



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BONUSS-CZ, s. r. o.**, se sídlem Jeseniova 508/25, Praha 3, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 10589/21/5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2023, č. j. 14 Af 28/2021-121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2017 ve výši 2 110 920 Kč a stanovil penále 422 184 Kč a platebními výměry vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 2 377 878 Kč a březen 2017 ve výši 1 487 780 Kč. Podle finančního úřadu žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění v podobě pronájmu kopírovacích strojů, reklamních a propagačních služeb od společností Orange Production s.r.o., se sídlem Růžová 972/1, Praha 1 (Orange), Larbert Trade s.r.o. (nyní zaniklá společnost, dříve sídlem Nademlejnská 600/1, Praha 9; Larbert) a APPSTORES

HOLDING LIMITED, odštěpný závod (nyní zaniklý odštěpný závod, dříve sídlem Rybná 716/24, Praha 1; APPSTORES HOLDING LIMITED).

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (napadené rozhodnutí) tyto platební výměry změnil tak, že doměřenou daň za leden 2017 snížil na částku 1 186 920 Kč a penále na 237 384 Kč, výši vyměřené daně za únor 2017 změnil na 1 453 878 Kč a výši vyměřené daně za březen 2017 na 563 780 Kč. Žalovaný totiž uznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od společnosti APPSTORES HOLDING LIMITED.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze (městský soud), který ji zamítl rozsudkem ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 28/2021-79. NSS však tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 17. 8. 2023, č. j. 2 Afs 203/2022-57. Městský soud podle kasačního soudu zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, protože nereagoval nejdříve na námitku žalobkyně, jejíž podstatou bylo tvrzení, že správce daně založil své pochybnosti (na základě nichž měla být žalobkyně povinna prokázat, že příslušná plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu) nepřipustně na tom, že žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně totiž namítala, že správce daně po ní nemohl požadovat doložení dalších důkazních prostředků předtím, než prokázal konkrétní důvodné pochybnosti vedoucí k aktivaci jejího důkazního břemene.

[4] V následném řízení městský soud žalobu shora označeným rozsudkem znovu zamítl. Nejdříve se zabýval otázkou přenesení důkazního břemene na daňový subjekt a dospěl k závěru, že ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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. V bodě 57 napadeného rozsudku upřesnil, že „[p]okud žalovaný v bodech 16, 28, 37 a 40 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 primárně předložených dokladů). Spor se tedy netýká přenášení důkazního břemene, ale otázky, zda správce daně unesl své důkazní břemeno. Ohledně rozložení důkazního břemene však žalobkyně i žalovaný zastávají stejný výklad.

[5] Ačkoliv správce daně ve výzvách k prokázání skutečností uvedl, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala přijetí zdanitelných plnění, není tato formulace podstatná. Rozhodné totiž je, že výzvy obsahují konkrétní důvody zpochybňující uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak byla deklarována. Je zřejmé, že správce daně chtěl sdělit, že ani na základě dalších důkazů, které shromáždil, není uskutečnění zdanitelného plnění dostatečně prokázané. Podle městského 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

pokračování

subjektem. Správce daně proto nevyžadoval po žalobkyni nepřipustně doložení dalších důkazů nad rámec formálně bezvadných daňových dokladů.

[6] Městský soud dále podrobně rozebral provedené dokazování a skutková zjištění učiněná správními orgány ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním, která měly žalobkyni poskytnout společnosti Orange a Larbert. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesporně 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 následně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala přijetí konkrétních zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.

[7] Nedůvodnou shledal městský 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.

[8] 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 došlo k zatemnění celého 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 neznamená, 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. Argumentace účastníků řízení

[9] Proti rozsudku městského soudu (napadený rozsudek) podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

II. a) Kasační stížnost

[10] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu, že správce daně unesl své důkazní břemeno a relevantně zpochybnil přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů Orange a Larbert, jak byla deklarována. Neprokázal skutečnosti takového charakteru, aby vedle nich tvrzení stěžovatelky neobstála. Ve výzvách ze dnů 31. 10. 2017 (výzva 2), 4. 3. 2019 (výzva 3) a především ze dne 21. 9. 2017 (výzva 1) však takové pochybnosti obsaženy nejsou, a důkazní břemeno tudíž na stěžovatelku nemohlo přejít.

[11] Podle stěžovatelky byl nosným důvodem pochybností vyjádřených ve výzvách k prokázání skutečností fakt, že nepředložila správci daně důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. To zdůrazňoval také

městský soud v předchozím rozsudku, který zrušil NSS. 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.

[12] Stěžovatelce však před vydáním výzvy nemohla vzniknout povinnost dokládat další důkazní prostředky, neboť důkazní břemeno leželo na bedrech správce daně, jak plyne z rozsudku NSS 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 nepřipustné*“. Nesprávná je pak teze městského soudu, že není podstatné, jak správce daně výzvu formuloval. Pochybnosti v ní musí být řádně vyjádřené tak, aby daňovému subjektu sdělil, které konkrétní pochybnosti má vyvracet. Nepřesnou formulaci ve výzvě nelze následně zhojit (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, č. j. 6 Afs 156/2020-57, bod 18).

[13] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť dostatečně nerozlišuje fáze posouzení, zda správce daně vyjádřil dostatečné pochybnosti a zda tyto pochybnosti stěžovatelka dokázala vyvrátit.

[14] Stěžovatelce 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, či jakého bylo druhu. Podle rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt takto formulované pochybnosti nepostačí. Před vydáním výzvy však stěžovatelka žádné další důkazy předkládat nemusela.

[15] Stěžovatelka ve vztahu k plněním poskytnutým společností Orange uvádí, že správce daně vůbec neuvedl, že by z daňových dokladů nevyplýval druh a rozsah plnění. Na str. 25 až 35 výzvy 1 správce daně rekapituluje jednotlivá plnění, tvrzení stěžovatelky a předložené důkazy, aniž by provedl hodnotící úvahy. Své pochybnosti postavil na nedostatečném prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Podobně postupoval správce daně i ve výzvě 2. V této fázi řízení však stěžovatelku žádné důkazní břemeno nad rámec doložení účetních dokladů netížilo. Přesto má stěžovatelka za to, že přijetí zdanitelných plnění prokázala.

[16] I ve vztahu k plněním poskytnutým společností Larbert postupoval správce daně obdobně jako u společnosti Orange. Na str. 36 a 37 výzvy 1 uvádí jednotlivá plnění, avšak

pokračování

bez hodnotících úvah. Ty jsou až na str. 38. Stejně koncipoval i výzvu 2. Ani zde správce daně neprokázal existenci okolností vyžadovaných § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[17] Bez hodnotících úvah ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem dovedl správce daně virtuální sídla společností Orange a Larbert; pouze konstatoval, že místním šetřením nebylo možné zajistit důkazní prostředky. S odkazem na judikaturu správních soudů (rozsudky NSS 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 Larbert na výzvu správce daně (rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, č. j. 22 Af 21/2015-59, a NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34, bod 27, či ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017-34).

[18] Co se týče závěrů o nedostatečném personálním či materiálním zázemí dodavatelů, uvádí stěžovatelka, že tyto skutečnosti nemohou vést k úsudku, že dodavatel plnění nedodal, či být okolností zakládající jakékoli pochybnosti. 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 ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19) městský soud zcela pominul (srov. také rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74). Není rozhodující, kdo fakticky práce prováděl, ale kdo v souladu se smlouvou vůči daňovému subjektu splnění závazku, který vyústil v uplatnění odpočtu DPH, zajistil (viz rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46).

[19] Jestliže městský soud poukazuje na nepřiměřenost ceny za reklamu, stěžovatelka k tomu dodává, že 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 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 odepřít z důvodu nepřiměřené ceny služby. I kdyby ve výzvě byla vyjádřena pochybnost týkající se přiměřenosti ceny, nešlo by o relevantní okolnost.

[20] Zmínka ve smlouvě o „pečlivé cenové kalkulaci“ byla vyjádřením svobody a vážnosti vůle smluvních stran, nikoli odkazem na jiný dokument. Tato skutečnost je tedy bez významu a nezpochybňuje přijetí plnění, jak bylo deklarováno. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že pochybnosti správce daně dále prohlubovalo i to, že smlouvy a faktury neobsahovaly konkrétní předmět plnění.

[21] Z výzev i zpráv o daňové kontrole naopak 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. Také městský soud pak fakticky opřel své rozhodnutí o totéž – stěžovateli vytýkal, že neprokázala auditní

stopu mezi plněním a daňovými doklady. Odůvodnění městského soudu stále stojí na závěru, že pochybnosti správce daně jsou vystavěny na tom, že na základě daňových dokladů a dalších důkazů stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění. Odkaz městského soudu na rozsudek NSS 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.

[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 zákazníkům stěžovatelka doložila záznamy, pro vlastní účely však uchovávala jejich zkrácené verze s ohledem na velikost dat. Podle rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-68, je podnikání činností primárně směřující k dosažení zisku. Smyslem podnikání není ničím neohrazené 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] Pochybnosti správce daně byly vystavěny na nedoložení důkazních prostředků o uskutečnění plnění. Městský soud od obsahu spisu zcela odhlédl a nevysvětlil, proč měla stěžovatelce před vydáním výzvy vzniknout jakákoli důkazní povinnost nad rámec doložení bezvadného účetnictví.

[24] Závěry městského soudu jsou rozporné, neboť u dodavatele Orange by považoval předložení dodacích listů za dostatečné pro uznání nároku na odpočet, zatímco přijetí plnění od společnosti Larbert 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 předložila další důkazy jako konkrétní smlouvy, záznamy z obrazovek, fotografie a vzorky propagačních předmětů od obou dodavatelů. V kombinaci s výpovědí svědka Mareše předložené důkazy prokazují přijetí zdanitelných plnění, jak byla deklarována. 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 NSS ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38).

[25] Stěžovatelka nesouhlasí, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění (a rekapituluje, jaké doklady předložila). Za tato plnění řádně uhradila cenu, která odpovídá ceně uvedené na daňových dokladech. Platby proběhly v bezprostřední časové souvislosti. Poukaz městského soudu, že některé platby byly provedeny na účet, který dodavatel neměl zveřejněn, nemůže zpochybnit přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 4 Afs 26/2021-39.

pokračování

[26] K předloženým vzorkům přebalovacího materiálu, propagačních materiálů a fotografiím z prezentací a akcí apod. 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. Podle stěžovatelky spočívají závěry daňových orgánů na tom, že se neuskutečnila žádná spolupráce s předmětným dodavatelem, a ne nedoložení rozsahu plnění. Jí předložené důkazy dokládají, že se o fiktivní plnění nejednalo.

[27] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka Mareše jako nevěrohodné. Svědek potvrdil, že společnosti Orange a Larbert poskytovaly stěžovatelce deklarované dodávky 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). Skutečnost, že si svědek nevzpomněl na jména brigádníků či své dodavatele, zejména z důvodu časového odstupu, není důvodem pro označení výpovědi jako nevěrohodné. Stěžovatelka odkazuje na závěry rozsudků NSS č. j. 4 Afs 89/2021-74, č. j. 2 Afs 20/2019-46 či č. j. 4 Afs 211/2017-34.

[28] Daňový subjekt netíží důkazní břemeno stran způsobu, jakým dodavatel jeho dodavatele uskutečnil dodávky použité k předmětnému zdanitelnému 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 NSS 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.

[29] 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 nepřipustnému 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 rozpisů a další) prokazuje přijetí zdanitelných plnění od společností Orange a Larbert.

[30] 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 NSS ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70). I Soudní dvůr EU v minulosti trval na prokázání odpovědnosti za daňový podvod, ačkoliv nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH (usnesení ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14, či rozsudek 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.

[31] 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. Byla tedy zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatelky, které nemůže mít jako celek řádnou vypovídací schopnost. Pokud podle soudu byla celá řada podkladů neprůkazných či nevěrohodných, 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 NSS ze dne 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.

II. b) Vyjádření žalovaného

[32] 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 s ní shromáždil podstatné informace. Právě z provedeného dokazování vzešla řada poznatků, které tvrzení stěžovatelky zpochybnily. 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. 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.

[33] Městský soud reagoval na zrušující rozsudek NSS 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 námítky se žalovaný shoduje s odůvodněním napadeného rozsudku a považuje jej za dostatečné. Upozorňuje, že stěžovatelkou citovaná věta bodu 31 zrušujícího rozsudku NSS č. j. 1 Afs 198/2022-78 jasně

pokračování

představuje shrnutí stěžovatelčiny žalobní argumentace, nikoliv vlastní hodnocení věci, navíc se týká paralelní žaloby stěžovatelky v jiné věci, byť obdobné.

[34] 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 s ostatními vedla reálně k tomu, že nebylo možné ověřit konkrétní aspekty uskutečnění zdanitelných plnění přímo u dodavatelů, a přispěla k pochybnostem o uplatněném 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.

[35] 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.

[36] Ve vztahu k „pečlivé cenové kalkulaci“ žalovaný uvádí, že se jedná o důležitou okolnost, protože bylo klíčové zjistit, čemu odpovídá sjednaná cena, od níž se následně odvíjel uplatněný odpočet daně. Stěžovatelčina důkazní volnost navíc nebyla omezena požadavkem předložit konkrétní listinu. Vzhledem k nekonkrétní smluvní dokumentaci a absenci auditní stopy ohledně množství a podoby zdanitelných plnění nebylo možno nárok stěžovatelky osvědčit. Co se týče vysílaného spotu, připouští žalovaný, že kdyby stěžovatelka disponovala v obchodním styku standardními podklady, bylo by dostatečné doložení vzorku či zkrácené verze spotu. Takové podklady však stěžovatelka nepředložila.

[37] 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.

[38] Sumarizující úvaha o hodnocení důkazů nebyla v rámci odvolacího řízení namístě, neboť žalovaný pouze aproboval závěry o důkazech provedených v prvostupňovém řízení.

[39] 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.

[40] Podle žalovaného sice stěžovatelka předložila množství důkazních prostředků, ty však neměly dostatečnou výpovědní hodnotu. Smlouvy neprokázaly realizaci plnění, ale pouze formální 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.

[41] K výpovědi svědka Mareše žalovaný konstatuje, že se konala po uplynutí jediného roku od okamžiku, kdy se dané skutečnosti udály, a týkala se nikoliv nahodilé spolupráce, za kterou společnost, již byl svědek statutárním orgánem, inkasovala nemalé částky. Proto nelze tvrdit, že si svědek zjišťované skutečnosti již nemohl pamatovat. Dále se pak šetřením nepotvrdila tvrzení o pořizování materiálu. Neposkytnutí údajů o brigádnících tedy nebylo jediným důvodem nevěrohodnosti svědecké výpovědi.

[42] Co se týče námitky, 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 nárok nevznikl právě z důvodu, že neprokázala existenci a rozsah zdanitelného plnění.

[43] 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.

II. c) Replika stěžovatelky

[44] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž na několika místech opakuje argumenty z kasační stížnosti a dodává, že je irrelevantní, jak dlouho probíhala kontrola před vydáním výzvy, jejíž obsah je jediný podstatný pro aktivaci jejího důkazního břemene. 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 NSS 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 NSS vyjádřil, že koncipovat pochybnosti tak, jak to v daném případě učinily správní orgány, je nepřípustné.

[45] 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.

pokračování

[46] Z obsahu výzev vůbec nevyplývá, 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 předmětů plnění není pochybností. Rozhodně správce daně u všech plnění neuvedl, že by daňové doklady obsahovaly nekonkrétní předmět plnění.

[47] Stěžovatelka opakuje námitky o rozporu v posuzování dodacích listů dle dodavatele a zdůrazňuje, že své námitky neopřela pouze o jejich existenci. Realizaci plnění potvrdil i svědek Mareš. Řetězec důkazů předložených stěžovatelkou spolehlivě prokazuje přijetí zdanitelných plnění od společností Orange i Larbert, jak bylo deklarováno. Žalovaný je však nesprávně posoudil. Klíčová je zde rozsáhlá výpověď svědka Mareše, která nebyla obecná či nevěrohodná, přičemž drobné nesrovnalosti je nutné přičíst vedle dlouhé doby trvání výslechu („hodiny a hodiny“) časovému odstupu mezi uskutečněním plnění a výpovědí.

[48] 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 NSS 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.

[49] S odkazem na judikaturu NSS zopakovala, že daňové orgány zpochybnily podstatnou část jejího účetnictví, které proto ztratilo jako celek řádnou vypovídací hodnotu o hospodaření stěžovatelky. Podle NSS to však nebylo nezbytné, mohlo by jít i o marginální část účetnictví. Jelikož plnění, z nichž nebyl uznán nárok na odpočet, potřebovala stěžovatelka pro plnění uskutečněná na výstupu, mělo to být zohledněno a daň stanovena správně. I pro DPH by totiž měla platit obdobná zásada jako pro zdanění příjmů (ať dokazováním, či pomůckami), kdy jsou při zdanění výnosu zohledněny i náklady nutné pro jeho dosažení, zajištění a udržení. Za této situace bylo nutné stanovit daň dle pomůcek, nikoli dokazováním.

II. d) Vyjádření žalovaného k replice a doplnění kasační argumentace

[50] Žalovaný v reakci na repliku popsal průběh daňového řízení a setrval na svém dřívějším vyjádření včetně přesvědčení, že výzva k odstranění pochybností, jež vyplynuly kromě kvalitativních nedostatků stěžovatelkou předložených listin i z výsledků jeho vlastní vyhledávací činnosti, byla v pořádku. Dále vysvětlil význam důkazního břemene pro daňové řízení a dosažení cíle správy daní a shrnul, že zdroje možných pochybností správce daně daňový řád nijak neomezuje. Pokud jde o hodnocení důkazů, zopakoval, že proběhlo ve všech souvislostech a je jasné patrné ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí. Úvahy stěžovatelky stran podvodu pokládá za mimoběžné, neboť nedošlo k odepření existujícího nároku, takže je zbytečné uvažovat, zda a kdy je takové odejmutí možné. Neschopnost prokázat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH u některých zdanitelných plnění vypovídací hodnotu účetních záznamů nezpochybňuje, pro pomůcky tak nebylo místo.

[51] Stěžovatelka následně ještě doplnila kasační stížnost o odkaz na rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10 Afs 48/2021-77, bod 38, s argumentem, že výzva správce daně může být spojena s přenosem důkazního břemene na daňový subjekt, pouze pokud je řádně odůvodněna a je z ní patrné, proč a na základě čeho nelze dosavadní důkazní prostředky předložené daňovým subjektem považovat za průkazné, správné či úplné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[52] NSS nejprve hodnotil, zda je kasační stížnost přípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť se jedná o opakovanou kasační stížnost v téže věci po zrušení prvního rozhodnutí krajského soudu, kterou opětovně podala žalobkyně.

[53] Kasační stížnost proti druhému rozsudku krajského soudu je přípustná, pokud se NSS v prvním rozsudku nemohl vyjádřit k meritu věci, tedy například tehdy, vytkl-li krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav či shledal, že je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Odmítnout v takové situaci kasační stížnost by znamenalo odmítnout věcný přezkum rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV.ÚS 136/05, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24).

[54] Právě k takové situaci došlo v projednávané věci. NSS rozsudkem č. j. 2 Afs 203/2022-57 zrušil rozsudek městského soudu č. j. 14 Af 28/2021-79, pro vadu nepřezkoumatelnosti, protože městský soud nereagoval na zásadní žalobní námitku. Nevyjadřoval se tedy k meritu věci, což může učinit až nyní.

[55] Kasační stížnost je tedy přípustná a lze ji projednat.

[56] Kasační stížnost není důvodná.

[57] Úvodem je třeba poznamenat, že obdobnými kasačními námitkami stěžovatelky se již NSS zabýval v rozsudku ze dne 3. 12. 2024, č. j. 1 Afs 220/2023-90, kde posuzoval doměření DPH stěžovatelce za období měsíců dubna až prosince 2016 (časový úsek přímo předcházející nyní posuzovaným obdobím, tedy ledna až března 2017). Předmětem posouzení byla zdanitelná plnění od více dodavatelů než v tomto případě, oběma řízením společným dodavatelem je pouze společnost Orange. V tomto řízení se přezkum soustředí na tvrzená plnění od dodavatelů Orange a Larbert, jejichž jednatelem byl svědek Vlastimil Mareš. Podstata obou sporů je však obdobná, stěžovatelka často používá stejnou či podobnou argumentaci, přičemž i plnění jsou v obou případech velmi blízká či stejná. NSS neshledal důvod se v projednávané věci od svých předchozích závěrů odchýlit, při vypořádání tedy tam, kde je to vhodné, přebírá argumentaci rozsudku č. j. 1 Afs 220/2023-90. Ústavní stížnost stěžovatelky mířící proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 21. 5. 2025, sp. zn. II. ÚS 346/25.

III. a) Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[58] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepovažuje jej za nepřezkoumatelný proto, že by snad městský soud nedostatečně rozlišil

pokračování

jednotlivé fáze posouzení, tedy dostatečnost vyjádření pochybností správcem daně ve výzvách a adekvátnost reakce stěžovatelky. Z napadeného rozsudku zřetelně vyplývá, jak se k těmto otázkám městský soud jednotlivě postavil a k jakému dospěl závěru.

[59] Obdobně jako městský soud, ani NSS nebude opakovaně odpovídat na tytéž námitky stěžovatelky vztahující se k plnění od různých dodavatelů. Jakmile se s určitou otázkou či odkazovanou judikaturou jednou vypořádá, nebude již na argumenty stěžovatelky uplatněné opakovaně ve vztahu k jinému dodavateli znovu se vši důkladností reagovat. NSS upozorňuje, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní (kasační) argumentaci a obecně zmíněné tvrzení a ty obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní (kasační) argumentace (srov. např. rozsudek NSS 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 NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, 194/2004 USn.) Touto optikou je třeba hledět jak na vypořádání žaloby, tak i kasační stížnosti v nyní posuzované věci.

[60] 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 úkolem soudu vypořádávat každý takový odkaz či citaci judikatury (s níž se ovšem předtím seznámil).

[61] Obdobně vyvozuje stěžovatelka kategorické závěry z jednotlivých argumentů městského soudu. Např. pokud soud vytykal 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 a svůj tvrzený nárok. 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.

[62] Stejně tak není napadený rozsudek vnitřně rozporný proto, že podle soudu stěžovatelka své prvotní důkazní břemeno unesla, ale zároveň jí vytyká, že z daňových dokladů nevyplýval konkrétní rozsah plnění, které jí mělo být poskytnuto. NSS 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.

[63] 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 NSS 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 NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 As 69/2016-24, a 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.

III. b) Ke konstrukci pochybností správce daně

[64] 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 stěžovatce nepřípustně požadovaly doložit faktické uskutečnění zdanitelných plnění ještě před tím, než došlo k aktivaci jejího důkazního břemene. V této souvislosti je třeba upozornit, že NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2022-78 neposoudil závěry správce daně tak, jak se uvádí v kasační stížnosti (tento rozsudek, na který navázal rozsudek NSS č. j. 1 Afs 220/2023-90, se sice týkal doměření DPH stěžovatelce za období měsíců dubna až prosince 2016, nicméně podobnou formulaci lze nalézt i dřívějším zrušujícím rozsudku NSS v této věci č. j. 2 Afs 203/2022-57, bod 8). Věta z bodu 31, kterou stěžovatelka opakovaně cituje, není posouzením věci ze strany soudu, ale rekapitulací námitky, kterou městský soud opomněl vypořádat. Proto kasační soud jeho předchozí rozsudky v obou paralelních věcech zrušil pro nepřezkoumatelnost. Jak plyne z následujícího textu odůvodnění obou kasačních rozhodnutí, NSS 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 NSS také žalovaný (jak plyne z jeho vyjádření ke kasační stížnosti). Stěžovatelčin výklad je tudíž zjevně účelový.

[65] 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

pokračování

v předchozím rozsudku. Jakkoliv stěžovatelka namítá, že městský soud původně označil za hlavní pochybnost, že 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.

[66] Nejvyšší správní soud se s názorem městského soudu ztotožnil. Stěžovatelka ve své argumentaci nereflektuje 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.

[67] Podle ustálené judikatury NSS 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, respektive 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 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 nesměl následně použít k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu (a tedy ani efektivně využít dosavadní činnost). Jednoduše by se prováděná daňová kontrola stala zbytečným a neúčelným shromažďováním důkazních prostředků.

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

III. c) Ke konkrétním pochybnostem o existenci a rozsahu zdanitelných plnění

[69] Ve výzvě 1, která se týká mimo jiné plnění od společnosti Orange za zdaňovací období leden 2017 a plnění od společnosti Larbert za zdaňovací období leden a březen

2017, správce daně 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 popsaná 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. Stěžovatelka platila v hotovosti či na nezveřejněné účty a opakovaně se účastnila s dodavateli totožného obchodního modelu s parametry shodného charakteru. S osobou jednajícím za dodavatele (v obou případech byl jednatelem Vlastimil Mareš vyslechnutý jako svědek) měli zástupci stěžovatelky dlouholeté osobní vztahy. Společnosti Orange a Larbert jsou nespolehlivými plátcí.

[70] Ve výzvě 2, která se týká mimo jiné plnění od společností Orange a Larbert za zdaňovací období únor 2017, správce daně uvedl obdobné pochybnosti jako ve výzvě 1, ostatně i jejich výroky jsou obdobného znění. Zejména na str. 9 a 12 výzvy ve vztahu k dodavatelům Orange a Larbert uvedl, že tyto společnosti mají virtuální sídla, správci daně se nepodařilo zjistit žádné jejich technické, materiální a personální zázemí. Stěžovatelka platila společnosti Orange v hotovosti nebo na neveřejný účet, společnosti Larbert na neveřejný účet.

[71] V kontextu těchto popsaných skutečností je pak třeba vykládat také jednotlivě popsaná zjištění a pochybnosti uvedené u konkrétních 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 velmi podobné.

[72] 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.

[73] 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). Pochybnosti u záznamů z LED obrazovek spočívaly mimo shora popsaného také v absenci předávacích protokolů. Stěžovatelka k tomu pak předložila záznamy pouze v nepatrném rozsahu oproti tomu, co bylo ujednáno (např. 2 minuty ze sjednaných 120 u dodavatele Larbert, jak uvádí v bodě 13 napadeného rozsudku městský soud a jak plyne ze str. 11 výzvy 2, či 29 minut ze

pokračování

sjednaných 600 u dodavatele Orange, jak plyne ze str. 34 výzvy 1). Typově obdobné nesrovnalosti popsal správce jak u plnění poskytnutých společností Orange, tak i dodavatelem Larbert.

[74] 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. Skutečnost, že stěžovatelka předložila pouze vzorky propagačních materiálů, přitom nebyla klíčovým důvodem pro pochybnosti správce daně. Argument, že zbytek dodávky stěžovatelka „spotřebovala“, tak nemůže na výsledku posouzení nic změnit.

[75] 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 a dodání USB flash disků, ale stěžovatelka předložila pouze vzorek flash disku s logem). Správce daně tak oprávněně konstatoval, že rozsah plnění není zřejmý.

[76] Nejvyšší správní soud nebude dále podrobně ke každému jednotlivému plnění vypočítávat, jaké pochybnosti správce daně konkrétně měl, neboť to není účelem soudního přezkumu. 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.

[77] K výše uvedenému NSS 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon 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 kasačního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je 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 NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42).

[78] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že „plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“ (rozsudek NSS 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 NSS 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.

[79] Závěry rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019-70 stěžovatelka dezinterpretuje, pokud cituje část odůvodnění, kde NSS 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), jíž je přijetí deklarovaného plnění, tedy i v deklarovaném rozsahu.

[80] Odkazuje-li stěžovatelka na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78, je třeba uvést, že v něm NSS 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 či 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 posuzovaný případ, tudíž nejsou v rozporu s citovaným rozhodnutím NSS.

[81] Stěžovatelka vytrhává jednotlivá zjištění a pochybnosti správce daně z celého kontextu popsaného ve výzvěch a poukazuje na to, že podle citované judikatury nemohou jednotlivá zjištění (např. existence virtuálního sídla dodavatele či jeho nedostatečné zázemí) založit důvodné pochybnosti správce daně. NSS 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.

pokračování

[82] Stejně tak NSS nezpochybňuje, že příliš vysoká cena plnění nemůže sama o sobě vést k odepření nároku na odpočet daně. Nicméně správní orgány neodepřely stěžovatelce 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.

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

III. d) K unesení důkazního břemene stěžovatelkou

[84] Předně NSS souhlasí se stěžovatelkou, že důkazní standard, který správní orgány vyžadují po daňovém subjektu, nesmí být přemrštěný, a že tedy po stěžovatelce 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 nereflektuje konkrétní skutkové okolnosti jednotlivých kauz a požaduje po NSS, aby z těchto obecných východisek dovodil pro nyní posuzovanou věc totožné závěry, ačkoliv se zakládá na jiném skutkovém stavu. Např. rozsudek č. j. 7 Afs 70/2023-37, jehož část stěžovatelka v kasační stížnosti citovala, 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. NSS 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.

[85] 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.

[86] K reklamním plněním spočívajícím v poskytnutí záznamů z LED obrazovek, které měla stěžovatelka obdržet od společností Orange i Larbert, 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 NSS 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 NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37).

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

[88] 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 svědka. Rovněž to, že při posouzení věrohodnosti výpovědi zohlednily skutečnost, že svědek nedoložil svá tvrzení, jak přislíbil, 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.

[89] Nejvyšší správní soud odkazuje v detailech na hodnocení obsahu výpovědi provedené v napadeném rozhodnutí a napadeném rozsudku a uvádí, že obsah výpovědi pana Mareše ani 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 jednu z nich a tvrdit, že závěry opřené o vytýkanou skutečnost neobstojí.

[90] Námitka stěžovatelky, že správce daně prověřoval tvrzení svědka 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 Orange i Larbert i panu Marešovi, a to jak u společnosti

pokračování

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 svědek hovořil o „Datartu“, je naopak postup správce daně, který informace prověřil u obou subjektů, projevem jeho důslednosti. Je třeba přisvědčit stěžovateli, že městský soud na tuto námitku skutečně výslovně nereagoval. O nepřezkoumatelnost však nejde tehdy, pokud je námitka, kterou soud pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní (viz rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31). NSS 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 svědka, s ohledem na všechny správce daně zjištěné skutečnosti, bylo správné. S tím se městský soud vypořádal.

[91] Co se týče ceny za reklamní plochu (plachtu) a za reklamu na TV obrazovkách, které zjistil správce daně při místním šetření na dané adrese (ceny byly uvedeny ve výloze), je zřejmé, že cena se musela týkat plachty na domě nacházejícím se na této adrese a obrazovek v této provozovně. Tato nabídka pak odpovídala tomu, co mělo být stěžovateli poskytnuto dle předložené dokumentace. Je tudíž nepatřičné vytýkat správci daně, že blíže nezkontroloval, zda se cena ve výloze týkala stejné reklamní plochy jako v případě stěžovatelky (k tomu podrobněji bod 82 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. personální propojení dodavatelů, nebo popsaný opakující se obchodní model, kdy postupně různé subjekty měly stěžovateli poskytnout za stejných podmínek totéž plnění – pronájem kopírovacího stroje, velkoplošná reklamní plachta, nahrávání LED obrazovek).

[92] 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 NSS již v bodě [72] tohoto rozsudku, dle daňových dokladů a smluv měla společnost Orange poskytovat stěžovateli různé reklamní předměty a služby za souhrnnou cenu bez určení množství jednotlivých předmětů a rozsahu služeb. Jestliže pak stěžovatelka předložila správci daně 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 stěžovateli 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. Lze přitom souhlasit se žalovaným, že stěžovatelka nebyla nijak omezována v tom, jakým způsobem prokáže proces výše zmíněné cenové kalkulace, tedy nebylo nezbytně nutné předložit

specifický dokument. I kdyby tedy stěžovatelka prokázala poskytnutí plnění alespoň částečně, nebylo by možné příslušnou část nároku na odpočet daně vyčíslit.

[93] 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. Navíc je stěžovatelka doložila jen k několika málo plněním od společnosti Orange (nikoli dodavatele Larbert, jak uvedla v kasační stížnosti), 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 s tím stačit k unesení důkazního břemene u řádně zpochybněných zdanitelných plnění. Nestačilo prokázat existenci nějakého plnění, ale konkrétního plnění v konkrétním rozsahu. Tomu stěžovatelka nedostála. Navíc argument, že svým zákazníkům stěžovatelka doložila záznamy, ale pro vlastní účely uchovávala jejich zkrácené verze s ohledem na velikost dat, stěžovatelka neuvedla v žalobě, ač tak učinit mohla, tato námitka je proto nepřípustná a NSS se jí nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

[95] 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 vědět nebo vědět měla a mohla.

[96] 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 tehdy, jsou-li naplněny formální i hmotněprávní podmínky. Tento právní názor vychází z dlouhodobé judikatury NSS, 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 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 NSS ze dne 11. 6. 2021,

pokračování

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.

[97] 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, bodě 17, dospěl NSS k závěru, že z citované judikatury nevyplývá povinnost správních orgánů prokazovat daňovému subjektu účast na daňovém podvodu, pokud nebyl prokázán rozsah plnění.

[98] 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 narušená 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.

[99] 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 (navazující argumentace o potřebě zohlednit ve vztahu ke zpochybněným plněním i plnění uskutečněná na výstupu doplněná v replice je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se neobjevila v žalobě, a navíc byla doplněna po koncentraci podle § 106 odst. 3 s. ř. s.). Protože však nejde o doslovné zopakování žalobní argumentace, NSS tuto námitku nepovažuje za nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., ale adekvátně její obecnosti ji vypořádává. Za dostačující považuje odkázat 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 NSS ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016-40).

[100] 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 zpochybněno celé účetnictví stěžovatelky a (kromě neprokázání nároku na odpočet daně) bylo možné daň bez problémů stanovit dokazováním. Námitka tudíž není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[101] Na základě výše uvedeného dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[102] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 23. října 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u