



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.**, IČO 281 66 787,
sídlem Hradecká 635, 561 69 Králíky,
zastoupené advokátem Pavlem Vyroubalem,
sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5446/19/5300-21442-711458,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5446/19/5300-21442-711458, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně prvního stupně“ či „prvostupňový správce daně“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období roku 2014. Orgány finanční správy neuznaly nárok žalobkyně na odpočet DPH za nájem obloukové haly (bez č. p.) postavené na pozemku evidovaném

v katastru nemovitostí jako st. p. č. 1676 v k. ú. a v obci Králíky (dále též „oblouková hala“) a nárok na odpočet DPH za nájem vozového parku a výrobních technologií, neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti orgánů finanční správy ohledně trvání nájemního vztahu a výše nájemného v případě obloukové haly, resp. pochybnosti ohledně předmětu nájmu a výše nájemného v případě nájmu vozového parku a výrobních technologií. Dále orgány finanční správy neuznaly žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (žalobkyně konkrétně nárokovala ve zdaňovacích obdobích březen až říjen 2014 odpočet daně v celkové výši 2.730.000,- Kč, základ daně 13.000.000,- Kč) od dodavatele JT CENTRUM, s.r.o., DIČ:CZ27103340 (od 20. 5. 2015 LTSB CENTRUM, s.r.o., dále též „JT Centrum“), jelikož předmětná přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu a žalobkyně o této skutečnosti mohla a měla vědět.

2. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5446/19/5300-21442-711458, podala žalobkyně žalobu, v níž ve vztahu k nájemnému (oblouková hala, movité věci) namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť „předložila účetnictví“ a současně „prokázala soulad skutečného stavu se stavem formálně právním“. Žalobkyně též řádně reagovala na všechny výzvy orgánů finanční správy. Pokud přesto orgány finanční správy dospěly k závěru, že jejich pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „objasnění daných nejasností“. Žalobkyně sice připustila, že v průběhu řízení svá tvrzení opakovaně „měnila či korigovala“, zdůraznila však, že takový postup není nezákonný, navíc se jednalo o důsledek „personálních změn v obsazení společnosti“.
3. Ve vztahu k nájmu obloukové haly žalobkyně konkrétně namítla, že „mezi stranami není sporné, že předmětem nájmu je oblouková hala jako celek“, přičemž žalobkyně „dostatečně specifikovala, co a na jakou částku započítává při vystavení daňových dokladů“, naopak žalovaný „nikterak nezduvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“ (to však žalovaný netvrdil – pozn. soudu). Oblouková hala jako celek byla pronajata podle § 663 a násl. zák. č. 40/1964 Sb. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že „není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění“.
4. Pokud jde o nájem automobilů a výrobních technologií, pak „žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nespécifikovala předmět nájmu a výši nájemného“, a proto „v žádném případě není možno tyto položky odstranit z daňové účinných nákladů“ (soud na tomto místě připomíná, že předmětem sporu je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH). Žalobkyně prokazatelně užívala cizí věci, byla proto povinna poskytnout jejich vlastníkovu „protiplnění“. Měl – li žalovaný „pochybnosti o správné výši nájmu“, měl „postupovat případnou korekcí výše nájmu, nikoliv však dehonestací jednotlivých položek týkajících se nájmu“. Žalobkyně též vyjádřila nekonkrétní nesouhlas se závěry orgánů finanční správy, které se týkaly „trubních rozvodů vzduchu“.
5. V neposlední řadě žalobkyně žalovanému vytkla, že jeho rozhodnutí bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně, což je dle žalobkyně nepřipustné.
6. Pokud jde o neuznané nároky na odpočet daně (žalobkyní byl uplatňován nárok na odpočet DPH ve výši 2.730.000,- Kč) z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele JT CENTRUM, s.r.o., DIČ:CZ27103340 (od 20. 5. 2015 LTSB CENTRUM, s.r.o.), žalobkyně nepochybnila, že dodavatel žalobkyně JT Centrum snižoval svoje daňové

povinnosti zahrnováním odpočtů od nekontaktních plátců. Ani takto snížené daňové povinnosti však JT Centrum neplnil a neuhradil celou DPH na výstupu z prodaného plnění (reklama) v roce 2014 (současný nedoplatek na DPH činí 193.880,- Kč, přičemž byl odepsán nedoplatek pro nedobytnost ve výši patnácti miliónů korun; poslední přiznání k DPH bylo dodavatelem JT Centrum podáno v prosinci 2015), nicméně zdůraznila, že dodavatel JT Centrum v roce 2014 neuhradil pouze 193.880,- Kč a orgány finanční správy žalobkyni „*postihují ve výši násobně vyšší než je nedoplatek DPH dovolatele*“, čímž „*zakládají výraznou nerovnováhu v teorii neutrality v principu daně*“. V této souvislosti též žalobkyně poukázala na to, že v roce 2014 nebyl „*žádný z dodavatelů JT Centrum nespolehlivý plátec*“. Taktéž ze skutečnosti, že jednatel dodavatele JT Centrum J. T. vystupuje v 17 společnostech, přičemž 7 z těchto společností skončilo v průběhu let 2003 až 2014 v likvidaci, nelze dle žalobkyně ve vztahu k údajnému podvodu nic vyvozovat, stejně jako z toho, že poté, co místně příslušný správce daně zahájil u dodavatele JT Centrum daňovou kontrolu na DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2013, došlo u tohoto subjektu ke změně jednatele (původně jím byl J. T.), k zániku funkce nového jednatele L. K. došlo ke dni 3. 3. 2016, ke dni 3. 3. 2016 se stal jednatelem Vladimír Ondráček, nynějším jednatelem dodavatele JT Centrum je od 10. 8. 2017 společnost T-FLEX, s.r.o., se sídlem v Bratislavě - městská část Ružinov, Parková 45, Slovenská republika, při výkonu funkce zastoupená Ing. R. B, Slovenská republika.

7. Žalobkyně v žalobě nepopírala, že téměř polovinu nákladů na služby žalobkyně v roce 2014 tvořila předmětná reklama, která účetně snížila provozní výsledek hospodaření žalobkyně více než o polovinu a snížila celkovou daň za šetřené období o 2.850.000,- Kč [žalobkyně odčerpala ze svého vyprodukovaného celkového „hrubého zisku“ (hospodářský výsledek před zdaněním za rok 2014) 55 %]. Nezpochybnila též zjištění orgánů finanční správy ohledně provádění plateb za tvrzené reklamní služby [reklama měla být poskytnuta v roce 2014, 75 % hodnoty nárokovaných zdanitelných plnění souvisejících s reklamou bylo navzdory splatnosti vystavených dokladů v roce 2014 (vždy nejvýše do 7 kalendářních dnů) hrazeno teprve poté, co byla zahájena daňová kontrola (26. 2. 2015), přičemž 8 úhrad reklamy před zahájením daňové kontroly odpovídalo částkám daně z přidané hodnoty, tj. částce 341.250,- Kč, tedy hodnotě, kterou musel dodavatel reklamy uhradit státu, celkem ovšem nadto bylo uhrazeno o 464.005,- Kč méně než bylo fakturováno, dodavatel ze svého účtu prostředky zaslané žalobkyní vybíral v hotovosti atd.] ani jejich závěr, že reklamní plnění nebylo uskutečněno tak, jak bylo dohodnuto ve smlouvě (např. dva závody se vůbec neuskutečnily, sedmkrát auta s reklamními polepy vůbec nestartovala apod.) a ze strany žalobkyně nebyla vyhodnocována efektivita reklamy, žalobkyně však nesouhlasila s tím, že by její počínání bylo možno hodnotit jako ekonomicky iracionální (neboť na základě této reklamy žalobkyně získala „*strategického partnera*“, což dokládala fotokopii nabídky budoucí spolupráce ze strany německé společnosti Eura Mobil GmbH s podpisem neidentifikované osoby) a že by poskytování reklamy nekontrolovala („*nepřeměřovala sice nálepky*“, ale pokud plnění nebylo poskytnuto ve sjednaném rozsahu, „*přijala za to kompenzaci*“, což po projednání zprávy o daňové kontrole doložila „*vyúčtováním*“ a „*dohodou o poskytnutí kompenzace*“; tyto listiny prvostupňovému správci daně žalobkyně předložila po seznámení se zprávou o daňové kontrole). Žalobkyně též nevidí nic neobvyklého na ceně za reklamu (za období březen – říjen 2014 žalobkyně uplatňovala odpočet daně v celkové výši 2.730.000,- Kč, základ daně 13.000.000,- Kč). Svého dodavatele žalobkyně prověřila v živnostenském a obchodním rejstříku, „*zajistila si z veřejných*

rejstříků přehled o majetku svého dodavatele“ a ověřila si, že má „licenci AČR“. Dodavatele svého dodavatele JT Centrum žalobkyně neproěřovala, to však dle žalobkyně není nezbytné. Pokud se později ukázalo, že dodavatelé JT Centrum posléze daň neuhradili, nemůže to být přičítáno k tíži žalobkyni, neboť žalobkyně o jejich nespolehlivosti nevěděla a vědět v roce 2014 nemohla, její obchodní vztah s JT Centrum byl standardní. Žalobkyně proto ani nemohla vědět o podvodu na DPH. V této souvislosti žalobkyně též připomněla, že případ prověřovala i Policie ČR a dospěla k závěru, že nedošlo ke spáchání trestného činu.

8. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Pokud jde o odpočet DPH za nájem obloukové haly a nárok na odpočet DPH za nájem vozového parku a výrobních technologií, pak soud předně připomíná, že již ve skutkově a právně téměř totožné věci mezi týmiž účastníky opakovaně rozhodoval (jednalo se o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012), přičemž žalobu žalobkyně obsahující v podstatě shodné „žalobní body“ zamítl rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, následná ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudkům správních soudů byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. II. ÚS 576/18. Obdobně soud rozsudkem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 52 Af 2/2018 – 122, zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období leden 2013 až prosinec 2013. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 387/2018 – 38. Za těchto okolností soud nenalézá žádný rozumný důvod pro případný odklon od dříve vyslovených skutkových a právních závěrů, a proto je zopakuje, ostatně sama žalobkyně v žalobě výslovně uvádí, že i ona uplatňuje shodnou argumentaci jako ve věcech výše uvedených, neboť zastává „konstantní názor“ (přičemž neuvádí nic, čím by se nyní projednávaná věc ve vztahu k nájmu obloukové haly a k nájmu movitých věcí lišila od věcí vedených u tohoto soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016 a sp. zn. 52 Af 2/2018).
12. Jádrem sporu je nárok žalobkyně na odpočet DPH v rozhodném období. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných

plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou správních soudů je tato povinnost vykládána tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb NU 131, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

13. Jinými slovy řečeno, pro *„případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 32). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je tedy pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 – 24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 35).
14. Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečnění zdanitelného plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

15. Stěžejní otázka posuzovaného případu tedy spočívá v tom, zda orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se následně žalobkyni podařilo tyto pochybnosti vyvrátit s dostatečným prokázáním jednotlivých tvrzení podstatných pro nárok na odpočet DPH.
16. Jde-li o nájem obloukové haly, žalobkyně při místním šetření dne 11. 6. 2014 uvedla, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její cena byla 2 miliony korun. Výše nájemného měla dle daňových dokladů činit měsíčně 70.169,- Kč bez DPH. Ve vyjádření (ke kontrolnímu zjištění za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně správci daně sdělila, že *„výše nájmu byla stanovena poněkud vyšší, ale obě strany se na ceně dohodly (...). Navíc pronajímatel si vyšší nájemné sám uvědomil a od května 2012 nájemné přestal fakturovat, přestože nájemní vztah pokračoval nadále.“* Tuto skutečnost potvrdila žalobkyně i ve vyjádření (učiněném v průběhu odvolacího řízení týkajícího se zdaňovacího období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 26. 4. 2016, neboť žalovanému oznámila, že *„od zhruba poloviny roku 2012 se nepočítalo s dlouhodobou životností obloukové haly (která je halou provizorní), proto bylo nájemné za obloukovou halu – dohodou obou stran – zrušeno“*. Ve vyjádření ze dne 24. 2. 2016 žalobkyně v rozporu s těmito tvrzeními uvedla, že i po květnu 2012 byl nájem za obloukovou halu fakturován, nikoliv však samostatně.
17. Taktéž v odpovědi na výzvu a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění týkajícího se období leden až prosinec 2013 (doručeno správci daně dne 14. 3. 2016) žalobkyně tvrdila, že součástí nájemného fakturovaného v období leden až prosinec 2013 je i nájemné za obloukovou halu, což však nekoresponduje s dřívějším tvrzením žalobkyně, že nájemné za obloukovou halu přestalo být fakturováno již v roce 2012. Oproti předchozím rokům, kdy byly měsíčně vystavovány samostatné daňové doklady za nájem obloukové haly (70.169,- Kč + DPH 14.033,8 Kč) a za nájem technologií a vozového parku (284.311,- Kč + DPH 56.862,2 Kč), byl ve zdaňovacích obdobích roku 2013 vystavován společností OMB, s. r. o., měsíčně pouze jeden daňový doklad na částku 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč. Stejně postupovala žalobkyně i v roce 2014. Tato změna nastala již od května 2012 a dle původních vyjádření žalobkyně byla důsledkem toho, že přestalo být účtováno nájemné za obloukovou halu. Nyní však žalobkyně tvrdí, že v částce 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč je zahrnuto i nájemné za obloukovou halu. Žalobkyně přitom nijak nevysvětlila rozpor tohoto tvrzení s dřívějšími tvrzeními, neurčila, jaká část nájemného fakturovaného v roce 2014 připadá na nájemné za obloukovou halu, jak byla výše nájemného stanovena a jak je možné, že toto nájemné, které bylo fakturováno v nižší částce, než bylo do dubna 2012 původně fakturováno nájemné za technologie a vozový park, může i přes jeho pokles (který nebyl nijak vysvětlen) obsahovat kromě nájemného za jiné pronajaté věci i nájemné za obloukovou halu. Správný je proto závěr orgánů finanční správy, že žalobkyně neprokázala, že součástí nájemného účtovaného v roce 2014 bylo i nájemné za nájem obloukové haly. Jelikož byla žalobkyně s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo možné z místního šetření určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Vzhledem k výše uvedenému soud konstatuje, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, neboť komplexně

rozebraly tvrzení žalobkyně včetně předložených důkazů a přesvědčivě odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Lze tedy shrnout, že žalobkyně uvedla řadu tvrzení, která si odporují. Žalobkyně sice prokázala existenci a podobu haly ve vlastnictví pronajímatele, trvání nájemního vztahu a výši nájemného však nikoliv. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 19 až 27), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

18. Žalobkyně má pravdu v tom, že v průběhu daňového řízení může svá tvrzení měnit, nicméně pokud tak činí opakovaně a způsobem výše popsaným, musí předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod 32) a závěr orgánů finanční správy popsaný výše. Jelikož nebyl prokázán způsob určení výše nájemného a ani to, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval, nebylo též možno přistoupit „ke korekci výše nájemného“, jak navrhovala žalobkyně v žalobě. Ostatně stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno bezchybně rovnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Nadto žalobkyně v žalobě neuvedla, jakou konkrétní podobu tato „korekce“ měla mít, a soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet.
19. Námitka, že žalovaný „nikterak nezdůvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“, se zcela míjí s důvody, o něž se opírá výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a byla zřejmě do žaloby omylem okopírována z návrhu na zahájení řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016 (obdobně se v žalobou napadeném rozhodnutí neobjevuje odkaz na § 36a odst. 1 zákona o DPH).
20. Správná není ani teze žalobkyně, že „není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění“, neboť určitou věc bylo v rozhodném období možno po dohodnutou dobu užívat i bezplatně. Žalobkyně navíc přehlíží, že důkazní břemeno netíží správce daně, ale ji. Správce daně nemá povinnost objasňovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady panují pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.
21. Obdobně nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že správní orgány měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „objasnění daných nejasností“. Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 53, a ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Jinými slovy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobitelnými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.

22. Žalobkyně má samozřejmě pravdu v tom, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Žalobkyně však již zamlčuje, že dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti (což se v projednávané věci stalo). Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 32, bod 30).
23. Nedůvodná je i námitka žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně. Jednak prvostupňový správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru (žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností; nadto skutkové a právní závěry žalovaného pro žalobkyni nemohly být překvapivé i proto, že s nimi žalobkyně byla seznámena již v předcházejících řízeních, přičemž žalovaný i žalobkyně argumentaci nemění, jak žalobkyně v žalobě výslovně připustila), jednak žalobkyně přehlíží, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí (k

tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

24. Druhý nájemní vztah se týkal souboru zejména movitých věcí. Orgány finanční správy měly pochybnosti o předmětu nájmu a o výši nájemného. Pochybnosti opět plynuly zejména z rozporných tvrzení žalobkyně. Žalobkyně nejprve tvrdila, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008. Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření doručeném žalovanému dne 11. 5. 2015 žalobkyně uvedla, že od roku 2010 byly z nájemního vztahu vyňaty nemovitosti a některé automobily. Při ústním jednání dne 5. 2. 2016 poprvé v průběhu řízení žalobkyně správci daně sdělila, že nájemní vztah nezaložila písemná smlouva, ale ústní dohoda, neboť smlouva ze dne 6. 4. 2008 zanikla ke dni 19. 11. 2008. V rozporu s tímto tvrzením se však ve správním spise nachází dodatek č. 1 ze dne 1. 3. 2010 k původní písemné smlouvě. Další nesrovnalosti se týkaly výčtu věcí, které měly být předmětem nájmu. Žalobkyně rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného. Smlouva ze dne 6. 4. 2008 nájemné stanovila v souladu s předloženým znaleckým posudkem na 410.617,- Kč bez DPH za měsíc. Předložené daňové doklady vykazovaly měsíční částku 284.311,- Kč bez DPH a od 31. 5. 2012 došlo v dokladech ke snížení na 250.000,- Kč bez DPH (změna nebyla písemně podložena). Dne 31. 7. 2014 žalobkyně předložila rukou psaný výpočet změny výše nájmu od 1. 3. 2010 ve výši 284.311,- Kč, později dodala originál dodatku č. 1 se stejným vyčíslením. Dne 11. 5. 2015 pak žalobkyně předložila „*nové ocenění nájmu stav k 1. 3. 2010*“ s výslednou výší 221.537,- Kč. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období leden až prosinec 2012 žalobkyně opět tvrdila částku 284.311,- Kč. Nesouhlasí ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu uvedenou v dodatku č. 1 a skutečnostmi, které změnu měly zapříčinit. Dle předložených dokladů pozbyl pronajímatel vlastnická práva k některým pronajatým automobilům (VW Passat a Iveco dne 3. 7. 2008, Avia dne 30. 3. 2009). Ke snížení nájmu však mělo dojít až dne 1. 3. 2010. Na základě těchto informací měly orgány finanční správy oprávněně důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobkyni. Soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení se dle správního spisu podařilo žalobkyni prokázat existenci pronajatých věcí, avšak již nebyla schopna spolehlivě doložit, zda všechny tvrzené věci byly v daném čase předmětem nájmu. Dále žalobkyně neprokázala, jaká byla skutečná výše nájemného. Za těchto okolností nemohla být provedena pouze jakási dílčí „*korekce*“ ze strany žalovaného, neboť nebyly odstraněny pochybnosti orgánů finanční správy ohledně základních parametrů tvrzeného nájemního vztahu. Nadto žalobkyně v žalobě neuvedla, jakou konkrétní podobu tato „*korekce*“ měla mít, a soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet. Taktéž je na tomto místě nutno žalobkyni znovu připomenout, že správce daně nemá povinnost objasňovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti (správce daně není povinen za žalobce domýšlet, co bylo ve skutečnosti předmětem nájmu a jaká byla výše nájemného). Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt, přičemž tak musí učinit věrohodným způsobem a svá tvrzení, která musí být jasná a nesmí být neustále měněna (jinak je nelze hodnotiti jako věrohodná), musí prokázat. Pokud jde o otázku rozvodů, odkazuje soud na argumentaci žalovaného obsaženou v bodě 38 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje. Lze tedy uzavřít, že ani v tomto případě tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno, proto jí nemohl být uznán nárok na odpočet DPH. V podrobnostech odkazuje

soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 28 až 42), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně opět žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

25. Pro úplnost soud dodává, že i ve vztahu k druhému nájemnímu vztahu platí to, co již soud uvedl sub 18 až 22.
26. Jako důvodné nevyhodnotil soud ani námitky žalobkyně týkající se nároků na odpočet daně (za období březen – říjen 2014 žalobkyně uplatňovala odpočet daně v celkové výši 2.730.000,- Kč, základ daně 13 000 000,- Kč) z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele JT Centrum.
27. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). Členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem [srov. např. rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C- 80/11 a C-142/11)].
28. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
29. Orgány finanční správy identifikovaly chybějící daň (srov. strany 14 a 15 zprávy o daňové kontrole, body 74 a 75 žalobou napadeného rozhodnutí), posoudily všechny objektivní okolnosti předmětné transakce (okolnosti vzniku smlouvy, vazby mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, vynaložení vysokých výdajů na reklamu při současné absenci kontroly reklamy, vyhodnocování její efektivity a při absenci prokázaných přínosů reklamy pro žalobkyni, nedodržení smlouveného rozsahu plnění bez prokázané kompenzace, způsob úhrady reklamy atd. – viz např. strany 15 až 20 zprávy o daňové kontrole a body 76 až 86 žalobou napadeného rozhodnutí) a dospěly k závěru, že uskutečněné operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám a k uplatnění nároku došlo v nyní projednávané věci podvodně, přičemž zejména s přihlédnutím ke způsobu,

jakým byly služby hrazeny (strana 10 zprávy o daňové kontrole a bod 79 žalobou napadeného rozhodnutí), vyloučily, že by žalobkyně o podvodu nevěděla. Současně žalobkyně neprokázala, že přijala všechna rozumná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu. Žalobkyně většinu skutkových a právních závěrů orgánů finanční správy nezpochybnila, a proto soud odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole a k uplatněným žalobním námitkám uvádí následující:

30. Pokud jde o námitku, že dodavatel žalobkyně JT Centrum v roce 2014 neuhradil 193.880,- Kč a orgány finanční správy žalobkyni „*postihují ve výši násobně vyšší než je nedoplatek DPH dovolatele*“, pak je třeba připomenout žalobkyni nezpochybněný závěr orgánů finanční správy, který žalobkyni zmíněnou „disproporci“ objasňuje - dodavatel žalobkyně JT Centrum totiž snižoval svoje daňové povinnosti zahrnováním odpočtů od nekontaktních plátců. Ani takto snížené daňové povinnosti však JT Centrum neplnil a neuhradil celou DPH na výstupu z prodaného plnění (reklama) v roce 2014 (současný nedoplatek na DPH činí dle orgánů finanční správy 193.880,- Kč, přičemž byl odepsán nedoplatek pro nedobytnost ve výši patnácti miliónů korun; poslední přiznání k DPH bylo dodavatelem JT Centrum podáno v prosinci 2015). Nadto žalobkyně přehlíží, že nárok na odpočet jí byl ze strany orgánů finanční správy odepřen proto, že byl uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, a proto vůbec nevznikl. Žalobkyni akcentovaný rozdíl tedy není relevantní.
31. Tvzení žalobkyně, že v roce 2014 „*nebyl žádný z dodavatelů JT Centrum nespolehlivý plátc*“, orgány finanční správy nesporeovaly. Orgány finanční správy jsou však povinny posoudit všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně takových, které nastaly až následně, event. o kterých nevěděly jednotlivé články řetězce. V průběhu daňové kontroly (tj. od 26. 2. 2015 do 8. 8. 2017) se stala většina obchodních partnerů JT Centrum nespolehlivými plátcí nebo jim byla zrušena registrace (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole). Jelikož tyto skutečnosti vypovídaly o ovaze daného obchodního řetězce, orgány finanční správy k nim správně přihlédly.
32. K údajům o nespolehlivosti plátce DPH soud pro úplnost připomíná ustálené závěry Nejvyššího správního soudu, dle kterých chce-li daňový subjekt minimalizovat rizika zapojení do podvodného řetězce, rozhodně se nemůže spokojit s nahlédnutím do registru plátců daně, resp. jiných veřejně dostupných portálů. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, je třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2019, č. j. 5 Afs 320/2017 – 28, a ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70). Pokud se chce subjekt vyhnout podezření o zapojení do daňových podvodů, musí si obchodní partnery pravidelně prověřovat a na základě zjištěných pochybností mezi nimi udělat tolik potřebnou selekci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 37).

33. Nic nezákonného neshledává soud ani na tom, že orgány finanční správy připomněly, že jednatel dodavatele J. T. vystupuje v 17 společnostech, přičemž 7 z těchto společností skončilo v průběhu let 2003 až 2014 v likvidaci. Tato skutečnost [ve spojení s finančními problémy zmiňovanými panem T. (viz výpověď pana T. citovanou např. na straně 23 zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období 2014: „V roce 2013 jsem velmi těžce havaroval v květnu toho roku na rally sprint Kopná a na voze SUBARU Impreza WRC jsem způsobil velkou škodu v řádu cca 7 milionů korun. Proto jsem všude možné hledal alternativu, jak se z této svízelné finanční situace, která týmu vznikla, mohl dostat..... pan Ř. mi na přelomu roku 2013 a 2014 přislíbil pomoc a s dohodnutím spolupráce na propagaci značky OMB v rámci našeho týmu.“) a absencí účetních závěrek (poslední za rok 2010)] měla totiž žalobkyni (která do té doby neměla předchozí zkušenosti s financováním reklamy na rally) vést k detailnímu prověření podstaty ekonomické aktivity JT Centrum, resp. k prověření toho, za jakých okolností JT Centrum na trhu působí a setrvává. Jak uvedl výstižně Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 (bod 39), pokud podnikatel nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu, lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako správné pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících, jak se mylně domnívá žalobkyně. Nadto i tuto činnost žalobkyně provedla nedůsledně, neboť jinak by se musela pozastavit nad tím, že subjekt, od kterého chtěla v roce 2014 nakoupit reklamní služby za 13.000.000,- Kč (bez DPH), nemá jako předmět podnikání v obchodním rejstříku [§ 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 304/2013 Sb.] uvedeno „reklamní činnost“ ani „organizování sportovních činností“. Je-li ve veřejném rejstříku zapsán předmět podnikání nebo činnosti jako nicneříkající „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, odporuje tento zápis § 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 304/2013 Sb. a je třeba zjednat nápravu podle § 9 odst. 1 zákona č. 304/2013 Sb. (srov. např. komentář k § 13 zákona č. 304/2013 Sb. in Hampel, P., Walder, I., Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Komentář. 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 368 s.). Obdobně i živnostenský zákon (srov. § 45 odst. 4 zákona č. 455/1991 Sb.) stanoví, že ohlašovatel je povinen vymezit předmět podnikání uvedený v ohlášení s dostatečnou určitostí a jednoznačností. U ohlášení živnosti volné ohlašovatel uvede obory činností, které bude v rámci svého podnikání vykonávat. Předmět podnikání živnosti volné musí být ohlášen v souladu s názvem oboru činnosti uvedeným v příloze č. 4 k tomuto zákonu. Dodavatel žalobkyně opět nemá a neměl v živnostenském rejstříku zapsán odpovídající obor činnosti (reklamní činnost ani organizování sportovních činností).
34. To, že si žalobkyně před uzavřením smlouvy dodavatele reklamy řádně neprověřovala a vycházela jen z osobní znalosti v té době třetí osoby pana Ř., je patrné i z výpovědi tehdejšího (a současného) předsedy představenstva a ředitele žalobkyně J. B. Ten dne 8. 8. 2016 na výzvu správce daně, aby popsal okolnosti vzniku smlouvy, uvedl: „To nevím, podrobnosti ví pan Ř.“. Na další výzvu, aby podrobně popsal, jak si před zahájením obchodní spolupráce ověřila žalobkyně informace o osobě poskytovatele reklamy, odpověděl: „Ověřoval pan Ř.“ Přitom před zahájením obchodní spolupráce žalobkyně

běžně potenciální dodavatele ověřovala, což ředitel daňového subjektu při výsledku 8. 8. 2016 potvrdil těmito slovy: „Začíná to poptávkou konkrétního druhu zboží u více dodavatelů, pokud je cenová nabídka příznivá, tak malý objem výroby, který neohroží naši výrobu, dodá nový dodavatel, u kterého sledujeme 3 základní požadavky, a to termín dodání, kvalita, cena. Pokud se osvědčí, zvýšíme mu objem zboží, které nám dodá.“ Z uvedeného vyplývá, že běžná praxe získávání dodavatelů žalobkyní se odlišuje od postupu žalobkyně v případě smlouvy ze dne 29. 1. 2014 [v daném případě nebyla doložena ani cenová nabídka či způsob kalkulace ceny; samotná obvyklost ceny nicméně není pro posouzení dodržení opatření k zabránění účasti v daňovém podvodu rozhodná, byť prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na disproporci mezi cenou šetřené reklamy (více než 15 mil. Kč - 8 x 1.625.000,- Kč na základu daně) a náklady na výrobu polepů na celé auto (cca 20 až 30 tisíc)].

35. Vzhledem k výše uvedenému tedy soud souhlasí s orgány finanční správy, že žalobkyně nepřijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu. Tvzení žalobkyně, že prověřovala, zda dodavatel „*má licenci ACR*“ a že „*licence byly fyzicky zkontrolovány*“, žalobkyně ničím nedoložila. V podrobnostech odkazuje soud na body 84 a 88 žalobou napadeného rozhodnutí.
36. Orgánům finanční správy je třeba přisvědčit i v tom, že žalobkyně neprokázala, že by vyhodnocovala kvalitu poskytnutých reklamních služeb či ověřovala efektivitu finančně velmi nákladné komunikační aktivity (komunikační efekty a obchodní výsledky), ačkoliv je taková činnost (vyhodnocování reklamní kampaně) u řádně podnikajícího subjektu běžná, resp. se předpokládá (srov. např. ARMSTRONG, G., KOTLER, P. Marketing, 6. vydání, Praha: Grada, str. 655, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, GOBE, s. r. o., bod 36). Např. (uváděno pouze pro úplnost a opět nad rámec nutného odůvodnění) již v roce 2011 hodnotilo v České republice efektivitu reklamní kampaně 90 % zadavatelů (viz např. http://www.rozhlas.cz/radio_cesko/marketingovymagazin/_zprava/tema-mereni-efektivita-reklamy-834834) a řádný hospodář by k vyhodnocení specifické komunikační aktivity, na níž nadto vynaložil 55 % svého celkového „hrubého zisku“ (hospodářský výsledek před zdaněním za rok 2014), nepochybně přistoupil a výsledky (závěry o účinku reklamy) by měl k dispozici. Z výpovědi J. B., ředitele žalobkyně, ze dne 8. 8. 2016 je dokonce zřejmé, že ředitel žalobkyně o provedení reklamy neměl téměř žádné informace. Do protokolu dne 8. 8. 2016 vypověděl: „*Nepamatuji si název poskytovatele reklamy. Pamatuji si jezdce*“. Na otázku správce daně, jací jezdci se závodů zúčastnili, J. B. jmenoval pouze 3 jezdce. Ve skutečnosti bylo ve smlouvě uvedeno celkem 5 jezdců. Dále pan J. B. nevěděl, jaká byla velikost reklamních log, neznal všechna jejich umístění na vozidlech, ačkoliv tyto informace jsou rozhodné pro stanovení ceny reklamy. Uvedl i chybné číslo o počtu vozidel. Potvrdil, že se jely všechny závody uvedené ve smlouvě, ačkoli namísto 7 závodů se uskutečnilo pouze 5 závodů uvedených ve smlouvě. Na otázku správce daně, na jakých místech se umístili jezdci ve dnech 18. - 19. 4. 2014 v soutěži Rally Lužické Hory, J. B. odpověděl: „*Nevím. Víím, že S. byl pátý celkově*“. Dotčená soutěž se však v roce 2014 vůbec neuskutečnila. Nadto je třeba doplnit, že pan B. dne 8. 8. 2016 netušil, zda je reklama uhrazena, ačkoliv se jedná o částku 15.730.000,- Kč. Dodavatel reklamy nikterak nedoplatek po žalobkyni nevymáhal [což poněkud nekoresponduje s již zmiňovaným

tvrzením J. T. o „svízelné finanční situaci“ („V roce 2013 jsem velmi těžce havaroval v květnu toho roku na rally sprint Kopná a na voze SUBARU Impreza WRC jsem způsobil velkou škodu v řádu cca 7 milionů korun. Proto jsem všude možné hledal alternativu, jak se z této svízelné finanční situace, která týmu vznikla, mohl dostat. ... pan Ř. mi na přelomu roku 2013 a 2014 přislíbil pomoc a s dohodnutím spolupráce na propagaci značky OMB v rámci našeho týmu.“)]. Žalobkyně navíc v roce 2016 sjednala novou reklamu s identickým předmětem plnění a při úhradách upřednostnila jiného věřitele. Respektive žalobkyně v roce 2016 hradila reklamu provedenou v roce 2016 (byť až po zahájení daňového řízení týkajícího se reklamy v roce 2016), ačkoliv si byla vědoma, že reklamu z roku 2014 ještě neuhradila.

37. Žalobkyni se též nepodařilo prokázat, že poskytování reklamy řádně kontrolovala. Předně je třeba zopakovat, že ani v jednom závodě neproběhla reklama takovým způsobem, jak byla sjednána ve smlouvě, aniž by žalobkyně prokazatelně žádala dodavatele o náhradu plnění či snížení ceny (např. dva závody se vůbec neuskutečnily, sedmkrát auta s reklamními polepy vůbec nestartovala apod.). Žalobkyně přitom původně trvala na tom, že reklama byla poskytnuta v souladu se smlouvou a žádné dodatky k ní neexistují. Konkrétně byla žalobkyně již v listopadu 2014 vyzvána k předložení všech dodatků ke smlouvě, nic však nepředložila. Následně dne 10. 12. 2014 do protokolu č. j. 1502592/14 předseda představenstva žalobkyně (K. Ř.) uvedl, že ke smlouvě žádný dodatek neexistuje. Tedy v době, kdy již byly ukončeny všechny rally závody v roce 2014 a bylo zcela zřejmé, které podniky nebylo možno realizovat. Poslední podnik sjednaný ve smlouvě se uskutečnil ve dnech 28. – 29. 11. 2014, tedy před tím, než žalobkyně uvedla, že žádný dodatek ke smlouvě uzavřen nebyl. Obdobně z vyrozumění Policie České republiky ze dne 25. 8. 2015 (č. j. 1263143/15) vyplynulo, že předseda představenstva žalobkyně potvrdil, že veškeré služby uvedené ve smlouvě byly poskytnuty. Dále v průběhu daňové kontroly (ve věci daně z příjmů právnických osob) dne 28. 7. 2016 pak K. Ř. do protokolu č. j. 1350216/16/2811-00560-608456 reagoval na otázku správce daně, zda byla s dodavatelem reklamy v roce 2014 uzavřena nějaká další písemná dohoda, konstatováním, že: „*Nebyla žádná další písemná dohoda*“. Obdobně ředitel žalobkyně J. B. při výslechu dne 8. 8. 2016 prvostupňovému správci daně potvrdil, že všechny sportovní akce vyjmenované v čl. II smlouvy se uskutečnily. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností dne 7. 10. 2016 (č. j. 1573981/16) žalobkyně přišla s tvrzením, že rozdíly v plnění smlouvy jsou zachyceny v dodatku ke smlouvě s tím, že „*tento dodatek spolu s ostatními listinami je uložen v sídle společnosti a bude správci daně dodán, jakmile jej bude možno vyzvednout*.“ Dodatek však žalobkyně nepředložila. Až poté, co se žalobkyně seznámila se zprávou o daňové kontrole, předložila prvostupňovému správci daně dvě listiny označené jako dohoda o poskytnutí kompenzace (datované 5. 11. 2014 a 16. 6. 2014) a dále listinu označenou jako vyúčtování (datovanou 19. 12. 2014). Tyto listiny soud hodnotí s ohledem na zcela jednoznačná tvrzení žalobkyně o neexistenci dodatku (o vyúčtování se žalobkyně nezmínila vůbec) a s ohledem na postup žalobkyně v průběhu daňového řízení [listiny předložila dva roky po zahájení daňové kontroly (k tomu srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 5 Afs 309/2016 – 43, bod 51), po opakované změně svých tvrzení a až po seznámení se zprávou o daňové kontrole] shodně s prvostupňovým správcem daně (který hodnocení provedl v protokole ze dne 8. 8. 2017, č. j. 1436031/17/2811-00560-601197, a žalobkyně s ním byla seznámena) jako nevěrohodné.

38. Taktéž „*smysl uskutečněných zdanitelných plnění*“, resp. cíl reklamy žalobkyně věrohodně neprokázala, když stejně jako v případě popsaném sub 37 neustále měnila svá tvrzení. Při výslechu na Policii ČR v roce 2015 K. Ř. (tehdejší předseda představenstva žalobkyně) tvrdil, že reklama na autech pana T. měla smysl, protože pro závodní auta dodavatele reklamy bude daňový subjekt vyrábět náhradní díly. V případě závodních automobilů se jedná o sériovou výrobu, kde jsou vyšší marže. Toto původní tvrzení K. Ř. prvostupňový správce daně ověřil a zjistil, že žalobkyně pro dodavatele reklamy nevyrobila žádné díly. Taktéž J. B. i J. T. při svých výsledcích (8. 8. 2016 a 31. 8. 2016) shodně potvrdili, že k výrobě dílů nedošlo. K. Ř. dále své původní tvrzení o smyslu reklamy dne 28. 7. 2016 pozměnil (č. j. 135216/16) a začal tvrdit, že skutečným důvodem sjednání smlouvy bylo dostat se do motorsportu a deklarovat tak schopnost vyrábět speciální díly z uhlíkových vláken. Žalobkyně sdělila, že jedná se Škodovkou o nákupu vozidla R5, na kterém je už použita výroba dílů z uhlíkových vláken. Ve skutečnosti k nákupu vozidla R5 nedošlo, což potvrdil J. T. při svém výslechu dne 31. 8. 2016. Na dotaz prvostupňového správce daně dne 8. 8. 2016, jaké klienty prostřednictvím předmětné reklamy žalobkyně získala, J. B. odpověděl: „*Ještě jsme nevstoupili na trh, tedy žádné. Uhlíková vlákna ještě nevyrábíme.*“ Pokud by reklama skutečně nějaký reálný přínos pro žalobkyni měla, nepochybně by tuto skutečnost J. B. neopomněl zmínit, bez ohledu na to, zda se jednalo o výrobky z uhlíkových vláken či z jiného materiálu. To se však nestalo a žádný konkrétní doklad o ekonomických přínosech reklamy žalobkyně nepředložila ani po dvou výzvách prvostupňového správce daně. Teprve po dvou letech předložila žalobkyně kopii dopisu označeného jako „*výzva k budoucí spolupráci*“, který měl být sepsán již dne 10. 11. 2014, aby pak žalobkyně v žalobě tvrdila, že ve skutečnosti reklama žalobkyně [odhlédne-li soud od toho, že z loga OMB composites nemohl potenciální zákazník seznat, zda jde o propagaci žalobkyně (OMB composites EU, a.s.), nebo od žalobkyně odlišného subjektu O M B composites, s.r.o. (od 5. 9. 2016 RENT – Technology, s.r.o.)] přinesla „*strategického partnera*“ odebírajícího výrobky ze „*sklolaminátu*“ pro autokaravany, nikoliv výrobky z uhlíkových vláken. Listinu označenou jako „*výzva k budoucí spolupráci*“ hodnotí soud shodně se prvostupňovým správcem daně (viz protokol ze dne 8. 8. 2017, č. j. 1436031/17/2811-00560-601197) jako nevěrohodnou, a to z obdobných důvodů, jaké byly zmíněny sub 37. Žalobkyně se o této listině nikdy nezmínila a ani K. Ř. či J. B. se o potenciálním strategickém partnerovi nezmínili, byť byli na přínos reklamy pro žalobkyni dotazováni a byť Eura Mobil GmbH měla projevit zájem o spolupráci s žalobkyní již 10. 11. 2014. Listinu označenou jako „*výzva k budoucí spolupráci*“ předložila žalobkyně až po dvou letech od zahájení daňové kontroly (k tomu srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 5 Afs 309/2016 – 43, bod 51). Samotná listina navíc nedokládá, že obchodní spolupráce s výše zmíněným subjektem skutečně probíhá, jelikož nebyly předloženy žádné objednávky, smlouvy nebo daňové doklady ohledně obchodu s touto společností. Pouze pro úplnost soud doplňuje, že na předložené listině absentuje údaj o jménu a příjmení osoby oprávněné jednat za Eura Mobil GmbH, což je v běžném obchodním styku nestandardní, není z ní též zřejmé, že byla adresována žalobkyni (žalobkyně není v listině ani jednou zmíněna). Dále z listiny není zřejmé, na koho se má žalobkyně v případě zájmu obrátit, nevyplývá z ní, jakého závodu se Eura Mobil GmbH zúčastnil či kde si reklamy všiml a na základě čeho usoudil, že mu žalobkyně bude schopna dodat požadované zboží atd.

39. Ze strany žalobkyně pak zůstal neobjasněn způsob úhrady reklamy. Žalobkyně v období od 7. 4. 2014 do 2. 12. 2016 uhradila 29 platebními příkazy částku 15.264.995,00 Kč, to je o 465.005,00 Kč méně než byla hodnota fakturované reklamy. Reklama tak byla hrazena téměř v období tří let, ačkoliv splatnost byla u všech vystavených dokladů za reklamu vždy do termínu nejvýše 7 kalendářních dnů, 75 % hodnoty plnění souvisejících s reklamou bylo hrazeno teprve poté, co byla zahájena daňová kontrola, přičemž 8 úhrad reklamy před zahájením daňové kontroly odpovídalo částkám daně z přidané hodnoty, tj. částce 341.250,00 Kč, tedy hodnotě, kterou musel dodavatel reklamy uhradit státu, celkem ovšem nadto bylo uhrazeno o 464.005,- Kč méně než bylo fakturováno, navíc dodavatel ze svého účtu prostředky vybíral obratem v hotovosti (do 8. 10. 2015 tyto hotovostní výběry prováděl J. T., od 8. 10. 2015 do 5. 12. 2016 hotovostní výběry prováděl L. K., a to i poté, co nebyl osobou oprávněnou jednat za dodavatele reklamy - k 15. 3. 2016).
40. Pro věc není podstatné též to, že Policie ČR podezření ze spáchání trestného činu odložila. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, bod 41).
41. Závěrem soud pro úplnost dodává, že nevyhověl návrhu žalobkyně na výslech K. Ř., který žalobkyně přednesla při jednání dne 10. 6. 2020, neboť žalobkyně neuvedla, jaké zcela konkrétní sporné skutečnosti měly být výsledkem K. Ř. objasněny, nadto K. Ř. zastupoval žalobkyni v průběhu daňového řízení (předseda představenstva) a k věci se mnohokrát vyjadřoval, měl tedy příležitost všechny rozhodné skutečnosti uvést. Na tomto místě je vhodné též připomenout, že již v rozsudku ze dne 21. 12. 2010, č. j. 5 As 44/2008 – 57, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.
42. Pokud se žalobkyně v žalobě (část IV) domáhala provedení důkazu „*správním spisem*“, je třeba jí připomenout, že v řízení před správním soudem se dokazování správním spisem neprovádí, byť z jeho obsahu správní soudy vycházejí a důkazní prostředky (důkazy) v něm obsažené hodnotí. Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 12. 11. 2015, č. j. 7 As 238/2015 – 31, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Dokazování nicméně není potřeba provádět obsahem správního spisu, neboť ten je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).*“ Soud též neprovedl navrhovaný důkaz „*správním spisem týkajícím se DPH za květen 2016*“, neboť se jednalo o skutkově a právně odlišný případ (v této věci navíc již soud pravomocně rozhodl a správní spis nemá k dispozici), nadto žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní listiny založené v tomto správním spise a za účelem prokázání jaké sporné skutečnosti by měly být před soudem čteny.

43. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
44. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 17. června 2020

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

