovat. Nejvyšší správní soud

pokračování

upozorňuje, že krajský (městský) soud (a ostatně ani kasační soud) nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní (kasační) argumentaci a v žalobě obecně zmíněné tvrzení a ty obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Touto optikou je pak třeba hledět i na vypořádání žaloby a kasační stížnosti v nyní posuzované věci.

[78] V převážné části své argumentace předkládá stěžovatelka rozsáhlé citace velkého objemu judikatury a vyvozuje z toho závěry tak, jak je to pro ni výhodné. Často však odkazuje na rozhodnutí nepřiléhavá, případně jejich závěry účelově vytrhává z kontextu či je kategoricky aplikuje na daný případ a vyvozuje z nich nepřiměřené důsledky (např. odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, který řeší primárně otázku odepření nároku na odpočet DPH v důsledku zpochybnění osoby deklarovaného dodavatele, je v některých částech stížnosti zcela nepřipadný a stěžovatelka jej ve vztahu k pochybnostem o rozsahu plnění cituje účelově, neboť v něm rozšířený senát uvedl, že se touto otázkou nezabýval, jelikož argumentaci krajského soudu stěžovatel konkrétně nezpochybnil). Není pak úkolem soudu vypořádávat každý takový odkaz či citaci judikatury.

[79] Obdobně vyvozuje stěžovatelka kategorické závěry z jednotlivých argumentů městského soudu. Např. pokud soud vytýkal stěžovatce, že k některým plněním neměla dodací listy, ačkoliv podle uzavřené smlouvy jimi měla disponovat, nelze z toho bez dalšího vyvodit, že pokud by nějaké dodací listy předložila, prokázala by tím bez pochyb uskutečnění zdanitelných plnění. Všechny předložené důkazy je třeba hodnotit podle jejich obsahu a ve vzájemných souvislostech. Napadený rozsudek proto není rozporný z důvodu, že městský soud ve vztahu k jednomu plnění považoval za problematické, že stěžovatelka dodací listy nepředložila, ale ve vztahu k jinému plnění ani na základě předložených dodacích listů neshledal, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno.

[80] Stejně tak není napadený rozsudek vnitřně rozporný proto, že podle soudu stěžovatelka své prvotní důkazní břemeno unesla, ale zároveň jí vytýká, že z daňových dokladů nevyplýval konkrétní rozsah plnění, které jí mělo být poskytnuto. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že formálně mohou být na daňovém dokladu uvedeny všechny náležitosti, ačkoliv z vyplněného údaje dostatečně nevyplývá, jaký je skutečný rozsah plnění. To znamená, že na dokladu jsou uvedené všechny náležitosti, které zákon vyžaduje, a proto daňový doklad postačí pro unesení primárního důkazního břemene daňového subjektu. Nicméně to nevylučuje učinit závěr, že v rovině faktického uskutečnění zdanitelného plnění není údaj o kvantitě plnění dostatečně určitý, a proto může být (v souhrnu s dalšími skutečnostmi) důvodem pro existenci opodstatněných pochybností správce daně. Tyto dva závěry si proto neodporují, jak tvrdí stěžovatelka.

[81] Pokud pak stěžovatelka v souvislosti s konkrétní věcnou argumentací v kasační stížnosti uvádí, že městský soud nějakou námitku pominul, jedná se fakticky o nesouhlas

se způsobem, jakým se v odůvodnění napadeného rozsudku s výtkami stěžovatelky vypořádal. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku však nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, a ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Kromě toho lze opakovaně uvést, že městský soud nemusel reagovat na každou dílčí námitku či citaci judikatury (např. pokud městský soud dospěl k závěru, že ve výzvách správce daně řádně formuloval své pochybnosti, vypořádal se tím i s názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, neboť z něj plyne, že správce daně musí respektovat rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a řádně vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu zákonem stanoveným způsobem). Napadený rozsudek je tudíž přezkoumatelný.

V.2 Ke konstrukci pochybností správce daně

[82] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, pro jejíž nezodpovězení zrušil první rozsudek městského soudu v této věci. Městský soud se totiž původně vůbec nevypořádal s námitkou stěžovatelky, podle které správní orgány po stěžovateli nepřipustně požadovaly doložit faktické uskutečnění zdanitelných plnění ještě před tím, než došlo k aktivaci jejího důkazního břemene. V této souvislosti je třeba upozornit, že ve svém předchozím rozsudku č. j. 1 Afs 198/2022 - 78 Nejvyšší správní soud neposoudil postup správce daně tak, jak se uvádí v kasační stížnosti. Věta bodu 31, kterou stěžovatelka opakovaně cituje, není posouzením věci ze strany soudu, ale rekapitulací námítky, kterou městský soud opomněl vypořádat. Proto kasační soud jeho předchozí rozsudek zrušil pro nepřezkoumatelnost. Jak plyne následně z odst. 37, Nejvyšší správní soud nemohl hodnotit, zda požadavky správních orgánů ohledně doložení důkazních prostředků stěžovatelkou byly v daném kontextu zákonné, či nikoliv. To musel zodpovědět nejdříve městský soud, což také v nyní napadeném rozsudku učinil. Ostatně tímto způsobem porozuměl předchozímu rozsudku Nejvyššího správního soudu také žalovaný (jak plyne z jeho vyjádření ke kasační stížnosti). Stěžovatelčin výklad je tudíž zjevně účelový.

[83] S ohledem na to, že ve svém prvním rozsudku se městský soud k dotčené námitce vůbec nevyjádřil, nelze nyní tvrdit, že ji nově posoudil v rozporu s tím, co uvedl v předchozím rozsudku. Jakkoliv stěžovatelka namítá, že městský soud původně označil za hlavní pochybnost, že stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění, ale nově to označil pouze za „nešťastnou formulaci“ správce daně, městský soud svůj postoj rozumně vysvětlil. Za podstatné totiž označil, že výzvy obsahují konkrétní důvody zpochybňující uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelkou rozporované pochybnosti pak soud označil za sdělení, že ani na základě dalších důkazů, které správce daně shromáždil, není uskutečnění zdanitelného plnění dostatečně prokázané. Pokud v předchozím rozsudku městský soud odkazoval na tato tvrzení, případně se s nimi ztotožnil, nelze než je chápat rovněž tímto způsobem.

pokračování

[84] Nejvyšší správní soud se s názorem městského soudu ztotožnil. Stěžovatelka ve své argumentaci nereflexuje skutková specifika posuzovaného případu. Správce daně shromažďoval důkazní prostředky ještě před tím, než formuloval své pochybnosti. Pokud během daňové kontroly stěžovatelka poskytla různé doklady, aniž na ni přešlo důkazní břemeno na základě oficiální výzvy správce daně, nikterak tím nedošlo k porušení rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Naopak, pokud by následně správce daně stěžovatelku vyzýval k prokázání skutečností pouze na základě účetnictví a daňových dokladů, aniž by zohlednil, že měl od stěžovatelky k dispozici další důkazní prostředky, postupoval by v rozporu se zákonem, neboť by nevyšel ze zjištěného skutkového stavu dle obsahu spisu.

[85] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu může správce daně přistoupit k prověření tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti (srov. např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). Jinými slovy správce daně může nabýt konkrétní pochybnosti právě až na základě informací získaných v průběhu daňové kontroly. Z povahy věci proto musí být možné aktivovat důkazní povinnost také proto, že správce daně v součinnosti s daňovým subjektem shromáždil důkazy, na jejichž základě nemá za dostatečně prokázané faktické uskutečnění deklarovaných plnění, resp. na základě kterých má o skutečném přijetí zdanitelných plnění pochybnosti. Pochybnosti nemusí vzniknout jen na základě důkazů, které souvisí s primárním důkazním břemenem daňového subjektu. Omezovat je pouze na tyto podklady by pak bylo zcela nelogické a v rozporu s vyhledávací činností daňové správy a v rozporu s pravomocemi, které jí zákon dává. Výklad zastávaný stěžovatelkou by ve svém důsledku vedl k tomu, že by správce daně mohl provádět namátkovou daňovou kontrolu, ale získané informace by nemohl následně použít k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu (a tedy ani efektivně využít dosavadní činnost). Jednoduše by se prováděná daňová kontrola stala prázdným shromažďováním důkazních prostředků.

[86] Jak sama opakovaně upozorňuje stěžovatelka, podstatné je, zda z výzvy plyne, jaké má správce daně pochybnosti a co má daňový subjekt prokázat. To ostatně odpovídá i odůvodnění napadeného rozsudku.

V.3 Ke konkrétním pochybnostem o existenci a rozsahu zdanitelných plnění

[87] Ve výzvě ze dne 21. 9. 2017, která se týká plnění od společností 1 až 3, správce daně ve vztahu k jednotlivým plněním popsal, jaké důkazní prostředky získal, co z nich zjistil a co z toho vyvozuje. Není pravdou, že by se jednalo o holý výčet nashromážděných důkazů. Z uvedených skutečností je zřejmé, jaké měl správce daně pochybnosti. Jak opakovaně upozornil žalovaný, tyto skutečnosti je třeba vykládat v kontextu výroku výzvy, podle kterého měla stěžovatelka prokázat, že dotčená plnění přijala v deklarovaném rozsahu. Dále se pak na str. 38 a 39 výzvy ve vztahu ke všem zpochybněným plněním uvádí, že správci daně vznikly na základě předložených a dalších shromážděných podkladů pochybnosti o skutečné realizaci plnění v rozsahu a způsobem deklarovaným na daňových dokladech, resp. zda skutečně bylo stěžovatelkou přijato, s tím, že není patrné kdy, jak, kolik a kdo plnění poskytl. Z toho tedy nutně vyplývá, že popsání zjištění zakládají pochybnosti zejména o rozsahu přijatého plnění. Dále pak správce daně hodnotí ve vztahu ke všem plněním, že dotčené společnosti mají virtuální sídla a správci daně se nepodařilo

zjistit žádné technické, materiální a personální zázemí těchto dodavatelů (na tomto místě Nejvyšší správní soud poznamenává, že je podstatné, co vyplývá z obsahu spisu, nikoliv co tvrdí žalovaný v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 2 Afs 345/2023, aniž by soud hodnotil, zda jsou tvrzení žalovaného skutečně rozporná). Stěžovatelka platila v hotovosti či na nezveřejněné účty a opakovaně se účastnila s danými dodavateli totožného obchodního modelu s parametry shodného charakteru. S osobami jednajícími za dodavatele měli zástupci stěžovatelky dlouholeté osobní vztahy. Společnosti Twelve, SENSO a Orange jsou nespolehlivými plátcí.

[88] V kontextu těchto popsaných skutečností je pak třeba vykládat také jednotlivě popsaná zjištění a pochybnosti uvedené u jednotlivých plnění a též u jednotlivých dodavatelů. Nelze totiž přehlédnout, že stěžovatelce poskytovali totožná plnění postupně různí dodavatelé a že popsaná spolupráce i obsah smluv atd. byly prakticky totožné. Vyjádření správce daně ohledně ceny za pronájem reklamní plachty na domě, byť výslovně popsané u plnění poskytnutého společností SENSO a Orange, je tedy možné vztáhnout i na cenu téhož plnění poskytnutého dodavatelem Twelve. Správce daně výslovně upozornil, že cena dle smlouvy je mnohonásobně vyšší než cena zjištěná místním šetřením. Stěžovatelka tedy nesprávně uvádí, že přemrštěné ceny plnění se pochybnosti správce daně netýkaly.

[89] Správce daně popsal i zjištěné chyby ve smlouvách, které se přepisovaly (takže např. předmět smlouvy se společností Twelve neodpovídal plně žádné fakturé – dle vysvětlení stěžovatelky byl rozpor ve smlouvě proto, že plachta byla dříve umístěna v Praze a nyní se nachází v Plzni), dále pak u benefiční akce v Žofíně zněla smlouva na společnost Orange, zatímco fakturu vystavila SENSO.

[90] V návaznosti na skutečnosti popsané zvláště u každého plnění a jednotlivých dodavatelů správce daně rovněž upozornil, že nemohl ověřit, zda k uskutečnění plnění došlo, a to z důvodu nemožnosti provést za tímto účelem místní šetření.

[91] Pokud pak správce daně uvedl, že stěžovatelka nepředložila důkazy o stanovení ceny ve vztahu k plněním spočívajícím v pronájmu kopírovacího stroje a pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje, je třeba zdůraznit, že tím správce daně navazuje na obsah smlouvy, podle které došlo ke stanovení ceny „po pečlivé kalkulaci“. Kromě toho správce daně popsal také pochybnosti o přesném předmětu plnění, pokud jde o pronájem spotřebního materiálu do kopírovacího stroje (resp. se na to stěžovatelky dotazoval, což dokresluje jeho pochybnosti). K reklamě na osobních automobilech obdržel správce daně pouze fotodokumentaci automobilů, aniž by bylo zřejmé, kdo plnění poskytl. Pochybnosti u záznamů na LED obrazovkách spočívaly mimo shora popsaného také v absenci předávacích protokolů. Stěžovatelka k tomu pak předložila záznamy pouze v nepatrném rozsahu (např. 29 minut ze sjednaných 600).

[92] Typově obdobné nesrovnalosti pak popsal správce daně také u plnění poskytnutých společnostmi SENSO a Orange (skutečnosti popsané v předchozím bodu tohoto rozsudku se vztahují převážně k plněním od společnosti Twelve).

pokračování

[93] Stěžovatelce často chyběly dokumenty, které měla podle smluv obdržet a které slíbila správci daně předložit. Je tedy zcela logické, že správci daně vznikly pochybnosti i proto, že tyto dokumenty nepředložila (např. dodací listy či předávací protokoly). Pokud pak měla být stěžovatelce poskytnuta dle smluv a daňových dokladů různá reklamní plnění (byť typově specifikovaná) bez určení konkrétního množství, případně např. spotřební materiál do kopírovacího stroje, aniž by doklady uváděly konkrétněji, o jaký spotřební materiál a v jakém množství jde, jsou liché námitky, podle kterých byly daňové doklady dostatečně konkrétní. Na tyto nedostatky pak správce daně rovněž poukazoval.

[94] U různých reklamních předmětů a služeb, které měla stěžovatelce poskytnout společnost Orange, správce daně jasně popsal, že ve smlouvě uzavřené na dobu neurčitou si smluvní strany sjednaly výrobu a dodání reklamních předmětů (např. trička, bundy a polokošile s logem), a to za souhrnnou cenu, aniž by specifikovaly množství zboží, které má společnost Orange za stanovenou cenu dodat. Správci daně pak stěžovatelka předložila pouze vzorky předmětů a případně i fotodokumentaci, nikoliv již předávací protokoly a dodací listy, které by obsahovaly určení množství a typu zboží a které stěžovatelka původně přislíbila doložit. Často se pak předložené vzorky či fotodokumentace týkaly pouze některého typu plnění ze smlouvy (např. dle smlouvy měla společnost Orange poskytnout plnění v podobě návrhu a výroby reklamních fólií a tašek, potisku USB flash disků, ale stěžovatelka předložila pouze vzorek flash disku). Správce daně tak oprávněně konstatoval, že rozsah plnění není zřejmý.

[95] Nejvyšší správní soud nebude dále podrobně ke každému jednotlivému plnění vypočítávat, jaké pochybnosti správce daně konkrétně měl, neboť to není účelem soudního přezkumu kasačních stížností. Pokud pak městský soud v bodech 85, 100 a 112 napadeného rozsudku pochybnosti správce daně zobecnil, neznamená to, že je napadený rozsudek v rozporu s obsahem spisu. Jak bylo již uvedeno, z výzev správce daně vyplývá, co měla stěžovatelka doložit, a v čem jeho pochybnosti spočívaly. Zobecnění provedené městským soudem odpovídá shora popsaným skutečnostem. Námitky stěžovatelky tak nejsou důvodné.

[96] Pochybnosti ohledně plnění poskytnutých od společnosti 4 vyjádřil správce daně ve výzvě ze dne 4. 3. 2019. Ty městský soud rozebral a vyhodnotil v bodech 126 až 129 napadeného rozsudku, na které Nejvyšší správní soud zcela odkazuje. Zjednodušeně lze konstatovat, že v uzavřené smlouvě na propagaci stěžovatelky závodním týmem Appstores nebyl uveden přesný rozsah plnění (pokud jde o konkretizaci závodů, kde má dojít ke sjednané propagaci stěžovatelky) a z poznatků správce daně vyplynulo, že společnost Orange stěžovatelce plnění v rozsahu dle smlouvy pravděpodobně neposkytla (nejen co se týče účasti týmu na závodech, ale také počtu automobilů, jejichž prostřednictvím měla být stěžovatelka prezentována), aniž by se tato skutečnost promítla v ceně uhrazené na základě vystavených daňových dokladů. Pokud pak stěžovatelka uvádí, že ze smlouvy je zřejmé, že plnění mělo být poskytnuto na závodních akcích FIA CEZ a ESET V4 CUP, pak to ale odporuje jejímu tvrzení, že předmětem závazku neměla být prezentace na závodech v Brně (resp. že neuvedla, že by měla být předmětem závazku), který však byl součástí jmenovaných závodních sérií. Pochybnosti správce daně byly odůvodněné a městský soud adekvátně reagoval na stěžovatelčiny námitky.

[97] K výše uvedenému Nejvyšší správní soud dále dodává, že co se týká prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první a z § 73 odst. 1 zákona o DPH. Podle nich má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou kasacího soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[98] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že *„plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133), přičemž *„určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“* (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 - 42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 - 48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31, bod 15). Stěžovatelka se tudíž mylí, pokud se domnívá, že pochybnosti o rozsahu plnění nemohou vést k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu.

[99] Závěry rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 - 70 stěžovatelka dezinterpretuje, pokud cituje část odůvodnění, kde Nejvyšší správní soud vymezil daňově relevantní skutečnosti jako 1) přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, 2) od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, 3) použití plnění pro účely zdanitelných plnění osobou povinnou k dani; a dále konstatoval, že v daném případě žalovaným uváděné skutečnosti nevedly k přenesení důkazního břemene. Z toho však nijak neplyne, že rozsah přijatého plnění není daňově relevantní skutečností, která může založit pochybnosti správce daně. Rozsah plnění totiž logicky spadá pod podmínku uvedenou pod bodem 1), již je přijetí deklarovaného plnění, tedy i v deklarovaném rozsahu.

[100] Odkazuje-li stěžovatelka na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, je třeba uvést, že v něm Nejvyšší správní soud vyhodnotil konkrétně formulované pochybnosti správního orgánu jako nedostatečné (které se v citovaném případě netýkaly uskutečnění plnění a jeho rozsahu, ale pouze osoby dodavatele). Neučinil však v této souvislosti žádný obecný závěr, který by zapovídal zahrnout mezi okolnosti, které zakládají důvodné pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, také nedostatečně vymezený předmět plnění, pokud jde o rozsah a množství. Totéž platí také pro úvahy o relevanci výše ceny zaujaté na podkladě okolností citovaného případu. Závěry městského soudu ani žalovaného, kteří hodnotili pochybnosti správce daně s ohledem na skutečnosti příznačné pro nyní

pokračování

posuzovaný případ, tudíž nejsou v rozporu s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu.

[101] Stěžovatelka vytrhává jednotlivá zjištění a pochybnosti správce daně z celého kontextu popsaného ve výzvách a poukazuje na to, že podle citované judikatury nemohou jednotlivá zjištění (např. existence virtuálního sídla dodavatele) založit důvodné pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud závěry odkazovaných rozhodnutí nijak nezpochybňuje, nicméně v daném případě z nich nemohl vyvodit stěžovatelkou požadované důsledky. Pochybnosti správce daně se totiž nezakládaly pouze na existenci virtuálního sídla dodavatele a podobně, ale virtuální sídlo, nemožnost ověřit u dodavatelů na místě faktické uskutečnění plnění či jejich nedostatečné zázemí pouze podpořily v souhrnu další pochybnosti vyjádřené správcem daně. Nejednalo se však o skutečnosti, které by samy o sobě měly založit pochybnosti správce daně či by samy o sobě vedly k odepření nároku na odpočet daně.

[102] Stejně tak Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že příliš vysoká cena plnění nemůže sama o sobě vést k odepření nároku na odpočet daně. Nicméně správní orgány neodepřely stěžovateli nárok na odpočet daně proto, že by cena za dotčená plnění byla moc vysoká, ale proto, že neprokázala jejich faktické přijetí tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Přemrštěnost ceny opět pouze přispěla k pochybnostem správce daně, a tedy k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. Nicméně nebyla jedinou skutečností, o kterou se pochybnosti správce daně opíraly. Důvodem pro odepření nároku na odpočet daně pak bylo neunesení důkazního břemene o skutečném přijetí plnění tak, jak deklarují daňové doklady, a tedy neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně.

[103] Jelikož kasační soud dospěl na základě shora uvedeného k závěru, že k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky došlo, zabýval se otázkou jeho unesení.

V.4 K unesení důkazního břemene stěžovatelkou

[104] Předně Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že důkazní standard, který správní orgány vyžadují po daňovém subjektu, nesmí být přemrštěný, a že tedy po stěžovateli nelze požadovat, aby tvrzené skutečnosti prokázala se stoprocentní jistotou. Zcela se ztotožňuje s obecnými závěry své předchozí judikatury, která se těchto otázek týká a na kterou stěžovatelka odkazuje. Stěžovatelka však nereflexuje konkrétní skutkové okolnosti jednotlivých kauz a požaduje po Nejvyšším správním soudu, aby z těchto obecných východisek dovedl pro nyní posuzovanou věc totožné závěry, ačkoliv se zakládá na jiném skutkovém stavu. Např. rozsudek č. j. 7 Afs 70/2023 - 37 se týkal velice specifického případu, kdy daňový subjekt předložil natolik konkrétní důkazní prostředky, že žalovaný sám uznal, že „*množství odvedené práce vyplývá z podkladů k fakturaci*“, ale přesto daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně z důvodu existence pochybností o skutečném rozsahu poskytnutých prací, aniž by zohlednil konkrétní specifika posuzovaného obchodního případu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že daňovým subjektem prokazovaná skutková verze musí být prokázána tak, aby o ní po provedeném dokazování nepanovaly vážné pochybnosti. Ty však v případě stěžovatelky stále existovaly.

[105] Nutno podotknout, že převážná část odkazované judikatury se týká zdanitelných plnění, která se mohla přímo projevit v souvislosti s dále poskytnutým plněním, a tedy i daní na výstupu. Např. při provádění stavebních prací je existence výsledku poskytovaných plnění zřejmá (resp. snadno ověřitelná). Při prokazování uskutečnění těchto typů plnění deklarovaným dodavatelem v podobě a rozsahu uvedeném na daňových dokladech tudíž může být požadovaný důkazní standard přirozeně nižší, než je tomu u reklamních služeb a předmětů, které z povahy věci nemají zpravidla přímý (konkrétní) „projev“ v materiálních výsledcích činnosti daňového subjektu. Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně spojený s poskytováním plnění v podobě reklamy a propagace, je třeba po něm požadovat odpovídající míru prokázání faktického uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, neboť u tohoto plnění by jinak existoval široký prostor pro již nezákonnou optimalizaci výsledné daňové povinnosti. Jinými slovy míra pravděpodobnosti prokazování faktického uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem musí přirozeně odpovídat typu deklarovaného plnění.

[106] K reklamním plněním spočívajícím v poskytnutí záznamů na LED obrazovkách, které měla stěžovatelka obdržet postupně od společností 1 až 3, lze uvést, že stěžovatelka mimo daňové doklady a uzavřené smlouvy nepředložila k prokázání uskutečnění plnění v konkrétním rozsahu nic jiného než záznamy na flash discích. Neměla k dispozici žádné předávací protokoly ani jiné doklady. Pokud se pak na předloženém médiu nacházel pouze zlomek z deklarovaných plnění, nemohla unést své důkazního břemeno. Správní orgány v kontextu posuzovaného případu nekladly na stěžovatelku přemrštěné požadavky, neboť do důkazní nouze se stěžovatelka dostala sama. V této souvislosti lze odkázat na body 18 až 21 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný na podkladě judikatury Nejvyššího správního soudu rozebral, že v souladu se zákonnou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení a s § 34 zákona o DPH je v zájmu daňového subjektu, aby si zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (srov např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37).

[107] Na tyto závěry je pak nutné odkázat také v souvislosti s námitkami stěžovatelky, podle kterých jí správní orgány nemohou klást k tíži, že si svědci nevzpomněli na detaily týkající se plnění poskytovaného stěžovatelce. Pokud si stěžovatelka neopatrila dostatečné důkazní prostředky, kterými by prokázala uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu, musí jít nedostatek informací vyplývajících z výpovědi svědků k její tíži.

[108] Není pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepoukázal na shody ve výpovědích svědkyně Laštůvkové a svědka M., jak tvrdí stěžovatelka, neboť tak učinil v bodě 28 napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se pak ztotožnil s názorem žalovaného a městského soudu, že pokud si oba svědci shodně vzpomněli na některé okolnosti týkající se plnění, ale ani jeden si nebyl schopný vzpomenout na jméno žádného brigádníka či obchodního partnera, jde spolu s dalšími o okolnost zpochybňující věrohodnost výpovědí. Ty popsal dostatečně městský soud, podle kterého svědkyně „nepředložila k předmětným zdanitelným plněním jakoukoli dokumentaci; jednatelka přislíbila správci daně doložit skutečnost, že účetnictví bylo předáno při převodu společnosti 1, svému slibu však nedostála; jednatelka tvrdila, že společnost 1 pořídila kopírovací stoje od společnosti Minolta (společnost Minolta na výzvu správce daně sdělila, že pro společnost 1 nevystavila v rozhodném

pokračování

období žádné daňové doklady); dále jednatelka tvrdila, že společnost 1 nakupovala spotřební materiál do kopírovacího stroje od společností Alza a KAST (obě společnosti shodně uvedly, že společnosti 1 nevystavily v rozhodném období žádné daňové doklady). Svědkyně nebyla schopná uvést dodavatele společnosti 1, ani jméno byť jen jednoho z brigádníků, které společnost 1 používala ke smluvnímu plnění. Výpověď jednatelky se navíc podobala výpovědi pana V. M., který také popsal různé konkrétní okolnosti týkající se plnění, vyjma jmen brigádníků a obchodních partnerů“. Správní orgány nepožadovaly po stěžovatelce nepřipustně doložit podrobnosti o spolupráci jejích dodavatelů se subdodavateli, ale pouze při hodnocení věrohodnosti výpovědi zohlednily neschopnost uvést a doložit relevantní skutečnosti ze strany svědků. Rovněž to, že při posouzení věrohodnosti výpovědi zohlednily skutečnost, že svědkyně nedoložila svá tvrzení, jak přislíbila, neznamená, že by nepovažovaly výpověď za důkaz sám o sobě. Správní orgány proto nepostupovaly v rozporu s judikaturou citovanou stěžovatelkou a nerozšiřovaly nepřipustně její důkazní břemeno, jak stěžovatelka opakovaně namítá v různých částech kasační stížnosti.

[109] Nejvyšší správní soud odkazuje v detailech na hodnocení obsahu výpovědi provedené v napadeném rozhodnutí a napadeném rozsudku a uvádí, že ani obsah výpovědi paní Laštůvkové a pana M. v kontextu s dalšími provedenými důkazy neodstranil pochybnosti týkající se faktického dodání zpochybněných plnění a jeho rozsahu. Obecné potvrzení o spolupráci mezi obchodními partnery nijak konkrétně nevyvrátilo popsané pochybnosti správce daně a neupřesnilo skutečný rozsah plnění. Pokud pak stěžovatelka jednotlivě namítá, že ta která skutečnost nezpochybňuje průkaznost či věrohodnost výpovědi, je třeba s poukazem na shora uvedené upozornit, že žalovaný hodnotil výpověď a jednotlivé nesrovnalosti ve svém souhrnu a v kontextu dalších provedených důkazů. Nelze proto poukázat pouze na jedno z nich a tvrdit, že závěry opřené o vytýkanou skutečnost neobstojí.

[110] Námitka stěžovatelky, že správce daně prověřoval tvrzení svědků u nesprávného subjektu, neboť provozovatelem sítě prodejen Datart je společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., není důvodná. Z obsahu spisu je zřejmé, že tvrzené skutečnosti ověřoval správce daně ve vztahu ke společnostem 1 až 3 i fyzickým osobám, a to jak u společnosti DATART INTERNATIONAL, a. s. (viz výzva č. j. 647494/18/2401-60564-404926), tak u HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. (viz výzva č. j. 3145/20/2401-60561-404959). Pokud svědci hovořili o „Datartu“, je naopak postup správce daně, který informace prověřil u obou subjektů, projevem jeho důslednosti. Je třeba přisvědčit stěžovatelce, že městský soud na tuto námitku skutečně výslovně nereagoval. O nepřezkoumatelnost však nejde tehdy, pokud je námitka, kterou soud hypoteticky pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020 - 31). Nejvyšší správní soud neshledal v popsaném opomenutí překážku, která by mu bránila celkové závěry městského soudu řádně přezkoumat. Jak již uvedl, městský soud nemusel reagovat na každou dílčí námitku, pokud vypořádal všechny nosné námitky. Základ námitky spočíval v posouzení, zda hodnocení výpovědi svědků, s ohledem na všechny správce daně zjištěné skutečnosti, bylo správné. S tím se městský soud vypořádal.

[111] Co se týče ceny za reklamní plochu (plachtu) a za reklamu na obrazovkách a svítícím banneru, které zjistil správce daně při místním šetření na dané adrese (ceny byly uvedeny ve výloze), je zřejmé, že uvedená cena se musela týkat plachty na domě nacházejícím

se na této adrese a obrazovek a bannerů v této provozovně. Tato nabídka pak odpovídala tomu, co mělo být stěžovatelce poskytnuto dle předložené dokumentace. Je tudíž nepatřičné vytýkat správci daně, že blíže nezkoumal, zda se cena ve výloze týkala stejné reklamní plochy jako v případě stěžovatelky (k tomu podrobněji bod 89 napadeného rozsudku). Jestliže v této souvislosti přešlo na stěžovatelku důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění, byla to naopak stěžovatelka, která měla prokázat, že se jednalo o jiné plnění či plnění v širším rozsahu či jiné kvalitě. S ohledem na všechny již shora uvedené pochybnosti, které popsal správce daně, vychází stěžovatelka z nesprávné teze, podle které jsou zde úvahy o neprokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu pouze úvahami o přiměřenosti úplaty. Podezřelých okolností bylo v posuzovaném případě více (např. popsany opakující se obchodní model, kdy postupně různé subjekty měly stěžovatelce poskytnout za stejných podmínek totéž plnění; kromě toho i dodavatelé propojení osobou pana M. opakovaně účtovali cenu za výrobu plachty na stejné adrese).

[112] Stěžovatelka se domnívá, že doklady a smlouvy týkající se zdanitelných plnění od společnosti Orange byly dostatečně konkrétní a že jejich uskutečnění prokázala fotodokumentací a předložením vzorků reklamních předmětů. Jak popsal Nejvyšší správní soud již v bodě [94] tohoto rozsudku, dle daňových dokladů a smluv měla společnost Orange poskytovat stěžovatelce různé reklamní předměty a služby za souhrnnou cenu bez určení množství jednotlivých předmětů a služeb. Jestliže pak stěžovatelka předložila správci daně jednotlivé vzorky, v některých případech fotodokumentaci jednoho vzorku, v jiných např. stohu obálek či letáků apod., aniž by z nich bylo zřejmé, kolik kusů jednotlivých typů plnění (bundy, trička, polokošile, tašky, USB disky, fólie, golfové míčky atd.) a za jakou cenu dodavatel stěžovatelce postupně poskytoval, neodstranila pochybnosti správce daně o rozsahu plnění. V některých případech stěžovatelka doložila vzorky či fotografie jen části plnění ze smlouvy (např. flash disk, ale ne již tašky a fólie). Při souhrnném stanovení ceny za různé reklamní předměty bez určení množství, které pak dále nijak nedoložila, nemohla stěžovatelka prokázat nárok na odpočet daně, a to ani částečně. Cenu si smluvní strany stanovily souhrnně a stěžovatelka správci daně nepředložila žádnou kalkulaci. I kdyby tedy stěžovatelka prokázala poskytnutí plnění alespoň částečně, nebylo by možné příslušnou část nároku na odpočet daně vyčíslit.

[113] Stěžovatelka pouze obecně namítá, že předložené dodací listy se týkaly plnění dle smlouvy a daňových dokladů, a proto jimi prokázala i rozsah poskytnutého plnění. Nijak však nereaguje na to, že předložené dodací listy neobsahovaly jednoznačné údaje o dodaném plnění a jeho množství (když např. množství uvádí „1“ za „zajištění výroby a tisku nad formát A5 dle zadání zadavatele viz uzavřená smlouva“ za jednotkovou i celkovou cenu 200 000 Kč; v tomto případě navíc mělo jít o dodací listy k firemním prezentacím na Tomíčkův memoriál, tedy jiný předmět plnění), u plnění ke stejné smlouvě byly všechny vystaveny téhož dne a ke stejnému číslu objednávky. Navíc je stěžovatelka doložila jen k několika málo plněním od společnosti Orange, přestože dle smluv měla obdržet dodací listy také u dalších plnění. Jestliže pak dokládala pouze vzorky plnění a zkrácené reklamní spoty, ani výslech svědka, který obecně potvrdil spolupráci, nemohl v souhrnu stačit k unesení důkazního břemene u řádně zpochybněných zdanitelných plnění. Nestačilo prokázat existenci nějakého plnění, ale konkrétního plnění v konkrétním rozsahu. Tomu stěžovatelka nedostála.

pokračování

[114] Nejvyšší správní soud obdobně přisvědčuje městskému soudu i žalovanému, že stěžovatelka dostatečně neprokázala konkrétní způsob a rozsah prezentace stěžovatelky na akcích, neboť předložené fotografie a vzorky letáků prokazují odděleně pouze uskutečnění akce a existenci propagačního materiálu. Nikoliv však uskutečnění určité propagace na dané akci. Cenu opět nijak konkrétně nevyčíslila v návaznosti na jednotlivé části plnění, které jí mělo být v rámci propagace na akci poskytnuto.

[115] Stěžovatelka se dále domnívá, že důkazy předložené k prokázání přijetí plnění od společnosti COMPLEX byly dostatečné, neboť faktické uskutečnění plnění prokazuje zpráva o reklamě, která odpovídá vystaveným daňovým dokladům. Tento názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Jakkoliv zpráva o reklamě není v rozporu s daňovými doklady, neznamená to, že stěžovatelka prokázala uskutečnění plnění v konkrétním (a tedy deklarovaném) rozsahu. Stěžovatelka měla totiž odstranit pochybnosti o tom, že plnění bylo poskytnuto za danou cenu ve sjednaném rozsahu. To se jí nepodařilo, neboť (jak Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu) ze zprávy o reklamě je zřejmé, že se závody uskutečnily a kterých z nich se tým Appstores zúčastnil. Dále pak zpráva obsahuje fotografie, ze kterých je zřejmé pouze to, že závodník se někde objevil v oblečení s logem stěžovatelky a že existoval vůz, na kterém bylo umístěné logo stěžovatelky. Z ničeho však nevyplývá, že se propagace stěžovatelky uskutečnila na všech sjednaných závodech a ve sjednaném rozsahu (na dvou automobilech) tak, aby tomu odpovídala i fakturovaná cena (a to ani ze zprávy jako celku, jak tvrdí stěžovatelka). S tím totiž souvisely pochybnosti správce daně popsané shora.

[116] Nyní posuzovaný případ má odlišný skutkový základ od případu řešeného ve věci sp. zn. 1 Afs 212/2022. Smlouva, která se týkala propagace daňového subjektu určitým závodním týmem (ten měl jediného závodníka, který se během doby trvání smlouvy zranil, a proto se závodů účastnil pouze pasivně), byla obecná a předpokládala, že dojde k dlouhodobé propagaci daňového subjektu, a to i na blíže nespecifikovaných závodních, společenských a charitativních akcích. Daňový subjekt předložil „množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání“. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „v nyní posuzované věci je nutné přihlídnout i ke specifické povaze formy reklamního plnění a dlouhodobosti spolupráce stěžovatele s panem E., zmocněncem společnosti SLM, a také zaměstnavatelem a trenérem jezdce P. M. Stěžovatel uzavřel smlouvy o zajištění reklamy počátkem let 2016 a 2017, resp. před zahájením aktivní závodní sezóny v jednotlivých letech, tedy ve chvíli, kdy nemohl vědět, jak bude jezdec úspěšný (a s jeho úspěchem bude spojen potencionální dosah reklamy), či zda se zraní a propagace nebude moci probíhat přímo účastí na závodech. Přitom je třeba zohlednit, že dosah reklamy je v zásadě značně ovlivněn výkony jezdce během sezóny, a proto je pochopitelná i obecněji formulovaná smlouva. Kasační soud dále přihlédl k tomu, že stěžovatel smlouvy uzavřel na převážnou část let 2016 a 2017 (od 1. 4. do 31. 12. toho kterého roku). Z povahy věci je zřejmé, že se způsob propagace v jednotlivých měsících musí lišit, např. v závislosti na počtu závodů, ale i ročním období atd. Přestože se jezdec v průběhu obou sezón zranil, z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k propagaci stěžovatele nadále docházelo způsoby předpokládanými smlouvou, byť ne přímo na trati během závodů (žalovaný to alespoň nezpochybňuje)“. Jednalo se o dlouhodobou spolupráci, u které bylo možné předpokládat, že se tým nezúčastní všech závodů připadajících v úvahu s tím, že v citovaném případě došlo k naplnění smlouvy i za situace, kdy se jezdec zranil a závodů se neúčastnil aktivně.

[117] Případ stěžovatelky je však odlišný, neboť smlouva počítala s konkrétní propagací na závodních akcích, jejíž naplnění stěžovatelka dostatečně neprokázala (na rozdíl od citovaného případu, kde daňový subjekt předložil fotografie zachycující nejen jeho logo, ale i místo a termín konání akce). Nadto podle smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a společností 4 byla tato společnost povinna vrátit stěžovateli poměrnou část ceny za reklamu, pokud by z jakýchkoliv důvodů ukončila svou účast v závodním seriálu, než by odpovídalo plánu, nebo nezajistila stěžovateli odpovídající reklamu a prezentaci. Nebylo proto možné smlouvu naplnit i v případě neúčasti jezdců na všech závodech, jak to bylo v citovaném případě. Konkrétní specifikaci akcí stěžovatelka neposkytla (smlouva odkazovala na blíže nespecifikovaný závodní seriál, který se koná dle blíže nespecifikovaného plánu), ale podle zjištění správce daně se tým Appstores účastnil závodního seriálu FIA CEZ Circuit Championship, který měl 5 závodů, z nichž se tým zúčastnil jen 4 a pouze na jednom měl dva vozy. Stěžovatelka pak v návaznosti na tyto pochybnosti nijak nedoložila, že za stanovenou cenu obdržela veškeré sjednané plnění.

[118] Stěžovatelka se domáhá uznání alespoň částečného nároku na odpočet. Jak uvedl již žalovaný v bodě 56 napadeného rozhodnutí, správce daně nemohl stěžovateli „*přiznat nárok na odpočet daně alespoň z nesporné části zdanitelných plnění od společnosti Complex, jelikož z předložených důkazních prostředků nikterak neplyne, jakým způsobem byly reklamní služby vyčísleny a nelze tak určit, v jaké hodnotě, byť třeba nesporné, bylo plnění odvolateli poskytnuto a v jaké nikoliv*“. Jinými slovy stěžovatelka neobjasnila konstrukci ceny za reklamu a propagaci (a ani neprokázala bez pochyb, jaký byl skutečný rozsah poskytnutého plnění), proto se nemůže domáhat ani částečného uznání nároku na odpočet. Jestliže stěžovatelka nijak nespecifikovala a nedoložila ceny jednotlivých částí reklamního plnění v rámci jednotlivých závodů, nemůže to v případě DPH vyžadovat po správci daně.

[119] Pokud pak stěžovatelka vytyká správním orgánům, že jí neumožnily prokázat uskutečnění plnění, neboť nevyslechly svědka K., Nejvyšší správní soud opakovaně konstatuje, že je to primárně stěžovatelka, která se dostala do důkazní nouze, neboť si nezajistila dostatečné podklady k prokázání nároku na odpočet daně v deklarovaném rozsahu. Jestliže navržený výslech svědka nebylo možné povést z důvodu omezení svéprávnosti svědka (trpí syndromem závislosti na alkoholu a syndromem demence), nejsou to správní orgány, které by svévolně znemožnily stěžovateli unést důkazní břemeno. Ty vycházely z rozsudku opatrovnického soudu o omezení svéprávnosti, který se opírá o znalecký posudek. Pokud příslušný orgán veřejné moci na základě odborného posouzení učinil závěr o zdravotním stavu pana K. a jeho schopnosti právně jednat, nebylo namístě, aby si daňová správa (bez příslušné kvalifikace) činila sama úsudek o jeho stavu. Podle obsahu rozsudku o omezení svéprávnosti není navržený svědek schopen jednat v žádných záležitostech s výjimkou běžných záležitostí každodenního života a s ohledem na jeho diagnózu není mimo jiné schopen zavazovat se k výkonu výdělečné činnosti a vykonávat ji, dále není schopen činit obchodní rozhodnutí a uvědomovat si jejich důsledky, ani sám jednat před správními orgány a před soudy či nakládat s peněžními prostředky. Z toho plyne, že i kdyby správce daně (či žalovaný) pana K. vyslechl, nemohla by být jeho výpověď hodnověrná, jak správně uvedl městský soud. Provedení takového důkazu by proto bylo nadbytečné.

pokračování

[120] Na závěry městského soudu stěžovatelka nijak konkrétně nereaguje a opakuje, že omezení svéprávnosti není důvodem pro odmítnutí výsledku svědka. V žalobě namítala, že správní orgány se spolehly pouze na tvrzení manželky navrženého svědka a že toto tvrzení nijak neověřily. Pokud tedy stěžovatelka uplatňuje nové námitky, resp. nové skutečnosti, podle kterých provozuje pan K. vlastní kanál na YouTube.com, nemohl k nim Nejvyšší správní soud přihlídnout (109 odst. 5 s. ř. s.).

V.5 K ostatním kasačním námitkám (k povinnosti prokazovat účast na podvodu a ke způsobu stanovení daně)

[121] Stěžovatelka dále namítá, že jestliže splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH (jak se sama domnívá), bylo možno jí tento nárok odepřít jedině tehdy, pokud by orgány finanční správy zjistily, že obchodní transakce (předmět zdanitelného plnění) byla zatížena daňovým podvodem. O své účasti na něm by však stěžovatelka musela mít povědomí.

[122] Na tuto argumentaci již reagoval městský soud, který připomněl, že žalobou napadené rozhodnutí vychází právě z nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, a tedy nebylo třeba, aby se žalovaný jakkoliv zabýval otázkou podvodného jednání. Zdůraznil, že posouzením existence daňového podvodu se lze zabývat zpravidla jen tehdy, jsou-li naplněny právě hmotněprávní podmínky. Tento právní názor vychází z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, která splnění hmotněprávních podmínek považuje za primární krok posouzení nároku na odpočet DPH, a jedině je-li tento krok splněn, lze uvažovat o naplnění kroku sekundárního, tedy neexistence daňového podvodu či povědomí daňového subjektu o něm. Tuto judikaturní linii stvrdil mj. i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již zmiňovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Lze tedy v tomto ohledu ve shodě s městským soudem konstatovat, že neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, aniž by se orgány finanční správy musely (resp. mohly) zabývat otázkou zatížení transakce daňovým podvodem (dále srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, či ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42). Kasační argumentace stěžovatelky vychází z mylného předpokladu, že rozsah plnění byl prokázán, a tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH byly splněny. Tak tomu ale v projednávané věci není.

[123] Rozhodnutí Soudního dvora EU, kterých se stěžovatelka dovolává, nejsou na věc přílehlavá, resp. stěžovatelka jejich závěry opět dezinterpretuje. Věc C-123/14 se týká odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání ani původu dotyčného zboží, ani držby jeho dodavatele. Ve věci C-277/14 se pak Soudní dvůr vyslovil k právní úpravě, která bránila uznání nároku na odpočet DPH z důvodu vystavení faktury subjektem, jenž je s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt, a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží. V obou případech považoval Soudní dvůr EU odepření nároku na odpočet za popsanych podmínek za rozporné s unijní úpravou, ledaže by správní orgány prokázaly účast na daňovém podvodu. Z toho však nelze vyvozovat, že by měly správní orgány prokazovat účast na podvodu, ačkoliv nebyly splněny

hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nýbrž to, že za daných okolností nelze mít za to, že by podmínky nároku na odpočet stanovené unijním právem nebyly splněny. Obdobně v rozsudku ze dne 22. 12. 2022, č. j. 8 Afs 154/2020 - 65 (bod 17), dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z citované judikatury nevyplývá povinnost správních orgánů prokazovat daňovému subjektu účast na daňovém podvodu, pokud nebyl prokázán rozsah plnění.

[124] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že nárok na odpočet daně je imanentní součástí principu daňové neutrality. Pokud se tedy správní orgány řádně zabývaly otázkou, zda stěžovatelka splnila podmínky pro nárok na odpočet DPH, postupovaly v souladu s uvedenou zásadou. Daňová neutralita by byla narušena právě v případě, že by došlo k nezákonnému odepření nároku na odpočet DPH, ale stejně tak i v případě jeho uplatnění v rozporu se zákonem (tedy v případě nesplnění hmotněprávních podmínek, jak tomu bylo v posuzovaném případě). Není proto zřejmé, co konkrétně stěžovatelka po žalovaném požaduje, pokud se domnívá, že měl posuzovat daňovou neutralitu, i kdyby se nemusel zabývat účastí stěžovatelky na daňovém podvodu.

[125] Konečně se stěžovatelka domnívá, že daň měla být stanovena na základě pomůcek, nikoliv dokazováním. V této námitce v podstatě pouze opakuje část své žalobní argumentace, aniž by konkrétně reagovala na její vypořádání městským soudem. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, na které odkázal již městský soud, pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat, vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu. Přednost má však vždy stanovení daně dokazováním (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40).

[126] V daném případě byla zpochybněna část účetnictví, která se týkala určitých obchodních případů (poskytnutí různých reklamních a podobných plnění, na jejichž základě stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet DPH). Nebylo zpochybněné celé účetnictví stěžovatelky a (kromě neprokázání nároku na odpočet daně) bylo možné daň bez problémů stanovit dokazováním. Námitka tudíž není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

[127] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[128] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. prosince 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu