

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **HALIBURTON s.r.o.**, IČ 27237541, se sídlem Tulešická 458/4, Praha 5, zast. BD Consult, s.r.o., IČ 25615955, se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2013, č. j. 10035/13/5000-14305-708158, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2017, č. j. 8 Af 31/2013 - 63,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2017, č. j. 8 Af 31/2013 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2013, č. j. 10035/13/5000-14305-708158, změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20. 8. 2012, č. j. 474542/12/009513107875, tak, že vyměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 11.365 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na blíže specifikovaný účet správce daně. V ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

[2] Žalovaný poukázal na skutečnost, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů v daňovém přiznání za měsíc srpen 2010, neboť poměr uskutečněných a přijatých plnění činil pouze 0,005. Z tohoto důvodu správce daně žalobkyni vyzval k tomu, aby prokázala skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Doplnil, že při podávání výzvy plně postačí, že měl správce daně důvodné podezření o skutečnostech tvrzených v daňovém

přiznání. Vysvětlil, že výzva k odstranění pochybností nebyla nesrozumitelná, ani neurčitá, o čemž svědčí i to, že na ni žalobkyně reagovala. Podotkl v této souvislosti, že Pokyn MF DS-75 byl ke dni 31. 5. 2008 zrušen. Dále uvedl, že správce daně nerozšiřoval při vydávání výzev ve smyslu § 31 odst. 9 a § 43 zákona o správě daní a poplatků, resp. ve smyslu § 92 dost. 4 daňového řádu, své pochybnosti, ale toliko požadoval prokázat skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání, resp. některé skutečnosti více vysvětlit.

[3] Žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila správci daně toliko formální doklady a že pochybnosti o poskytnutí plnění od společnosti PWD, s.r.o. nebyly odstraněny. Jelikož nebylo prokázáno poskytnutí plnění, správce daně sdělil žalobkyni výsledky postupu k odstranění pochybností a následně na základě dalšího důkazního návrhu ze strany žalobkyně zahájil daňovou kontrolu. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že je primárně na žalobkyni, aby poskytnutí plnění prokázala a to i v situaci, kdy má správce daně při svém rozhodování vycházet ze zásady materiální pravdy. K námitce, že správce daně porušil Pokyn Ministerstva financí ČR D-114, žalovaný sdělil, že uvedený pokyn byl bez náhrady zrušen Pokynem Ministerstva financí ČR D-345. Dále konstatoval, že žalobkyně nese břemeno tvrzení i důkazní ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění. Poukázal na skutečnost, že žalobkyně předložila řadu formálních dokladů, aniž by prokázala poskytnutí plnění. Proto správce daně správně požadoval prokázání faktického poskytnutí zdanitelného plnění. Žalovaný uvedl, že prohlášení jednatele společnosti PWD, s.r.o. Martina Bureše obsahuje toliko tvrzení o splnění zdanitelného plnění, které musí být podloženo důkazem. Dále shrnul skutečnosti plynoucí z výpovědi Martina Bureše tak, že jeho výpověď byla nekonkrétní a neurčitá s tím, že není důkazem o poskytnutí zdanitelného plnění. K předloženým listinným dokladům žalovaný konstatoval, že prokazují toliko finanční toky, aniž by osvětlily, zda k poskytnutí plnění došlo. Některá tvrzení žalobkyně jsou v rozporu s předloženými doklady. Žalovaný v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobkyně v písemnosti ze dne 20. 12. 2010 uvedla, jakým způsobem byly jednotlivé přijaté faktury uhrazeny, resp. že faktura č. 18/10 doposud uhrazena nebyla. Rozpor podle žalovaného však spočívá v tom, že předložené příjmové pokladní doklady sice uvádějí úhradu jednotlivých přijatých faktur (10PV 294 úhrada fa č. 16/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 296 úhrada fa č. 17/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 301 úhrada fa č. 18/10 ve výši 300.000 Kč), avšak v jiné výši, než na jakou byly faktury vystaveny. Podle tvrzení žalobkyně měla být faktura č. 17/10 uhrazena převodem částky 21.000.000 Kč do advokátní úschovy a následně byl vydán pokyn k jejímu vyplacení oprávněnému, kterým podle smlouvy o advokátní úschově ze dne 3. 8. 2010 byla společnost PWD, s.r.o. Žalovaný upozornil, že předmětná částka byla na základě šeku ze dne 9. 9. 2010 vyplacena Martinu Burešovi, který zde byl identifikován svým rodným číslem, občanským průkazem a bydlištěm T. X, Č., aniž by v šeku bylo uvedeno, že částka má být vyplacena oprávněné společnosti PWD, s.r.o. Správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňují vyplacení částky Martinu Burešovi, přičemž z tohoto důvodu považují za nadbytečné provádět výslech svědka JUDr. J. B., který byl tomuto vyplacení přítomen. Žalovaný doplnil, že předložený šek či jiný doklad o platbě nicméně neprokazuje, že by společnost PWD, s.r.o. fakticky poskytla deklarované zdanitelné plnění. Podle žalovaného rovněž doklady poskytnuté společností Premier Asset LLC nijak neprokazují, že by zdanitelné plnění společnost PWD, s.r.o. uskutečnila. Existovala zde sice kupní smlouva mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o., ale samotné poskytnutí plnění záviselo podle vyjádření společnosti Premier Asset LLC až na úplném zaplacení

kupní ceny, a protože kupní cenu zaplatila, resp. doplatila, až žalobkyně, byla proto veškerá práva uvolněna ze strany společnosti Premier Asset LLC přímo žalobkyni. Pokud tedy zmíněná práva byla uvolněna přímo žalobkyni, společnost PWD, s.r.o. na předmětném programu žádnou přidanou hodnotu neprovedla. To, že práva byla uvolněna přímo žalobkyni, potvrzují i předložené doklady, a to zejména kupní smlouva ze dne 30. 4. 2010 s iniciací od 1. 8. 2010, i související faktura, která byla vystavena dne 1. 7. 2010 s tím, že ji společnost PWD, s.r.o. nezaplatila a práva jí tudíž nebyla uvolněna.

[4] Žalovaný doplnil, že až následně dne 3. 8. 2010 společnost PWD, s.r.o. uzavřela kupní smlouvu s žalobkyní. Poukázal na to, že z prohlášení Martina Bureše ze dne 1. 4. 2011, plyne, že měl po koupi software přeložit do češtiny, zajistit prospekty, DVD s demoverzemi a provést řadu příprav spojených s prodejem a propagací prodeje v ČR s tím, že tento produkt považuje za své autorské dílo. Další rozpory podle žalovaného vyplývají i z deklarovaného způsobu převzetí předmětu smlouvy, kdy žalobkyně do protokolu ze dne 22. 3. 2011 uvedla, že bedna s DVD jí byla předána začátkem srpna v Praze, avšak Martin Bureš ve svém prohlášení ze dne 1. 4. 2011 tvrdil, že šlo o nehmotné právo, které není vázáno na fyzické předávání, ale že nicméně bylo předáno několik beden s DVD. Doklady poskytnuté společností Premier Asset LLC osvědčují, že k předání mělo dojít pouze elektronickou cestou.

[5] Žalovaný shledal rozpory rovněž ve vyjádřeních žalobkyně, která dne 5. 11. 2010 předložila kupní smlouvu týkající se prodeje autorských práv s tím, že v písemném vyjádření ze dne 20. 12. 2010 uvedla, že předmětem plnění byl nákup zboží určený k dalšímu prodeji, a do protokolu ze dne 7. 2. 2011 opět uvedla, že předmětem prodeje byla autorská práva. Následně žalobkyně tvrdila, že v okamžiku koupě vlastnila licenci, která byla použita pouze jako zboží za účelem dalšího prodeje. Do protokolu ze dne 22. 3. 2011 žalobkyně zaznamenala, že si společnost PWD, s.r.o. jako dodavatele vybrala, neboť se jednalo o unikátní projekt a ve výběru dodavatele neměla jinou alternativu. Martin Bureš ve své svědecké výpovědi dne 12. 9. 2011 nicméně uvedl, že si žalobkyni jako odběratele vybral z důvodu převzetí závazku ve vztahu ke koupi softwaru. Nastíněné nesrovnalosti podle žalovaného svědčí o tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdila žalobkyně. Při hodnocení důkazních prostředků je podle žalovaného mimo uvedené potřebné přihlédnout i ke skutečnostem zjištěným správcem daně u společnosti PWD, s.r.o. Žalovaný doplnil, že u společnosti PWD, s.r.o. vzhledem k její nekontaktnosti není možné ověřit evidenci pro daňové účely, zaúčtování dokladů, zaúčtování vyplacených částek, zahrnutí do přiznání k DPH, neboť uvedená společnost svému správci daně uskutečnění zdanitelného plnění neprokázala. Tyto závěry však nejsou rozhodující pro neuznání nároku na odpočet u daňového subjektu, neboť mají pouze za následek trvání pochybností správce daně. Žalobkyně především neprokázala, že přijala deklarované zdanitelné plnění od společnosti PWD, s.r.o., v důsledku čehož neunesla důkazní břemeno. Žalovaný podotkl, že odkaz správce daně v rámci zprávy o kontrole na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 94/2006 - 87 a č. j. 5 Afs 53/2008 - 77 není příléhavý, neboť jednání žalobkyně nebylo posuzováno jako zastřený právní úkon či zneužití práva. K námitce žalobkyně, že byl narušen princip neutrality DPH, neboť na jedné straně nebyl uznán nárok na odpočet DPH a na straně druhé správce daně uznal uskutečnění plnění slovenskému odběrateli, žalovaný konstatoval, že se zmíněný princip uplatní pouze tam, kde nedochází k porušování povinností stanovených daňovými

předpisy, což není případ projednávané věci, neboť žalobkyně neprokázala, že přijala deklarované zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Žalovaný uzavřel, že případná nová svědecká výpověď Martina Bureše by na výsledku daňového řízení nemohla nic změnit, neboť svědek již byl vyslechnut, žalobkyně byla výpovědi přítomna a v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu jí bylo umožněno klást svědkovi otázky.

[6] Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil. Uvedl, že správce daně ani žalovaný dostatečně nezpochybnili předložené doklady a provedené důkazy v takovém rozsahu, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně a žalovaný primárně zaměřili svoje dokazování a následně vyjadřované pochybnosti na okolnosti finančních toků mezi žalobkyní a společností PWD, s.r.o. (jakož i mezi žalobcem jako prodávajícím a společností MIJA TRANS s.r.o. jako kupujícím), s tím, že mají finanční toky za prokázané, avšak existují pochybnosti o tom, zda proběhlo plnění mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. Soud odmítl hodnocení výpovědi svědka Martina Bureše, který si při výslechu nepamatoval, kdy a kde byla uzavřena smlouva s žalobcem, z jakého důvodu byly společností PWD, s.r.o. vystaveny dvě faktury pod č. 16/10, neboť uvedené skutečnosti nestačí ke znevěrohodnění tohoto svědka, zejména jestliže v době provádění výslechu uplynul od uzavření kupní smlouvy společnosti PWD, s.r.o. s žalobkyní více než rok. Podle soudu Martin Bureš s jednatelem žalobkyně jednal opakovaně na více různých místech, proto není nepravděpodobné, že si nevybavil, kde a kdy došlo k uzavření smlouvy s žalobkyní. Neznalosti Martina Bureše o podrobnostech fakturace soud vysvětlil tím, že společnost PWD, s.r.o. využívala služeb externí účetní P. L., což je skutečnost známá i správci daně. Soud odmítl hodnocení správce daně na straně 4 zprávy o daňové kontrole, že ve výpovědi svědka Martina Bureše jsou značné nesrovnalosti a některá jeho tvrzení nejsou pravdivá, neboť tento závěr není podložen žádným odůvodněním.

[7] Podle soudu správce daně a žalovaný kladli k tíži žalobkyně, že společnost PWD, s.r.o. byla nekontaktní. V této souvislosti soud proto doplnil, že správce daně měl dle správního spisu ve své dispozici ode dne 11. 4. 2011 plnou moc od společnosti PWD, s.r.o. pro P. L., a to ke všem právním úkonům před finančními úřady v České republice, přičemž správci daně ani žalovanému v případě dalších pochyb nic nebránilo předvolat P. L. k jednání, popř. provést novou svědeckou výpověď Martina Bureše. Podle soudu byla Finančnímu úřadu v Břeclavi plná moc společnosti PWD, s.r.o. pro P. L. doručena spolu s přípisem Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 13. 4. 2011, a proto měl Finanční úřad v Břeclavi předvolat k jednání P. L. jako zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. Správce daně pochybil, jestliže se vůbec nepokusil předvolat k jednání či jiným způsobem požádat o vyjádření zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. (ať už sám nebo prostřednictvím dožádaného správce daně), jejíž plnou moc měl ve své dispozici již ode dne 11. 4. 2011, a následně učinil nesprávný závěr o nekontaktnosti společnosti PWD, s.r.o.

[8] Soud konstatoval, že správce daně ani žalovaný nevznesli dostatečně důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění mezi společností PWD, s.r.o. a žalobkyní. Podotkl, že žalobkyně předložila kupní smlouvu mezi společností PWD, s.r.o. a žalobkyní, v níž bylo výslovně stanoveno, že ke dni podpisu kupní smlouvy prodávající předmět smlouvy předal a kupující jej převzala. Soud se ztotožnil se žalobkyní, že tato smlouva představovala zároveň i předávací protokol. Doplnil, že jednatel žalobkyně

srozumitelně při ústním jednání dne 22. 3. 2011 vysvětlil, že autorská práva byla předána na základě kupní smlouvy čipem USB, přičemž svědek Bureš při svém výslechu dne 12. 9. 2011 uvedl, že k předání autorských práv došlo „elektronickým kódovaným klíčem." Podle soudu žalovaný na straně 15 napadeného rozhodnutí spatřuje rozpory v tom, že předmětem smlouvy byl převod autorských práv, která jsou nehmotné povahy, avšak žalobkyni byly předány bedny s DVD, jak připustil jednatel žalobkyně při ústním jednání před správcem daně dne 22. 3. 2011. Soud zhodnotil, že z kupní smlouvy a vyjádření jednatele žalobkyně i Martina Bureše je zřejmé, že předmětem smlouvy byl skutečně převod autorských a licenčních práv, jež jsou nehmotné povahy, a na DVD byly demoverze programu, databáze a šablony webových stránek. Soud z uvedeného učinil závěr, že autorská práva nebyla žalobkyni převedena prostřednictvím DVD, neboť na nich byly pouze doprovodné programy (demoverze) a soubory, přičemž z tohoto důvodu soud neshledal ve vyjádřeních žalobkyně rozpor. Dále soud podotkl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukazoval kupříkladu na nesrovnalosti v některých finančních transakcích (např. ve smlouvách mezi žalobcem a společností Beaver Administration & Consultiong, LLC o půjčce a o postoupení pohledávek), načež žalovaný ovšem dospěl k závěru, že vyplacení kupní ceny Martinu Burešovi považuje za prokázané. Uvedené nesrovnalosti podle soudu nijak nezpochybnily uskutečnění zdanitelného plnění mezi společností PWD, s.r.o. jako prodávající a žalobkyní jako kupující. Ani skutečnost, že jednání nikdy neprobíhala v sídle společnosti PWD, s.r.o., jak zdůraznil správce daně, ale v restauracích, jak připustila i žalobkyně, nezpůsobuje dostatečně důvodné podezření, že by se ze strany žalobkyně a společnosti PWD, s.r.o. mělo dojít k účelové transakci za účelem získání nadměrného odpočtu.

[9] Soud dále uvedl, že správce daně a žalovaný zpochybňovali, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. V rámci daňové kontroly bylo správci daně předloženo vyjádření společnosti Premier Asset LLC, kde je uskutečnění tohoto plnění výslovně potvrzeno, a dále smlouva mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. a faktura společnosti Premier Asset LLC vystavená pro společnost PWD, s.r.o. (tyto dokumenty byly předloženy s úředním překladem z anglického do českého jazyka).

[10] Daňové orgány taktéž po žalobkyni požadovaly, aby doložila okolnosti, za jakých došlo k přijetí zdanitelného plnění od společnosti PWD, s.r.o., tj. plnění spočívajícího v přijetí nehmotných autorských a licenčních práv a vztahujícího se k jazykovému kurzu. Daňové orgány toto požadovaly v situaci, kdy žalobkyně toto zboží již neměla, protože je prodala dalšímu odběrateli, společnosti MIJA TRANS s.r.o., se sídlem Galanta ve Slovenské republice. Podle soudu je zřejmé, že za tohoto stavu věci žalobkyně nemohla mít k dispozici jiné doklady o existenci zboží a o okolnostech, za jakých ho nabyla, než vesměs účetní doklady, které měla k dispozici a které tedy, tak jak je zřejmé z daňového spisu, správci daně předložila. Za těchto okolností v podstatě nebylo podle soudu možné tvrzení žalobkyně o daňových okolnostech vyvrátit nebo zpochybnit či vyvrátit jiným způsobem, než že by správce daně ověřil, zda dodavatel, od kterého měla žalobkyně toto plnění přijmout, skutečně takové plnění poskytnout mohl.

[11] Soud vyhodnotil, že bylo na správci daně, aby zkoumal, zda společnost PWD, s.r.o. mohla software v takové podobě, jak bylo v účetních dokladech uvedeno, a jak žalobkyně

tvrdí, předat, prodat a zda se tak skutečně stalo. Podle názoru soudu takové šetření u společnosti PWD, s.r.o. v náležité míře provedeno nebylo, neboť z celého průběhu daňového řízení je zřejmé, že se správce daně žádnou vhodnou formou nezajímal o účetnictví společnosti PWD, s.r.o, nijak je nepřezkoumal, ačkoliv mu byl poskytnut kontakt na osobu, která podle tvrzení jednatele společnosti PWD, s.r.o. účetnictví pro tuto společnost vedla, což byla P. L. Soud následně vyhodnotil, že *„pokud by v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. byly nalezeny účetní doklady, z nichž by bylo zřejmé, ať už tedy přímo nebo i na základě jejich dalšího ověření, že společnost PWD, s.r.o. předmětný software, který nabyla od dodavatele americké společnosti Premier Asset LLC a který byl původně v cizojazyčné podobě, že si tedy zařídila, obstarala jeho lokalizaci do českého jazyka a doplnila ho dalšími doprovodnými materiály v českém jazyce, které byly potřebné pro jeho použití na českém trhu, pokud by takové doklady v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. byly nalezeny, pak by to podle názoru soudu velmi výrazně posílilo důkazní situaci žalobce, který by mohl takto dokázat, že skutečně zboží v té podobě, jaké přijal a za jaké zaplatil, že je takto přijmout mohl. Naopak pokud by v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. nebyly nalezeny žádné doklady o tom, že by tato společnost předmětnou lokalizaci a případně další doprovodné činnosti lokalizace do češtiny provedla, ať už že by je např. zadala nějakému externímu dodavateli apod., tak by to naopak mohlo důkazní situaci, důkazní pozici žalobce zhoršit, protože nebylo-li by zřejmé, že by společnost PWD, s.r.o. zbožím v té podobě disponovala, pak by samozřejmě byly zpochybněny doklady o tom, že by je mohla převést na žalobce jako svého odběratele.“* Správce daně však žádné podklady v tomto směru neopatřil, ani se nedotazoval Martina Bureše na skutečnosti, které sám uváděl v písemném prohlášení. Správce daně při výslechu svědka Bureše nijak nezjišťoval, jak předmětné zboží, které původně za cenu necelých 10 mil. korun nabyla společnost PWD, s.r.o., bylo následně prodáno žalobkyni za cenu více než dvojnásobnou. Bylo tudíž namístě zjistit, za jakých okolností došlo ke zvýšení hodnoty předmětného zboží, neboť z vyjádření jednatele společnosti PWD, s.r.o. Martina Bureše je zřejmé, že tato společnost vlastně nemá žádné zaměstnance a Martin Bureš je jedinou osobou, která za tuto společnost jedná. Soud doplnil, že svědek k této záležitosti nebyl vyslechnut, přestože žalobkyně v dalším řízení znovu navrhovala jeho opětovný výslech. Soud na rozdíl správce daně vyhodnotil, že by případný opakovaný výslech měl smysl, neboť by zásadně mohl změnit důkazní situaci.

[12] Soud dále shledal nezákonnou výzvu správce daně k odstranění pochybností ze dne 7. 10. 2010, č. j. 290890/10/009513107875, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení. V daném případě správce daně zpochybnil poměr mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními za jediný měsíc (zdaňovací období), aniž by sdělil, na základě jakých skutečností pochybuje o správnosti údajů v daňovém přiznání uvedených. Samotné sdělení o příliš nízkém poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, navíc pouze v jediném zdaňovacím období (měsíci), podle soudu samo o sobě nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti těchto údajů. Proto soud konstatoval, že výzva nevyhovuje zákonným požadavkům. Předpokladem pro řádné uplatnění takové výzvy totiž je, že v ní bude zcela konkrétně řečeno, jaké pochybnosti správce daně má, čeho se tyto pochybnosti týkají a z jakých skutečností pochybnosti vycházejí, což v této výzvě nelze najít v dostatečné míře.

[13] Soud však doplnil, že je v projednávané věci potřebné přihlédnout k tomu, že touto výzvou předmětná daňová záležitost neskončila. Mezi výzvou a finálním vyměřením daně

správce daně provedl celou řadu dalších úkonů, zejména daňovou kontrolu, jíž podle názoru soudu vadnou výzvu zhojil, protože rozhodné skutečnosti pocházejí z dokazování, které bylo provedeno v daňovém řízení, zejména tedy z toho, co správce daně zjistil daňovou kontrolou. Vadná výzva tedy neměla bezprostředně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[14] Soud dále upozornil, že správce daně nevydával další výzvy k odstranění pochybností, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu, které podle zákona i judikatury Nejvyššího správního soudu v rámci již probíhajícího postupu k odstranění pochybností vydávat lze. Jako důvodnou neshledal ani námitku provedení dvou daňových kontrol. Soud doplnil, že žalobkyně správci daně v průběhu řízení poskytla potřebnou součinnost, a proto nemohla být naplněna podmínka postupu vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu.

[15] Soud konstatoval, že „[v] *posuzovaném případě byla výzva k odstranění pochybností žalobci doručena dne 21. 10. 2010 a ke dni 31. 12. 2010 byl pokyn č. D-144 zrušen, tj. za méně než tři měsíce po zahájení vytýkacího řízení. Ode dne 1. 1. 2011 pak pokyn č. D-144 nešlo použít ani pro řízení zahájená za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. a dosavadních pokynů Ministerstva financí, což zjevně vyplývá z pokynu Ministerstva financí č. D-345. Pro postup k odstranění pochybností pak žádným pokynem Ministerstva financí nebyly stanoveny maximální lhůty. Zavedená správní praxe tudíž byla samotným Ministerstvem financí změněna, a to nejen pro žalobce, nýbrž pro všechny daňové subjekty a správce daně ke dni 31. 12. 2010, tj. ještě před uplynutím lhůt stanovených pokynem č. D-144. (...) Ohledně námitky žalobce týkající se porušení pokynu D-144 a zavedené správní praxe soud uvádí, že pokyn Ministerstva financí č. D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení byl zrušen ke dni 31. 12. 2010 pokynem Ministerstva financí č. D-345 ke zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením zákona o správě daní a poplatků. V pokynu č. D-345 je výslovně stanoveno, že od 1. 1. 2011 nebude možno aplikovat některé pokyny řady D, které se na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků odvolávají. Mezi tyto pokyny pak Ministerstvo financí zařadilo právě i pokyn č. D-144.*“

[16] Soud nepřisvědčil námitce, že z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jaké důvody jej vedly k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní, neboť žalovaný stejně jako správce daně uvedl, že důkazy předložené žalobkyní svědčí o peněžních tocích, avšak nijak neprokazují faktické přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně jsou v tomto ohledu přezkoumatelné. Stejně tak je z rozhodnutí žalovaného seznatelná úvaha, proč dospěl k závěru, že nedošlo k překročení stanovených lhůt pro ukončení vytýkacího řízení (z důvodu zrušení pokynu č. D-144 pokynem č. D-345 bez náhrady).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[17] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní se neztotožnil se závěry soudu ohledně přechodu důkazního břemene ze žalobkyně na správce daně. Poukázal na související právní úpravu v daňovém řádu, ze které plyne, že bylo primárně úkolem žalobkyně prokázat poskytnutí zdanitelného plnění. Správci daně vznikly o poskytnutí zdanitelného plnění pochybnosti, a proto provedl

dokazování, v jehož rámci tyto pochybnosti prokázal. V důsledku uvedeného se důkazní břemeno vrátilo zpět na žalobkyni. Zdůraznil, že se věnoval primárně prokazování okolností vztahujících se k předmětu plnění a finanční toky řešil jen v rozsahu skutečností namítaných žalobkyní. Odmítl argument soudu, že měl správce daně provést výslech P. L., které měla obchodního partnera žalobkyně společnost PWD, s. r. o. zastupovat na základě plné moci datované ode dne 1. 4. 2011, což správce daně zjistil dne 11. 4. 2011. Výslech P. L. by nebyl způsobilý vyvrátit skutečnost, že společnost PWD, s.r.o. byla vůči správci daně minimálně do 11. 4. 2011 nekontaktní. Dále stěžovatel doplnil, že daný obchodní případ se měl udát v roce 2010, a proto není zřejmé, jak by případná svědecká výpověď P. L. mohla ovlivnit výsledek řízení. Stěžovatel uvedl, že již dne 4. 3. 2011 bylo zahájeno řízení o zrušení společnosti PWD, s.r.o. s tím, že dne 21. 4. 2011 byl soudem určen likvidátor, který nedisponoval žádnými podklady. Stěžovatel uvedl, že důkazy předložené žalobkyní byly toliko formální a ani provedené svědecké výpovědi pochybnosti neodstranily. Opakovaný výslech Martina Bureše stěžovatel odmítl, neboť uvedený svědek byl již jednou za přítomnosti zástupce žalobkyně vyslechnut. Podle stěžovatele tedy skutkové okolnosti případu byly zjištěny v dostatečném rozsahu.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že unesla důkazní břemeno a finančním orgánům předložila ucelený řetězec důkazů. Žalobkyně popsala skutkové okolnosti případu, zdůraznila, že správce daně nezpochybňuje existenci předmětného programu a flash disku ani jejich prodej odběrateli na Slovensko. Nesprávně však činí závěr, že daný program nenakoupila žalobkyně, a proto nemá nárok na odpočet DPH. Stěžovatel chybně setrval na názoru, že se nepodařilo předmětnou transakci prokázat, přestože žalobkyně předložila maximum důkazů o tom, že transakce reálně proběhla. Žalobkyně upozornila, že stěžovatel nevyhověl ani jejím návrhům na provedení dalších důkazů. Stěžovateli též vytkla, že jeho pochybnosti nejsou nijak definovány a že není schopen své výhrady věcně formulovat. Celý postup správce daně účelově směřoval k tomu, aby žalobkyni na něčem „nachytal“, aniž se řádně zabýval podstatou věci samé. Žalobkyně upozornila také na skutečnost, že není zcela zřejmé, jaké skutečnosti měla při posuzování věrohodnosti obchodního partnera prokazovat. Dále uvedla, že považuje celé řízení za nezákonné, neboť bylo zahájeno výzvou nesplňující zákonné podmínky, a odmítla proto názor soudu, že nezákonnost první výzvy zhojil další procesní postup správce daně. Dále žalobkyně doplnila, že vzhledem k rozsahu prováděného dokazování měla být na místo vytýkacího řízení (postupu pro odstranění pochybností) již zahájena daňová kontrola. Poukázala v této souvislosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která má její závěry podporovat. Dále zmínila, že podle jejího názoru správce daně daň *de facto* vyměřil podle pomůcek, a měl proto zohlednit i nárok na odpočet DPH na vstupu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud před posouzením kasačních námitek pro lepší přehlednost uvede stručný souhrn skutkových okolností celého případu. Spornou otázkou mezi stěžovatelem a žalobkyní je, zda došlo k uskutečnění prodeje autorských práv k licenčnímu serveru GOLD DISK e-learningového výukového programu Premier English, včetně univerzálních práv k jedné generální licenci výrobce, české a slovenské lokalizace produktu a autorských práv k těmto překladům, technické dokumentace, manuálů, grafických návrhů propagačních materiálů, autorských práv k neomezenému užití a rozmnožování těchto materiálů, grafiky a engine k webovým stránkám webového obchodu a zdrojového kódu kompilátoru mezi žalobkyní a společností PWD, s.r.o., Tvrdonice 666, která tento produkt měla získat od americké společnosti Premier Asset LLC, Wyoming, USA. Cena produktu byla sjednána na 28.080.000 Kč a žalobkyně si na základě koupě produktu od společnosti PWD, s.r.o. nárokovala odpočet daně z přidané hodnoty za srpen 2010 ve výši 4.668.635 Kč. Předmětný produkt měla žalobkyně následně prodat společnosti MIJA TRANS s.r.o., Galanta, Slovenská republika.

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem napadeného rozsudku, že správce daně ani žalovaný dostatečně nezpochybnili předložené doklady a provedené důkazy, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu daňové orgány dostatečně důvodně zpochybnily poskytnutí plnění mezi žalobkyní a společností PWD, s.r.o. a důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností přešlo na žalobkyni. Ta však důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění následně neunesla.

[23] Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí zdanitelného plnění mezi ní a společností PWD, s.r.o. Podle Nejvyššího správního soudu provedené dokazování spočívající zejména v předložení důkazních prostředků žalobkyní v jednotlivostech ani v souhrnu neumožňují učinit závěr, že by k poskytnutí zdanitelného plnění došlo. Provedené důkazy jsou totiž v řadě případů ve vzájemném rozporu. Předložené doklady a s tím související dokazování osvědčuje toliko pohyb peněžních toků mezi žalobkyní a společností PWD, s.r.o., resp. mezi společností PWD, s.r.o. a společností Premier Asset LLC, aniž by však bylo prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění. Rozpory se objevují u předložených příjmových dokladů, které sice uvádějí úhradu jednotlivých přijatých faktur (10PV 294 úhrada fa č. 16/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 296 úhrada fa č. 17/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 301 úhrada fa č. 18/10 ve výši 300.000 Kč), avšak v jiné výši, než na jakou byly faktury vystaveny. Podle Nejvyššího správního soudu byla faktura č. 17/10 uhrazena převodem částky 21.000.000 Kč do advokátní úschovy a následně na základě šeku ze dne 9. 9. 2010 vyplacena Martinu Burešovi. Tato samotná skutečnost však nijak neprokazuje poskytnutí zdanitelného plnění. Obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k dokladům poskytnutým společností Premier Asset LLC, neboť neprokazují, že by žalobkyni poskytla plnění společnost PWD, s.r.o. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za zásadní, že na základě kupní smlouvy mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. mělo dojít k předání plnění až na základě úplného zaplacení kupní ceny, přičemž společnost PWD, s.r.o. kupní cenu nikdy neuhradila. Naopak úhradu kupní ceny namísto společnosti PWD, s.r.o. prováděla přímo žalobkyně, což vede k závěru, že podle zmíněné smlouvy předmětné plnění společnost PWD, s.r.o. od společnosti Premier Asset LLC nikdy neobdržela. Nejvyšší správní soud má za to, že pokud měl být předmět plnění předán na základě kupní smlouvy přímo

žalobkyni, společnost PWD, s.r.o. z povahy věci nemohla u předmětu plnění nejen zvýšit jeho hodnotu, ale fakticky nemohla poskytnout žalobkyni žádné zdanitelné plnění, neboť předmětný produkt nikdy neměla ve vlastní dispozici. To, že předmět plnění měl být předán přímo žalobkyni, potvrzují i předložené doklady, a to zejména kupní smlouva ze dne 30. 4. 2010 uzavřená mezi společností Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. a s tím související faktura, která byla vystavena dne 1. 7. 2010 a kterou společnost PWD, s.r.o. nezaplatila. Předmět plnění proto žalobkyni nemohl být nikdy předán.

[24] Jelikož skutečnosti, které plynou z uvedených listinných důkazů, jsou v přímém rozporu s výpovědí a svědeckým prohlášením jednatele společnosti PWD., s.r.o. Martina Bureše, Nejvyšší správní soud se zabýval věrohodností tohoto svědka. Podle Nejvyššího správního soudu lze v obecnosti připustit jako možné, že si Martin Bureš při výslechu skutečně nepamatoval, kdy a kde byla uzavřena předmětná smlouva, z jakého důvodu byly společností PWD, s.r.o. vystaveny dvě faktury pod č. 16/10, protože v době provádění výslechu uplynul od uzavření kupní smlouvy společnosti PWD, s.r.o. s žalobkyní více než rok. Nelze však přehlížet, že existují další skutečnosti svědčící o tom, že výpověď a prohlášení svědka Martina Bureše nemusí být věrohodné. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za významný z hlediska zjištění skutkového stavu věci a posouzení věrohodnosti výpovědi svědka mimo jiné i způsob, jak ke svědecké výpovědi vůbec došlo. Martin Bureš ke správci daně dorazil v doprovodu jednatele žalobkyně, který zcela nestandardně trval na jeho okamžitém výslechu. Následně vypovídal toliko obecně a při dotazech na podrobnosti obchodní transakce takřka výlučně poukazoval na své předchozí svědecké prohlášení, aniž by byl jakkoliv schopen objasnit nejasnosti, které mu správce daně právě ohledně jeho svědeckého prohlášení předestřel. Ve vztahu k důvěryhodnosti svědka nelze ani přehlížet, že společnost PWD, s. r. o. měla celý předmět zdanitelného plnění značně zhodnotit a teprve následně prodat, vzhledem k rozsahu a zaměření podnikání této společnosti za poměrně nadstandardně vysokou cenu. Nejvyšší správní soud považuje za značně nepravděpodobné, že by si svědek okolnosti takto výjimečné transakce takřka vůbec nepamatoval a nebyl schopen nijak reagovat na dotazy správce daně. Daná společnost neměla žádné jiné zaměstnance, takže není zřejmé, jak měla přidané hodnoty dosáhnout, jestliže je z výpovědi jejího jednatele zřejmé, že on sám osobně žádným způsobem předmět plnění nezhodnotil, byť ve svědeckém prohlášení tvrdil něco jiného. Právě s přihlédnutím k výše uvedeným okolnostem má Nejvyšší správní soud značné pochybnosti o pravdivosti tvrzení svědka Martina Bureše ve vztahu k prokázání poskytnutí zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud se zároveň ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že nebylo potřebné provádět opakovaný výslech svědka Martina Bureše, neboť ten byl již jednou vyslechnut zákonným způsobem, avšak jeho výslech zejména z hlediska věrohodnosti jeho obsahu nebyl nijak způsobilý poskytnutí plnění prokázat. Nejvyšší správní soud nepovažuje v této souvislosti za pravděpodobné, že by si při případném dalším výslechu svědek Bureš věrohodně rozpomněl na stěžejní okolnosti případu, a že by bylo tudíž vhodné výslech zopakovat.

[25] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že finanční orgány sice ne zcela přesně posoudily otázku nekontaktnosti společnosti PWD s. r. o. ve vztahu k plné moci poskytnuté P. L., nicméně tato skutečnost nemá za následek nezákonnost rozhodnutí finančních orgánů. Správce daně a žalovaný uváděli, že společnost PWD, s.r.o. byla nekontaktní, v důsledku čehož neměl správce k dispozici žádné důkazy z účetnictví společnosti PWD, s.r.o., které

by osvědčovaly poskytnutí zdanitelného plnění. Z obsahu daňového spisu nicméně vyplývá, že správce daně měl k dispozici ode dne 11. 4. 2011 plnou moc udělenou společností PWD, s.r.o. P. L. ke všem právním úkonům před finančními úřady v České republice. Správci daně ani žalovanému tedy nic nebránilo předvolat P. L. k jednání, popřípadě ji vyzvat k předložení listinných důkazů, které by mohly osvědčit poskytnutí zdanitelného plnění. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně ani doplnění dalších listinných dokladů, kterými měla P. L. podle žalobkyně disponovat, popřípadě výslech P. L. samotné, nebyly způsobilé změnit závěry o tom, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Podle Nejvyššího správního soudu je totiž z hlediska informací, kterými měla P. L. disponovat, významné, že měla v období předmětných transakcí společnosti PWD, s.r.o. obstarávat účetnictví. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně sporná otázka mezi žalobkyní a stěžovatelem neleží v tom, že by žalobkyně, resp. společnost PWD, s.r.o., nepředložila své účetnictví, nebo že by poskytnutí plnění nebylo prokázáno v důsledku vad v účetnictví. Naopak podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně neprokázala, že jí společnost PWD, s.r.o. fakticky plnění poskytla, a to přestože předložila značné množství různých účetních dokladů. V takové situaci předložení dalších účetních dokladů není způsobilé věrohodněji vysvětlit stěžejní záležitosti celé obchodní transakce. Podle Nejvyššího správního soudu je totiž ve vztahu k závěru, podle něhož žalobkyně neunesla důkazní břemeno, rozhodující, že jednatel společnosti PWD, s.r.o. nebyl schopen vysvětlit, jakým způsobem došlo k poskytnutí plnění, neboť byl jedinou osobou působící v rámci společnosti PWD, s.r.o., která měla s předmětem plnění přijít do styku a také jej zhodnotit. Navíc jeho výpověď je v rozporu s jinými listinnými důkazy, a proto nejsou podle Nejvyššího správního soudu případné další účetní doklady (existují-li vůbec) schopné zvrátit již zjištěné skutkové závěry. Jak totiž vyplývá z výpovědi Martina Bureše, měla P. L. vést společnosti PWD, s.r.o. účetnictví, a mohla tudíž mít konkrétnější informace o účetních dokladech, popřípadě o finančních transakcích mezi společností PWD, s.r.o. a žalobkyní, popřípadě mezi společností Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. v rovině účetních dokladů. P. L. však nemohla disponovat bližšími informacemi o tom, zda a jak došlo k faktickému poskytnutí plnění. Správce daně tedy nepochybil, jestliže se vůbec nepokusil předvolat k jednání či jiným způsobem požádat o vyjádření zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. (ať už sám nebo prostřednictvím dožádaného správce daně), jejíž plnou moc měl ve své dispozici již ode dne 11. 4. 2011, neboť její případný výslech, ani případně předložené listinné důkazy, by nebyly způsobilé změnit skutková zjištění.

[26] Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem Městského soudu v Praze, že výzva k odstranění pochybností ze dne 7. 10. 2010, č. j. 290890/10/009513107875, vydaná správcem daně, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení ohledně daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2010, byla nezákonná. Ve výzvě správce daně toliko obecně uvedl, že *„poměr uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění činí pouze 0,005, takže má správce daně pochybnosti, zda jste přijatá plnění použili pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.“* Mimoto žalobkyni vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. S poukazem na rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně žalobkyni nesdělil, na

základě jakých konkrétních skutečností pochybuje o správnosti údajů v daňovém přiznání. Samotné sdělení, že poměr mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními je nízký, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti těchto údajů. Správce daně tedy nesplnil svou povinnost uvést, jaké konkrétní pochybnosti má, čeho se tyto pochybnosti týkají a z jakých skutečností pochybnosti vycházejí. Nicméně v projednávané věci je nezbytné přihlédnout k tomu, že mezi touto výzvou a finálním vyměřením daně správce daně provedl celou řadu dalších úkonů, zejména daňovou kontrolu, čímž nastíněnou vadu zhojil. Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečnosti, které vedly k vydání rozhodnutí finančních orgánů, pocházejí primárně z navazujícího dokazování a z tohoto důvodu nemělo procesní pochybení správce daně vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[27] Ve vztahu k opakovanému vydávání výzev Nejvyšší správní soud uvádí, že z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správce daně dne 7. 10. 2010 vydal výzvu s odkazem na § 31 odst. 9 a § 43 zákona č. 337/1992 Sb. a po 1. 1. 2011 vydal výzvy s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu i v rámci probíhajícího postupu k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu. Rozhodující je v tomto ohledu skutečnost, že správce daně nevydával další výzvy k odstranění pochybností, nýbrž výzvy ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost ani v postupu správce daně, který nejprve zahájil vytýkací řízení (postup k odstranění pochybností), v jehož rámci učinil řadu procesních úkonů, včetně výslechů svědků, a teprve po více než jednom roce na postup k odstranění pochybností navázal s daňovou kontrolou ve smyslu § 85 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu je v dané věci rozhodující, že byla v rámci postupu k odstranění pochybností žalobkyni zajištěna všechna procesní práva, která tato ostatně i uplatňovala. Lze jistě připustit, že správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit dříve, což lze z hlediska dobré správní praxe do budoucna jen doporučit, neboť se jedná o postup daňovým řádem určený pravě pro situace vyžadující komplexní dokazování, jako tomu bylo v případě žalobkyně. Vzhledem k tomu, že správce daně nakonec daňovou kontrolu zahájil a obsah spisu ani námitky žalobkyně neosvědčují, že by předchozí postup správce daně měl vliv na kvalitu prováděného dokazování a na uplatňování procesních práv žalobkyně, Nejvyšší správní soud v kontextu projednávané věci neshledal nastíněný procesní postup správce daně nezákonným.

IV. Závěr

[29] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou před středníkem § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2017, č. j. 8 Af 31/2013 - 63, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí ve věci soud rozhodne i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. května 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu