



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **L. P.**
se sídlem X
zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 14. 6. 2024, č. j. 19118/24/5300-21443-702551

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byly změněny k

odvolání žalobce dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „*správce daně*“):

- ze dne 4. 8. 2022, čj. 6634160/22/2002-51523-201400, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo také „*daň*“) za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 418 312 Kč a penále ve výši 83 662 Kč;
 - ze dne 4. 8. 2022, čj. 6634252/22/2002-51523-201400, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období září 2019 ve výši 304 249 Kč a penále ve výši 60 849 Kč.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil dodatečné platební výměry, přičemž u dodatečného platebního výměru čj. 6634160/22/2002-51523-201400 se výše daně a penále nezměnila, zatímco u dodatečného platebního výměru čj. 6634252/22/2002-51523-201400 se daň snížila na částku 285 707 Kč a penále na částku 57 141 Kč.

Žalobní body

3. Žalobce nejprve uvedl, že správce daně pochybil při určení okamžiku zahájení daňové kontroly, neboť kontrolní postupy správce daně probíhaly již v lednu 2020, kdy jako první písemnost do kontrolní části spisu zařadil Výzvu k poskytnutí údajů ze dne 21. 1. 2020, čj. 67436/20/2804-60561-609693, adresovanou Komerční bance, a. s. (dále jen „*Výzva k součinnosti*“). Tento první kontrolní úkon měl dle žalobce povahu zahájení daňové kontroly.
4. Správce daně před formálním zahájením daňové kontroly navíc disponoval souborem rozhodných poznatků, které získal z vyhledávací činnosti ve vztahu k žalobci, a současně disponoval souborem zjištění týkajících se společnosti TOWN, s. r. o. (dále jen „*TOWN*“), jež byla správcem daně považována za tzv. propojený subjekt s žalobcem.
5. Lhůta pro stanovení daně tedy začala běžet dne 21. 1. 2020 a uplynula by dne 21. 1. 2023. Dodatečné platební výměry byly doručeny žalobci dne 4. 8. 2022. Došlo proto k prodloužení lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v příslušném znění (dále jen „*daňový řád*“), tj. do dne 21. 1. 2024. Napadené rozhodnutí však bylo žalobci doručeno až dne 19. 6. 2024, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
6. Žalobce je dále toho názoru, že správce daně byl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, jelikož disponoval poznatkem z vyhledávací a kontrolní činnosti ve vztahu ke společnosti TOWN, přičemž není pochyb o tom, že z těchto konkrétních poznatků správce daně při stanovení daňové povinnosti u žalobce vycházel. Následná absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu má pak dle žalobce za následek absenci povinnosti daňového subjektu hradit penále.
7. Žalobce navrhl k důkazu prohlášení zaměstnankyně paní Bělkové a navrhl provedení její svědecké výpovědi. Žalobce má za to, že žalovaný, aniž by výslech svědkyně provedl, předjímá, že s ohledem na běh času není možné, aby si svědkyně pamatovala konkrétní skutečnosti týkající se posuzovaných plnění. Rovněž tvrzení, že svědkyně by neuvedla v průběhu výslechu ničeho jiného, než co již je obsaženo v jejím prohlášení, je předjímáním výsledku výslechu svědkyně.
8. Žalobce je toho názoru, že svědkyně již v prohlášení zcela konkrétně uvedla, jak probíhala spolupráce s kameloty, jakým způsobem jim byly přidělovány okruhy roznosu, jakým způsobem si kameloti přebírali tiskoviny, jakým způsobem byly jejich služby hrazeny apod. Nadto výše uvedené skutečnosti svědkyně vnímala bezprostředně. Skutečnost, že svědkyně

nebyla na provozovně žalobce přítomna „neustále“ nemůže být důvodem pro odmítnutí provedení její výpovědi.

9. Žalobce zdůraznil, že nárok na odpočet DPH byl žalobci odmítnut s tím, že dle názoru daňových orgánů nebylo prokázáno faktické přijetí zdanitelných plnění (služeb kamelotů). Žalobce je však toho názoru, že výsledkem svědkyně by mohl prokázat fakticitu služeb poskytovaných kameloty, a tudíž fakticitu plnění poskytovaných společnostmi BOLATOM s. r. o., RFRD s. r. o., HUMR s. r. o., MANIBUS s. r. o. a JelenIT s. r. o. (dále jen „BOLATOM“, „RFRD“, „HUMR“, „MANIBUS“ a „JelenIT“).
10. V daňovém řízení tudíž došlo k nedůvodnému odmítnutí svědecké výpovědi, a to s nejvyšší pravděpodobností z důvodu blízkého se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalobci. Žalovaný se pokusil „obhájit“ svůj nezákonný postup tím, že popsal postup zástupce žalobce, který v rámci odvolacího řízení požadoval prodloužení lhůty k vyjádření a na písemnosti žalovaného reagoval zpravidla poslední den lhůty, což dle žalovaného vedlo k tomu, že důkazní návrh výsledkem svědkyně již nebylo reálně provést.
11. Žalobce k uvedenému konstatuje, že řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek v rámci něhož je daňový subjekt oprávněn navrhnout důkazní prostředky. Nelze akceptovat, aby daňové orgány rezignovaly na provádění důkazních prostředků, které mohou být rozhodné pro zjištění podstatných skutečností ve věci.
12. Žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že jeho ekonomická činnost v posuzovaných zdaňovacích obdobích spočívala v komplexní polygrafické činnosti včetně distribuce, služeb kurýrů a kamelotů a dále v nákupu a prodeji různého zboží, pořádání výstav a dalších.
13. Tato jeho ekonomická činnost byla jeho obchodními partnery objednáвана včetně odnosu letáků. Vzhledem k okolnosti, že žalobce neměl v rozhodné době potřebný počet svých vlastních zaměstnanců pro tuto činnost, řešil předmětné tak, že vlastní roznos letáků vykonával subdodavatelsky. V rámci daňové kontroly žalobce doložil daňové doklady a účetní evidence a další navazující dokumentaci, čímž doložil svá tvrzení, která jsou obsahem jeho daňových přiznání.
14. Z jednotlivých daňových dokladů rovněž plyne, že v některých případech žalobce u svých dodavatelů poptával a objednával tisk tiskovin, v některých případech pak tisk včetně dopravy. Vzhledem k okolnosti, že jeho obchodní partneři požadovali předmětné letáky nejen vytisknout, ale i roznést, byl žalobce nucen poptat předmětnou službu, tj. roznos letáků a jiné kurýrní či distribuční služby, u jiných dodavatelů, a to právě u společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT. Všechna tato přijatá zdanitelná plnění byla dále použita pro vlastní výkon ekonomické činnosti žalobce.
15. Žalobce je toho názoru, že doložil, že údaje uvedené v jeho daňových přiznáních byly údaje, které byly uvedeny správně, a že jeho nárok na odpočet DPH plynoucí mu z těchto daňových dokladů, a dále zejména z faktu, že DPH svým odběratelům již uhradil, je oprávněný.
16. Žalobce zdůraznil, že si obchodní partnery před započítáním obchodování pravidelně a po navázání obchodního vztahu namátkově prověřil v dostupných veřejných registrech a rejstřících stran jejich spolehlivosti. Žalobce však neměl reálnou možnost, jak se dozvědět, zda obchodní partneři řádně podali či nepodali příslušná daňová přiznání či kontrolní hlášení.

17. Ani z malého rozsahu distribučních zakázek není možné plošně dovozovat, že jde o fiktivní plnění. Ekonomická činnost žalobce měla totiž jasnou logiku. U velké renomované tiskárny si objednával letáky a další propagační tiskoviny, jejichž rozvoz, distribuci a v některých případech rovněž individuální roznos zajišťoval pomocí malých dodavatelů. Roznosy tiskovin byly hrazeny jednotlivým kamelotům, jejich služby byly poskytovány na základě spolupráce mezi žalobcem a uvedenými společnostmi. Za této situace musel akceptovat časté úhrady kamelotům tzv. „na ruku“. Jedná se totiž o způsob plateb, který je na daném segmentu trhu zcela běžným.
18. S ohledem na výše uvedené je žalobce toho názoru, že nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.
19. Žalobce v průběhu odvolacího řízení předložil zálohovou fakturu č. ZF-900012 vystavenou dne 11. 9. 2019 ve prospěch společnosti TOWN, a má za to, že touto fakturou prokázal, že přefakturoval posuzované polygrafické služby společnosti TOWN. Dle názoru žalovaného však tento daňový doklad nemůže sám o sobě osvědčit, že k dané transakci došlo.
20. Žalobce zdůraznil, že co může být důkazním prostředkem, není v zákoně taxativně stanoveno. Důkazním prostředkem tedy mohou být všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci. V posuzovaných zdaňovacích obdobích řešil žalobce problémy s IT technikou, a proto měl problémy i s vystavováním dokladů. Současně žalobce uvedl, že nebyl důsledný v evidenci zdanitelných plnění a v plnění některých svých povinností. V řízení je proto nesporné, že u žalobce nastaly okolnosti, jež způsobily absenci potřebných daňových dokladů.
21. Podstatné ovšem podle žalobce je to, že v řízení bylo prokázáno, že posuzované plnění od společnosti Svoboda Press s. r. o. bylo poskytnuto společnosti CoPharm a. s. Současně je ve věci nesporné, že společnost TOWN totožné plnění poskytla společnosti CoPharm. Žalovaný tedy dle žalobce pochybil, pokud dospěl k závěru, že žalobci nenáleží nárok na odpočet DPH.
22. Dále se žalovaný zabýval plněním, které bylo dodáno společností CASUS DIRECT MAIL a. s. Žalobce předložil i ve vztahu k tomuto plnění zálohovou fakturu č. 9000011, jež dle něj prokazuje že posuzované plnění od společnosti CASUS DIRECT MAIL bylo přefakturováno společnosti TOWN.
23. Žalobce odkázal na výše uvedenou argumentaci, která se týká plnění od společnosti Svoboda Press, v níž uvedl, že u něj nastaly okolnosti, jež způsobily absenci potřebných daňových dokladů. I zde má žalobce za to, že bylo prokázáno, že plnění poskytnutá žalobci se dostala ke společnosti CoPharm. Uvedená společnost potvrdila, že jí je dodala společnost TOWN. Plnění byla také přefakturováno mezi žalobcem a společností TOWN. Žalobce je tak toho názoru, že bylo prokázáno, že dodaná plnění od společnosti CASUS DIRECT MAIL byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce.

Vyjádření žalovaného k obsahu podané žaloby

24. Žalovaný předně uvedl, že je přesvědčen, že v nyní projednávané věci nejde o situaci, kdy by správce daně před formálním zahájením kontrolního postupu prováděl vyhledávací činnost natolik extenzivně, že by se materiálně jednalo o samotnou kontrolní činnost.
25. Prvním úkonem správce daně ve vztahu k žalobci byla předmětná Výzva k poskytnutí údajů ze dne 21. 1. 2020. V ní požadoval poskytnutí údajů o stavech peněžních prostředků žalobce,

kteřé Komerční banka obratem sdělila. Následně správce daně v květnu 2020 získal z informačního systému České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) přehled zaměstnanců žalobce za roky 2019 a 2020. Poté byl dne 8. 6. 2020 telefonicky kontaktován žalobce spolu s jeho zástupkyní, aby jim byla sdělena informace o požadavku na zahájení daňové kontroly, načež správce daně dne 9. 6. 2020 vydal sdělení o jejím chystaném zahájení. Na žádost žalobce správce daně nakonec stanovil datum zahájení daňové kontroly na den 23. 7. 2020. Ještě před jejím zahájením vydal správce daně dne 16. 7. 2020 výzvy k poskytnutí údajů adresované společností CASUS DIRECT MAIL a. s. a Press Publishing Group s. r. o.

26. Úkony správce daně ani ve svém souhrnu nelze kvalifikovat dle žalovaného jako kontrolní činnost. Správce daně si opatroval pouze předběžné informace a podklady. Materiální zahájení daňové kontroly nelze shledat ani v dalších úkonech správce daně, neboť výzvy k poskytnutí údajů adresované společností CASUS DIRECT MAIL a Press Publishing Group byly vydány až poté, co bylo rozhodnuto o zahájení daňové kontroly. Ani tvrzení žalobce o zjištěních získaných správcem daně při vyhledávací a kontrolní činnosti zaměřené na společnost TOWN nenasvědčují tomu, že by správce daně realizoval ve vztahu k žalobci skrytou daňovou kontrolu.
27. Žalovaný upozornil na to, že naprostá většina správcem daně prověřovaných zdanitelných plnění se společností TOWN nijak netýkala. Využití některých poznatků z daňového řízení s jiným daňovým subjektem neznamená, že došlo k překročení mezí vyhledávací činnosti. Žalovaný dále uvedl, že zařazení písemnosti do kontrolní části spisu nijak nevypovídá o tom, zda se jedná úkon kontrolní nebo vyhledávací.
28. Nyní posuzovaný případ se týká zpochybnění přijatých zdanitelných plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT žalobcem v období srpna a září 2019, nesplnění prokázání podmínky faktického přijetí plnění od společnosti Svoboda Press v září 2019, nesplnění prokázání podmínky použití pro ekonomickou činnost žalobce od společností CASUS DIRECT MAIL v srpnu 2019 a prokázání existence uskutečnění zdanitelných plnění od společností Press Publishing Group v srpnu 2019 a CASUS DIRECT MAIL v srpnu a září 2019.
29. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že jej byl povinen vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Z předpokladu doměření daně u jednoho daňového subjektu nelze bez dalšího dovozovat, že u jiného daňového subjektu bude daň také doměřena. Naprostá většina zdanitelných plnění prověřovaných u žalobce se společností TOWN nijak netýkala.
30. Pouze z procesní opatrnosti žalovaný dodal, že i případný nesprávný postup správce daně v tomto směru není automaticky důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí (k tomu viz odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2024, č. j. 4 Afs 16/2024 – 53).
31. Žalovaný uvedl, že během daňového řízení se žalobcem vyvstalo značné množství pochybností o faktické realizaci zdanitelných plnění. Ač je možné přisvědčit žalobci, že nesoučinnost, nekontaktnost, popírání spolupráce, nevykazování zdanitelných plnění v daňových přiznáních či přímo jejich nepodávání, vytýkané jeho dodavatelům, nemohl ze své pozice odběratele ovlivnit, přesto pochybnosti vzniklé tímto jednáním jdou k žalobcově tíži. Je totiž v jeho vlastním zájmu zajistit si dostatečné důkazy pro prokázání svých daňových tvrzení. V celkovém kontextu pak tato zjištění zvyšují intenzitu pochybností o reálném uskutečnění přijatých plnění.

32. Další pochybnosti správce daně spatřoval v neproporčně vysokém poměru přijatých zdanitelných plnění do 10 000 Kč, která za předmětná zdaňovací období v průměru činila přes 76 % ze všech přijatých zdanitelných plnění. Žalobce přitom neposkytl věrohodné a logické vysvětlení této skutečnosti. Až v žalobě uvedl žalobce určité vysvětlení. Podle něj byly platby do 10 000 Kč logickou součástí jeho ekonomické činnosti, neboť roznos tiskovin byl zajišťován pomocí malých dodavatelů. Roznos samotný pak uskutečňovali jednotliví kameloti, kteří vyžadovali platby tzv. „na ruku“. Žalovaný připomněl, že těžiště dokazování stran daňové povinnosti žalobce se nachází v daňovém řízení, ve kterém žalobce tížilo důkazní břemeno. Jeho neunesení tak nelze hojit až v následném soudním řízení.
33. Žalovaný nesdílí přesvědčení žalobce, že kvůli vyplácení kamelotů v hotovosti musel nutně navázat spolupráci s dodavateli v takové podobě, kdy přijímal téměř každodenně jejich služby v hodnotách do 10 000 Kč.
34. Pochybnosti lze také shledat v nejasném rozsahu a předmětu přijatých plnění. Z předložených dokladů vůbec nevyplývá, jaké služby měl žalobce pořídit. Na základě takto neurčitých dokladů nemůže být faktická existence plnění prokázána.
35. K tomu správce daně přidal pochybnosti o podezřelých finančních tocích na bankovních účtech žalobce. Úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění pro společnosti CASUS DIRECT MAIL a Press Publishing GROUP žalobce vybíral v hotovosti či z bankomatu, následně je vkládal do pokladny, a část prostředků přeposílal na účet společnosti TOWN, ze kterého je posléze zasílal na svůj účet.
36. Žalovaný výše nastíněné pochybnosti považuje za důvodné a způsobilé k tomu, aby mohl shrnout, že žalobce faktické uskutečnění zdanitelných plnění přijatých od výše uvedených dodavatelů neprokázal.
37. Žalovaný dále uvedl, že žalobce opakovaně požadoval prodlužování stanovených lhůt. Žalobce se snažil dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což souvisí i s jeho návrhem na provedení svědecké výpovědi zaměstnankyně paní Bělkové. Ten totiž žalobce uplatnil až dne 11. 5. 2024, tedy v době, kdy s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty (23. 7. 2024) bylo zřejmé, že jeho provedení, včetně následného hodnocení a seznámení, není před uplynutím prekluzivní lhůty reálné. Tento důkaz žalobce navíc mohl uplatnit kdykoliv předtím v průběhu odvolacího řízení. Celkový ráz obstrukčního jednání žalobce dokresluje i skutečnost, že písemnosti žalovaného nepřebíral ve své datové schránce neprodleně, ale jejich doručení prodlužoval, a to i uplynutím desetidenní lhůty pro doručení písemnosti. Nelze přitom pominout, že žalobce byl v odvolacím řízení zastoupen advokátkou, která si z pozice profesionálky v daném oboru měla být vědoma, že navržení důkazu k provedení na konci lhůty pro stanovení daně může vést k závěru o obstrukčním charakteru takového úkonu.
38. Ani z hlediska kvalitativního posouzení důkazní návrh žalobce nesplňuje podmínky na něj kladené, aby mohl být proveden, neboť nedisponuje vypovídací potencií ve vztahu k tvrzením žalobce o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění. Zjištění učiněná správcem daně, resp. žalovaným, která zakládají pochybnosti právě o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT, jsou natolik silná, že by je výpověď jediné svědkyně nemohla vyvrátit.
39. Na závěr žalovaný dodal, že v písemném prohlášení zaměstnankyně paní Bělkové není obsažena jediná konkrétní informace, natož aby tato informace měla potenciál prokázat

tvrzenou fakticitu výše uvedených přijatých plnění. Písemné prohlášení rovněž nelze považovat za autentické, když bylo doručeno pouze jako nepodepsaný dokument prostřednictvím datové schránky.

40. K použití přijatých zdanitelných plnění od společností Svoboda Press a CASUS DIRECT MAIL pro ekonomickou činnost žalobce žalovaný uvedl, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by zdanitelná plnění přijatá od výše uvedených dodavatelů využil pro svou ekonomickou činnost. Žalovaný nepovažuje zálohové faktury předložené žalobcem za důkaz, který by to mohl osvědčit. A to zejména pokud se jedná o důkaz jediný. Pokud by měly zálohové faktury posloužit k osvědčení tvrzení žalobce, měly by na ně navazovat další dokumenty, jako je například daňový doklad s vyúčtováním, doklad o úhradě a účetní kniha. Jak ovšem plyne ze spisového materiálu, v knize pohledávek za rok 2019 sestavené ke dni 31. 12. 2019 žádné daňové doklady pro společnost TOWN nejsou evidovány. Zdanitelná plnění by také musela být uvedena v kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období, což se rovněž nestalo. Dle žalovaného jde přitom o základní požadavky na účetnictví (daňovou evidenci), nikoliv o excesivní požadavek, který by měl být omluvitelný například tvrzenými problémy s IT technikou.

Rozhodné skutkové okolnosti, dosavadní průběh řízení a obsah spisového materiálu

41. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
42. Dne 23. 7. 2020 byla u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen a září 2019, což je zaznamenáno v protokolu 1363750/20/2804-60561-607380. Tuto daňovou kontrolu provedl Finanční úřad pro Pardubický kraj, a to v rámci výkonu vybrané působnosti podle ustanovení § 8 odst. 2 věta druhá a § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
43. Finanční úřad po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění (reklama, tisk a roznos letáků) ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či též „ZDPH“), a proto nárok na odpočet daně žalobci neuznal. Současně z důvodu neprokázání jejich fakticity žalobci vyloučil uskutečněná zdanitelná plnění.
44. Průběh daňové kontroly, správní úvaha a závěry správce daně jsou popsány ve Zprávě o daňové kontrole čj. 1310217/22/2804-60561-607380 (dále jen „zpráva o kontrole“), na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry uvedené v bodě 1 tohoto rozhodnutí. Proti těmto dodatečným platebním výměrům byla žalobcem podána dne 31. 8. 2022 včasná odvolání.
45. V rámci odvolacích řízení byla odvolací řízení doplňována, jakož došlo i ke změnám právního názoru odvolacího orgánu, který žalobce opakovaně s novými skutečnostmi seznámil (písemnost čj. 6773/24/5300-21443-702551 ze dne 28. 2. 2024, dále jen „seznámení 1“, a písemnost čj. 15905/24/5300-21443-702551 ze dne 15. 5. 2024, dále jen „seznámení 2“). Poslední vyjádření žalobce bylo odvolacímu orgánu doručeno dne 10. 6. 2024 a zaevidováno pod čj. 18872/24. Odvolací orgán následně vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

46. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
47. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím věci bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále též „NSS“ ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 - 117, dostupný, stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu, též online na www.nssoud.cz, a publikovaný pod č. 2383/2011 ve Sbírce NSS).
48. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
49. Žaloba není důvodná.
50. Podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek daných v ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy v posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně v souvislosti s jím deklarovanými přijatými plněními od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT.

Právní rámec

51. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí (hmotněprávní podmínka), že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Procesní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
52. Podle ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází dodáním zboží nebo poskytnutím služeb.
53. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
54. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
55. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Uplynutí lhůty pro stanovení daně

56. Žalobce nejprve namítl, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, když správce daně prováděl kontrolní činnost ještě předtím, než byla daňová kontrola formálně zahájena. Žalobce má za to, že k zahájení daňové kontroly došlo již v

lednu 2020, kdy správce daně jako první písemnost do kontrolní části spisu zařadil Výzvu k součinnosti.

57. Co se týká vymezení úkonu, který svou povahou naplňuje znaky daňové kontroly, je v tomto směru nutné rozlišit mezi vyhledávacími a kontrolními postupy správce daně. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu spočívá prvně zmíněný postup v tom, že správce daně „*vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“ V rámci své činnosti poté v souladu s § 78 odst. 3 daňového řádu: a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje o příjmech, majetkových poměrech a dalších skutečnostech rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, a e) provádí místní šetření. Předmětem daňové kontroly jako kontrolního postupu jsou dle § 85 odst. 1 daňového řádu naopak „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“
58. Rozlišením mezi vyhledávací činností správce daně a daňovou kontrolou se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který ve své ustálené judikatuře uvedl, že hranice těchto postupů je třeba vymezit zejména s přihlédnutím k rozsahu dokladů vyžadovaných správcem daně a povaze jím ověřovaných skutečností. Zatímco při vyhledávací činnosti správce daně jen „mapuje terén“ a shromažďuje podkladové informace, cílem daňové kontroly je již komplexní přezkoumávání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (viz rozsudky NSS ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023 – 52, a ze dne 6. 2. 2023, čj. 5 Afs 287/2021 – 32). Správce daně v tomto ohledu disponuje relativně širokým správním uvážením, co se zacílení jeho prověřování týče, je nicméně limitován zásadou proporcionality (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020 – 29).
59. Nejvyšší správní soud potvrdil, že přistoupí-li správce daně již před formálním zahájením daňové kontroly k přímému ověřování a zjišťování daňového základu či jiných konkrétních okolností rozhodných pro správné stanovení daně, překračuje tím meze vyhledávacích postupů (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, čj. 7 Afs 63/2019 – 31, či rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Afs 300/2017 – 26).
60. Žalobce spatřoval začátek zahájení daňové kontroly v zaslání Výzvy k součinnosti adresované Komerční bance. Ačkoli lze žalobci do jisté míry přisvědčit, že výzva adresovaná třetímu subjektu může za určitých okolností naplnit znaky úkonu daňové kontroly, je potřeba vždy pečlivě zkoumat samotný obsah takové výzvy, jakož i její kontext. Teprve na základě celkového posouzení všech okolností lze vyhodnotit, zda uvedený postup správce daně odpovídá vyhledávací činnosti, či zda naopak spadá do daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2023, čj. 5 Afs 287/2021 – 32).
61. V rozsudku ze dne 17. 5. 2024, čj. 5 Afs 47/2023 – 39, NSS řešil situaci, kdy správce daně požádal bankovní instituci o sdělení čísel účtů daňového subjektu, stavu peněžních prostředků a transakcí s nimi spojených za období dvou let. K námitce stěžovatelky, že tato žádost představovala faktické zahájení daňové kontroly, NSS uvedl, že předmětnou výzvou nebyla vyžadována její součinnost se správcem daně, který odpověď bankovní instituce sice v řízení využil jako důkazní prostředek, ani tento krok nicméně neodůvodňoval závěr, že daná výzva představuje kontrolní úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu „*[d]aňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových*

subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti [§ 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Informace o stavu peněžních prostředků stěžovatelky přitom pod obsah poslední citovaného ustanovení daňového řádu nepochybně spadá.“

62. Vzhledem k tomu, že správce daně podle skutkových zjištění neprováděl v dané věci dokazování a odpovědi bankovních institucí nijak nehodnotil, odlišil NSS řešený případ od skutkových okolností popsanych v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, čj. 62 A 52/2021 – 70, kdy soud uvedl: „*V onom případě posuzoval soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly, přičemž správce daně zde cíleně prověřoval určité skutečnosti a na ně navázal strukturovanou výzvu tannímu daňovému subjektu k poskytnutí dokladů při zahájení daňové kontroly; věděl tak, jaké skutečnosti a z jakých důvodů hodlá v rámci daňové kontroly dále ověřovat a kontrolovat. Taková situace však v projednávané věci nenastala a je nutno přisvědčit žalovanému, že se nejedná o obecně aplikovatelný závěr, ale naopak o výjimku z obecného pravidla ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem tam řešené věci.“*
63. Městský soud v Praze tak nejprve přezkoumal jednotlivé úkony správce daně, které lze považovat za relevantní pro zodpovězení otázky, zda byl žalobce podroben skryté daňové kontrole správcem daně před oznámením jejího formálního zahájení.
64. Prvním úkonem správce daně ve vztahu k žalobci byla předmětná Výzva k součinnosti. V ní požadoval poskytnutí údajů o číslech účtů žalobce a stavech peněžních prostředků na těchto účtech, včetně jejich pohybu. Tyto údaje Komerční banka obratem sdělila. Následně správce daně v květnu 2020 získal z informačního systému ČSSZ přehled zaměstnanců žalobce za roky 2019 a 2020. Poté byl dne 8. 6. 2020 telefonicky kontaktován žalobce spolu s jeho zástupkyní, aby jim byla sdělena informace o požadavku na zahájení daňové kontroly, načež správce daně dne 9. 6. 2020 vydal sdělení o jejím chystaném zahájení. Na žádost žalobce správce daně nakonec stanovil datum zahájení daňové kontroly na den 23. 7. 2020. Ještě před jejím zahájením vydal správce daně dne 16. 7. 2020 výzvy k poskytnutí údajů adresované společností CASUS DIRECT MAIL a Press Publishing Group.
65. Ve světle takto zjištěného skutkového stavu soud nepřisvědčil žalobci, že Výzvu k součinnosti lze po materiální stránce kvalifikovat jako úkon spadající do rámce kontrolních postupů správce daně ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu.
66. Již z obsahu odpovědi Komerční banky je patrné, že informace, které si správce daně vyžádal, byly obecného charakteru a směřovaly jen ke zjištění stavu peněžních prostředků na účtech žalobce a transakcí s nimi spojených. Stejně tak pokud jde o získaný přehled zaměstnanců z informačního systému ČSSZ. Pokud jde o výzvy k poskytnutí údajů adresované společností CASUS DIRECT MAIL a Press Publishing Group, tyto bezprostředně předcházely zahájené daňové kontrole. Ani tvrzení žalobce o zjištěných získaných správcem daně při vyhledávací a kontrolní činnosti zaměřené na společnost TOWN nenavštědčují tomu, že by správce daně realizoval ve vztahu k žalobci tzv. skrytou daňovou kontrolu.
67. Z uvedených důvodů se tak soud neztotožnil s argumentací žalobce, že doručením Výzvy k součinnosti započal správce daně s prováděním skryté daňové kontroly. Přípustnou mezí, za níž je nutné kroky správce daně považovat za součást skrytého provádění daňové kontroly, je teprve komplexní hodnocení důkazů samostatně a v jejich souhrnu, případně

závěr správce daně ohledně splnění či nesplnění daňové povinnosti daňového subjektu. Ani další úkony správce daně ve svém souhrnu nelze kvalifikovat jako kontrolní činnost.

Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení

68. Žalobce je dále toho názoru, že správce daně byl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, jelikož disponoval poznatky z vyhledávací a kontrolní činnosti ve vztahu ke společnosti TOWN. Následná absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu má pak dle žalobce za následek absenci povinnosti daňového subjektu hradit penále.
69. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu platí, že zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který správci daně umožňuje vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.
70. Doměřením se má na mysli následné vyměření, tzn. jakékoliv další než první vyměření téže daně. Doměření může spočívat jak ve zvýšení, tak i ve snížení poslední známé daně. Tato fáze daňového řízení může být zahájena jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole. K doměření může dojít také tehdy, pokud správce daně při uplatnění dalších procesních postupů, např. při vyhledávací činnosti, spolupráci s jinými správci daně, včetně zahraničních berních správ, získá nové důkazy či indicie, na jejichž základě lze předpokládat, že původně stanovená daň není správná. V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Nicméně v nyní řešené věci tato situace nenastala, správce daně neměl žádné indicie, ze kterých by mohl usuzovat, že bude daň doměřena. Jak bylo uvedeno výše, před zahájením daňové kontroly měl správce daně pouze údaje týkající se bankovního účtu žalobce a přehled zaměstnanců žalobce. Správce daně tak nebyl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.

Doložení nároku na odpočet DPH

71. Žalobce je toho názoru, že dostatečně řádně doložil, že údaje uvedené v jeho daňových přiznáních byly údaji, které byly uvedeny správně a že jeho nárok na odpočet DPH plynoucí mu z těchto daňových dokladů, a dále zejména z faktu, že DPH svým odběratelům již uhradil, je oprávněný.
72. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (SDEU), a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020 – 83), platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží či služeb nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká.
73. V projednávané věci je (po korekci závěrů správce daně žalovaným rozhodnutím odvolacího orgánu) mezi stranami spor o to, zda žalobce věrohodně prokázal, že skutečně přijal plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT.
74. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.

75. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.
76. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila judikatura správních soudů. Zásadně platí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především tedy svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
77. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49).
78. Jak již bylo výše uvedeno, nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o dani z přidané hodnoty co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu.
79. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 235/2020 - 76, nebo ze dne 9. 3. 2023, čj. 6 Afs 307/2021 - 29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020 - 63).
80. Správce daně žalobce seznámil prostřednictvím Výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 3. 2021, čj. 303917/21/2804-60561-607380, s pochybnostmi, které se týkaly přijatých plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT. Tyto pochybnosti se

odvíjely od velkého poměru přijatých plnění do částky 10 000 Kč, které byly hrazeny v hotovosti v podstatě každý den. Pochybnosti správce daně rovněž vyvěraly z hodnocení dodavatelů a jejich předpokladů k ekonomické činnosti (nízký počet zaměstnanců, virtuální sídla, nespolehlivost plátcovství daně, nezveřejňování účetních závěrek, ve statutárních orgánech osoby hlášené na úřadu), z hodnocení míry neposkytnutí součinnosti podle § 57 daňového řádu u jednotlivých dodavatelů, v nejasnosti a neurčitosti uvedených plnění na daňových dokladech a v absenci dalších konkrétních dokladů.

81. Žalobce byl proto vyzván k prokázání přijetí plnění deklarovaných na zjednodušených daňových dokladech od dodavatelů.
82. Na pochybnosti správce daně žalobce reagoval v prodloužené lhůtě podáním zaevidovaným dne 28. 4. 2021 pod čj. 865897/21. Ve svém podání vysvětlil, že v rozhodné době neměl potřebné množství vlastních zaměstnanců pro tuto činnost, a proto roznos letáků vykonával subdodavately. Odkazoval se na předmětné daňové doklady, jejich zachycení v účetnictví a související dokumentaci. Kromě toho však žádné další důkazní prostředky nepředložil. Dále uvedl, že si dodavatele před započítáním obchodování prověřoval, zjišťoval jejich spolehlivost a zdůraznil, že v době obchodování byli dosažitelní i kontaktní.
83. V první řadě, podle názoru městského soudu, správce daně u vydané Výzvy splnil všechny požadavky kladené na prokázání skutečností. Jasně a srozumitelně formuloval své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění - tyto pochybnosti vycházejí z logického hodnocení zjištěných skutečností o osobě žalobce, jeho dodavatelích, v hodnocení formálních náležitostí přijatých daňových dokladů, přičemž žádné další doklady, které by měly svědčit fakticitě přijatých plnění, žalobce nepředložil a neposkytl je ani oslovení dodavatelé. Pochybnosti správce vycházejí i z hodnocení dalších skutečností, které vyplývají z podkladů shromážděných v daňovém řízení.
84. Správce daně poté ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2022 hodnotil zjištěné skutečnosti o přijatých plnění od dodavatelů žalobce. K jednotlivým společnostem (BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT) shrnul jednak svá zjištění a ty skutečnosti, které od těchto společností zjistil ve vztahu k přijatým plněním od žalobce.
85. Společnost BOLATOM byla v posuzovaném období bez skutečného sídla, provozovny a zaměstnanců, jednatelek Jolana Rákošová měla trvalý pobyt evidovaný na adrese ohlašovny obce Velký Osek, poslední závěrka zveřejněná ve Sbírce listin vedené u obchodního rejstříku byla závěrka za rok 2016. Z webových stránek společnosti BOLATOM prvostupňový správce daně zjistil, že společnost nabízela půjčování autokaravanů, motorových člunů, jízdních kol, vodních skútrů, čtyřkolek, tedy žádné kurýrní či distribuční služby. Ve svých kontrolních hlášeních za posuzovaná zdaňovací období vykazovala společnost BOLATOM přijatá plnění pouze v oddíle B3 (anonymizovaná do 10 000 Kč) a uskutečněná plnění pouze v oddíle A5 (anonymizovaná plnění do 10 000 Kč), a to v rádech stovek tisíc měsíčně. Společnost BOLATOM na výzvu k poskytnutí informací nereagovala.
86. Společnost RFRD byla v posuzovaném období bez skutečného sídla, provozovny a zaměstnanců, do dne 10. 9. 2019 byl ve funkci jednatele František Černý, od 10. 9. 2019 byl jednatelem Jakub Vondra s trvalým pobytem evidovaným na adrese ohlašovny obce Úhonice. Ve Sbírce listin vedené u obchodního rejstříku společnost RFRD své účetní závěrky nezveřejňovala. Náhledem na kontrolní hlášení RFRD správce daně zjistil, že tato společnost nevykázala v měsících červenec až září 2019 žádná uskutečněná plnění v oddíle

A5 ani žádná plnění pro žalobce v oddíle A4. Společnost RFRD na výzvu k poskytnutí informací nereagovala.

87. Jednatel společnosti HUMR byl v posuzované době Radek Humr. Společnost se zabývá obkladačskými pracemi, realizacemi výstavních kójí, výrobou propagačních předmětů souvisejících s keramikou a výrobou výstavních stojanů pro keramické účely. Na výzvu správce daně zástupce této společnosti odpověděl, že s žalobcem nespolupracuje a ani nikdy v minulosti s ním nespolupracovala, L. P. vůbec nezná, nikdy neproběhlo žádné zdanitelné plnění, v účetnictví není žádné plnění evidováno a ani v kontrolních hlášeních společnosti HUMR není žádné plnění pro žalobce vykazováno.
88. Jednatel společnosti MANIBUS byl Michal Janováč, společnost je personální agenturou se specializací na zprostředkování práce či brigády v oblasti automotive, strojní obory, elektro obory a dělnické profese. Na výzvu správce daně zástupce této společnosti odpověděl, že s žalobcem nespolupracuje a ani nikdy v minulosti s ním nespolupracovala, tato společnost v roce 2019 neposkytla žalobci žádná plnění.
89. Společnost JelenIT měla své sídlo na adrese, kde se nachází rodinný dům ve vlastnictví Jitky Bouškové. V posuzovaném období byla společnost JelenIT bez provozovny a zaměstnanců. Jednatel byl Stanislav Stuj s trvalým pobytem evidovaným na adrese ohlašovny obce Hřebeč. Rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2021 byla společnost zrušena s likvidací a jmenován likvidátor VPI CZ, v. o. s. Ve Sbírce listin vedené u obchodního rejstříku zveřejnila společnost JelenIT svoji účetní závěrku naposledy za rok 2015, od té doby účetní závěrky nezveřejňuje. Daňové doklady vystavené dodavatelem JelenIT byly z února 2019, přičemž žalobce si z nich uplatnil nárok na odpočet daně až v pozdějších zdaňovacích obdobích (tj. v srpnu 2019 a září 2019). Nahlédnutím do kontrolního hlášení společnosti JelenIT za měsíc únor 2019 bylo zjištěno, že žádná plnění v oddíle A5 a ani žádná plnění uskutečněná v oddíle A4 pro žalobce nevykázala. Rovněž společnost JelenIT na výzvu k poskytnutí informací nereagovala.
90. Na předložených dokladech byl předmět a rozsah plnění uveden velice obecně jako služby, příp. služby dle ústního zadání. To je v rozporu s tvrzením žalobce, že se specifikace služby nachází na dokladech. Správce daně dále zjistil, že úhrady za služby byly téměř každý den v částce blížící se 10 000 Kč, žalobce přesto nedoložil žádnou písemnou smlouvu s dostatečnou specifikací práv a povinností. Nebyly doloženy ani další doklady specifikující náležitosti a průběh služeb.
91. Správce daně dále poukázal na to, že ač úhrady za služby měly být provedeny v hotovosti, z pokladní knihy vyplývá, že stav pokladny během roku 2019 byl často v záporných hodnotách, přestože veškeré výběry peněžních prostředků z běžného účtu byly průběžně vkládány do pokladny. V pokladní knize jsou dále v průběhu roku 2019 evidovány „vklady“ ve výši 1 504 800 Kč z nezjištěných zdrojů, a i přesto byl stav pokladny po větší část roku v záporných částkách. Z jakých finančních prostředků tak měly být služby placeny, žalobce nevyjasnil. Hotovostní výdaje předmětných dokladů jsou v pokladní knize zaevidovány v měsících srpen a září 2019, ale dle údajů na dokladech (datum vystavení), měli dodavatelé hotovostní úhrady přijímat již v průběhu roku 2019, což napovídá, že účetní zápisy nebyly v souladu se skutečností.
92. Správce daně shrnul, že prověřil u jednotlivých dodavatelů obchodní spolupráci se žalobcem. Dva dodavatelé (HUMR a MANIBUS) spolupráci popřeli, zbylí dodavatelé na výzvu správce

daně vůbec nereagovali. K tomu správce daně zjistil, že zbývající dodavatelé neměli v kontrolovaných obdobích dostatečné personální ani materiální zázemí a sídla mají na virtuálních adresách (BOLATOM, RFRD a JelenIT). Tři dodavatelé (RFRD, MANIBUS a JelenIT.) se stali nespolehlivými plátcí daně z přidané hodnoty. U tří dodavatelů šlo v případě jejich společníků či jednatelů o osoby hlášené na úřadě (BOLATOM, RFRD a JelenIT). Tři dodavatelé nezveřejňují účetní závěrky (BOLATOM, RFRD, JelenIT). Všech pět dodavatelů se na webových stránkách neprezentuje nebo prezentuje odlišnou ekonomickou činnost.

93. Správce daně tak uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno k přijatým plněním. Správce daně poukázal na to, že žalobce ani v reakci na výsledky kontrolního zjištění nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly, že kurýrní služby přijal, a že se plnění pro jeho odběratele uskutečnila. Žalobce k daňovým dokladům a evidenci daně nedoložil žádné podklady či dokumentaci, ze kterých by vyplývalo, jak distribuce skutečně probíhala - ve kterých lokalitách, které osoby od konkrétních dodavatelů prováděly roznos, jaké tiskoviny a v jakém množství byly roznášeny, kterým osobám byla předána úhrada za služby, s kým bylo jednáno za jednotlivé dodavatele a nebyly doloženy konkrétní objednávky. Existence daňových dokladů sama o sobě neprokazuje, že se transakce opravdu uskutečnila.
94. Na základě žalobcem předložených podkladů není ani soudu zřejmé, zda uvedení dodavatelé vůbec žalobci poskytovali služby, případně jaké služby a v jakém rozsahu. Z nich totiž vůbec nevyplývá, co mělo být předmětem roznosu tiskovin v jednotlivých případech. Proto tvrdí-li žalobce, že dodavatelé pro něj zajišťovali především kurýrní služby při distribuci letáků, tyto skutečnosti z předložených daňových dokladů nikterak nevyplývají. Jiné podklady - smlouvy, objednávky, distribuční plány atp. - žalobce (přes výzvu k prokázání skutečností) ani jeho dodavatelé (přes výzvu k součinnosti) správci daně nepředložili.
95. K těmto pochybnostem o realitě přijatých plnění se navíc přidávají další skutečnosti, které se váží již k samotným osobám dodavatelů jako obchodních společností - dva z nich přímo odmítli spolupráci se žalobcem, ostatní dodavatelé neposkytli součinnost správci daně a byli nekontaktní. Správce daně poukázal na to, že většina z dodavatelů sídlila na virtuálních sídlech, nezveřejňovali účetní závěrky, někteří se stali nespolehlivými plátcí daně, byli ekonomicky neaktivní, nedisponovali personálním vybavením či vstoupili do likvidace.
96. Správce daně i žalovaný hodnotili celý soubor zjištěných skutečností (předložených daňových dokladů a proti tomu i jiných skutečností) a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech. Městský soud je toho názoru, že správce daně a ve shodě s ním žalovaný, jasně a srozumitelně formulovali své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění. Soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že uvedené okolnosti založily vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech, které žalobce tvrdil a které vedly k přenosu důkazního břemena na žalobce podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně věrohodnosti a správnosti předložených podkladů - a tedy prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění.
97. Žalobce po přenosu důkazního břemene pochybnosti orgánů finanční správy již nevyvrátil. Oba orgány finanční správy proto podle názoru soudu dospěly ke správnému závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění těchto deklarovaných přijatých plnění. S tímto hodnocením se městský soud ztotožnil.

Neprovedení výslechu svědkyně

98. Žalobce navrhl k důkazu prohlášení paní Bělkové a navrhl provedení její svědecké výpovědi. Žalobce se domnívá, že uvedené prohlášení prokazuje tvrzení žalobce stran jeho nároku na odpočet DPH z poskytnutých zdanitelných plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT, které zajišťovaly služby tzv. kamelotů.
99. Žalovaný byl oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědkyně. Lze jistě odmítnout výslech svědkyně, přičemž je zcela legitimní, že žalobce odmítnutí výslechu svědkyně zdůvodnil. Žalobce má za to, že se již jedná o hodnocení výslechu svědkyně, s tím se však městský soud neztotožnil.
100. Ze správního spisu jednoznačně vyplynulo, že se žalobce snažil mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Návrh na provedení svědecké výpovědi zaměstnankyně žalobce uplatnil až dne 11. 5. 2024, tedy v době, kdy s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty (23. 7. 2024) bylo zřejmé, že její provedení, včetně následného hodnocení a seznámení, není před uplynutím prekluzivní lhůty reálné. Tento důkaz žalobce navíc mohl uplatnit kdykoliv předtím v průběhu odvolacího řízení. Celkový ráz obstrukčního jednání žalobce dokresluje i skutečnost, že žalobce opakovaně požadoval prodlužování stanovených lhůt, písemnosti žalovaného si nepřebíral ve své datové schránce neprodleně, ale většinou až uplynutím desetidenní lhůty pro doručení písemnosti. Žalobce byl v odvolacím řízení zastoupen advokátkou, tedy profesionálkou v daném oboru.
101. Lze tak uzavřít, že postup žalobce v šetřeném případě vykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně rozhodných skutečností byl jeho návrh na doplnění dokazování výslechem svědkyně neopodstatněný (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 4. 2022, č. j. 3 Af 84/2020 – 131, www.nssoud.cz).
102. Ani z hlediska kvalitativního posouzení důkazní návrh nesplňuje podmínky na něj kladené, aby mohl být proveden, neboť nedisponuje vypovídací potencií ve vztahu k tvrzením žalobce o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění. Zjištění učiněná správcem daně, resp. žalovaným, která zakládají pochybnosti právě o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od společností BOLATOM, RFRD, HUMR, MANIBUS a JelenIT, jsou natolik silná, že by je výpověď jediné svědkyně nemohla vyvrátit.
103. V této souvislosti soud odkazuje na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, dle kterých i „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“ Žalobci se však faktické vynaložení sporných nákladů prokázat nepodařilo.
104. Městský soud tak uzavírá, že k odmítnutí provedení výslechu svědkyně bylo žalovaným řádně odůvodněno. Soud souhlasí se závěrem, že o hodnověrnosti výpovědi svědkyně lze mít pochybnosti zejména proto, že uváděla v čestném prohlášení pouze obecné skutečnosti

a uplynula již značná doba, lze tedy pochybovat, že by vypovídala konkrétněji. Zároveň žalobce mohl tento důkaz navrhnout již v řízení v prvním stupni a nikoli až v odvolacím řízení. Pokud proto až v roce 2024 tvrdil, že je zde svědkyně, která by mohla sporné skutečnosti osvětlit, není možno již takovou výpovědi považovat za zcela důvěryhodnou.

Zálohové faktury

105. Žalobce na závěr namítl, že v průběhu odvolacího řízení předložil zálohovou fakturu č. ZF-9000012 a zálohovou fakturu č. 9000011. Tyto faktury dle žalobce prokazují, že přefakturoval zdanitelná plnění přijatá od společností Svoboda Press a CASUS DIRECT MAIL společnosti TOWN. Žalobce je tedy toho názoru, že bylo prokázáno, že tato plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce, a tudíž mu nenáleží nárok na odpočet DPH.
106. Žalovaný se k dané věci podrobně vyjádřil v bodech [65] až [80] napadeného rozhodnutí. Žalobci se nepodařilo prokázat, že by zdanitelná plnění přijatá od výše uvedených dodavatelů využil pro svou ekonomickou činnost. Jak žalovaný uvedl v bodech [70] a [79] napadeného rozhodnutí, nepovažuje zálohové faktury předložené žalobcem za důkaz, který by to mohl osvědčit, a to zejména pokud se jedná o důkaz jediný. Jelikož nedošlo ke dni vystavení zálohové faktury k uskutečnění zdanitelného plnění ani k přijetí úplaty, nejedná se v jejich případě o daňové doklady. Pokud by měly zálohové faktury posloužit k osvědčení tvrzení žalobce, měly by na ně navazovat další dokumenty, jako je například daňový doklad s vyúčtováním, doklad o úhradě a účetní knihy. Jak ovšem plyne ze spisového materiálu, v knize pohledávek za rok 2019 sestavené ke dni 31. 12. 2019 žádné daňové doklady pro společnost TOWN nejsou evidovány. Zdanitelná plnění by také musela být uvedena v kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období, což se rovněž nestalo. S tímto závěrem se městský soud plně ztotožnil.
107. Soud závěrem také zdůrazňuje, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat to, co již bylo vyřčeno. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (srov. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3 As 46/2014 – 28, či ze dne 25. 10. 2016, č. j. 7 As 175/2016 – 32).

Závěr a náklady řízení

108. Na základě všech výše uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
109. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 10. února 2025

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu