



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, IČ 29160715
sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2019, č. j. 27600/19/5300-22441-701848,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí

žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, čj. 1634302/17/2301-51521-402857, ze dne 18. 8. 2017 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“) ve vztahu k nároku na odpočet daně v části hodnot řádků 40 a 46 a ve vztahu k výpočtu daně v části řádků 63 a 65, přičemž v ostatním zůstaly výroky prvoinstančního rozhodnutí napadeným rozhodnutím beze změny.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně svou žalobu odůvodnila celkem šesti žalobními námitkami. Ve věci šlo o to, že podle daňových orgánů žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2015 (dále jen „*daň*“) z plnění přijatých od firmy Royal Trust hodnoty (dále jen „*RT*“).
3. V první žalobní námitce žalobkyně uvedla, že správce daně změnil svůj původní závěr, že veškerá reklamní plnění přijatá od RT má za prokázaná a hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně za splněné tak, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Posouzení žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí, že tato procesní vada v řízení před správcem daně byla zhojena vydáním seznámení, je podle žalobkyně nesprávné, neboť její zhojení odvolacím orgánem není možné. Ve své výzvě správce daně konstatoval, že analýzou svědecké výpovědi Bc. A. K. dospěl k závěru, že bylo potvrzeno konání všech tvrzených akcí, jakož i poskytnutí prezentací v tvrzeném rozsahu, ceně a kvalitě, tudíž byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet z plnění přijatých od RT splněny. Podle ustálené evropské i tuzemské judikatury je po splnění hmotněprávních a formálních podmínek možné odpočet daně neuznat, pouze pokud se prokáže vědomé zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, což musí prokázat správce daně. Správce daně, vědom si toho, ve výzvě žalobkyni sdělil, že splnění hmotněprávních a formálních podmínek bylo sice v řízení prokázáno, avšak nárok na odpočet daně neuznává právě pro vědomou účast na daňovém podvodu. Po seznámení se s touto výzvou již žalobkyně neměla důvod předkládat důkazní prostředky prokazující splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, neboť své důkazní břemeno unesla. Přestože pak žalobkyně prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, správce daně následně na místo konstatování neprokázání účasti na daňovém podvodu a přiznání nároku na odpočet daně změnil svůj právní názor tak, že nárok na odpočet daně není možné uznat z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek. Změnu posouzení správce daně odůvodnil opětovným vyhodnocením všech dosud provedených důkazů a zjištěných skutečností, aniž by to náležitě odůvodnil. Žalobkyně poukázala na to, že jediným důvodem pro změnu posouzení bylo vyhodnocení výpovědi svědka K. jako nekonkrétní a nevěrohodné, přestože touto výpovědí předtím správce daně odůvodnil závěr o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Tím je zřejmá libovůle rozhodování správce daně, kdy dokazování neodpovídalo předpojatému názoru správce daně. Žalovaný sice uznal pochybení správce daně, avšak konstatoval, že toto pochybení bylo zhojeno tím, že odvolací orgán vydal o více než 2 roky později písemnost, v níž seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření, což neodstranitelnou procesní vadu nemohlo zhojit. Žalovaný jen konstatoval, že postup správce daně byl způsobilý snížit možnosti efektivní obrany práv žalobkyně. Žalobkyně zdůraznila, že v odvolacím řízení lze napravit pouze odstranitelné vady procesu před správcem daně, které nelze odstranit udělením možnosti žalobkyni vyjádřit se v rámci odvolacího řízení podle §

115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný pominul, že vada řízení před správcem daně nespočívala pouze v tom, že žalobkyně byla v mezidobí od vydání výzvy do opětovné změny právního názoru ochuzena o možnost vyjadřovat se k údajnému nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, ale i ve změně pravidel hry - k prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně úspěšně navrhla žalobkyně provést výslech svědka Bc. A. K., kdy na základě jeho výpovědi správce daně měl hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně za splněné. Správce daně následně zaujal názor, že výpověď svědka je nevěrohodná, aniž by vysvětlil proč. Žalobkyně shrnula, že za nezhojitelnou vadu procesu před správcem daně považuje to, že poté, co správce daně konstatoval splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, v důsledku své důkazní nouze stran prokazování účasti na daňovém podvodu zcela neodůvodněně změnil svůj názor zpět na neprokázání splnění hmotněprávních podmínek. Správce daně účelově upozadil svědeckou výpověď, kterou dosud považoval za bezvadnou, aby tím ospravedlnil svůj názorový převrat.

4. Druhou žalobní námitkou bylo, že z napadeného rozhodnutí nelze pro jeho vnitřní rozpornost zjistit důvody neuznání plnění. Na jedné straně totiž žalovaný uvedl, že žalobkyně přijala prezentační a reklamní plnění v prokázané formě prezentace. Na druhé straně však žalovaný uvedl, že nebyl prokázán rozsah a předmět zdanitelného plnění. Z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jaké skutečnosti měl žalovaný za prokázané a jaké nikoliv. Žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. U akcí Souboj nevěst v divadle Hybernia, Movies party All TV, tisková konference k akci Sen o Dakaru a tisková konference k akci MOTOCYKL 2015 žalovaný konstatoval prokázání prezentace loga žalobkyně. U akcí VIP party v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia a Movies party All TV měl žalovaný za prokázané, že žalobkyně byla partnerem DVD nosiče zachycujícího průběh celé akce. U akcí Sen o Dakaru a MOTOCYKL 2015 žalovaný konstatoval, že byly prezentovány roll-upy se jménem žalobkyně, u jiných akcí měla být žalobkyně jmenována ze strany moderátora akce, atp. Ohledně všech akcí existuje podle žalobkyně svědecká výpověď ve prospěch tvrzení žalobkyně. Žalovaný tedy měl učinit závěr o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, neboť je nepochybné, že (i) daná akce proběhla, (ii) žalobkyně na ní byla prezentována a (iii) tuto prezentaci a reklamu zajistila RT (lhostejno zda subdodavately či vlastními silami). Přesto žalovaný konstatoval o každé jednotlivé akci (vyjma akce Sen o Dakaru), že hmotněprávní podmínky splněny nejsou, neboť není prokázán rozsah a předmět zdanitelného plnění, aniž by uvedl proč. Podle žalobkyně je předmětem plnění to, co bylo poskytováno, a rozsahem reklamních a propagačních plnění je, jakou formou reklama a propagace probíhala, tedy jakým konkrétním způsobem byla žalobkyně prezentována. Žalobkyně zdůraznila, že rozsah a předmět zdanitelného plnění byl dokazováním prokázán – žalovaný ostatně v napadeném rozhodnutí uvedl zjištěný způsob a formu prezentace žalobkyně. Proto je závěr žalovaného, že nebyl prokázán předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, nesrozumitelný.
5. Žalobkyně v třetí žalobní námitce uvedla, že žalovaný opakovaně v napadeném rozhodnutí uvedl, že bylo prokázáno poskytnutí reklamních služeb, avšak nebylo prokázáno poskytnutí reklamních služeb ze strany RT. Pro neprokázání přijetí plnění od osoby uvedené na daňovém dokladu dovedl nepřiznání nároku na odpočet daně. Žalobkyně zdůraznila, že RT jako poskytovatel reklamních plnění byla prokázána výslechem sv. K. V bodě [59] napadeného rozhodnutí ostatně žalovaná konstatovala, že „*svědek potvrdil, že plnění uvedená na veškerých předložených fakturách uskutečnily*

společnosti Royal Trust nebo Royal Trust Media“. I kdyby se tak však nestalo, nemůže to být důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 02. 08. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017-78, dále jen „rozhodnutí ve věci Melichar“, nebo rozhodnutím ze dne 25. 09. 2014, sp. zn. 7 Afs 28/2013-23), podle níž je rozhodující jen to, že zdanitelné plnění bylo fakticky poskytnuto a že nedošlo k narušení daňové neutrality (subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti). Obě podmínky byly u žalobkyně splněny. Žalovaný v bodě [135] napadeného rozhodnutí uvedl, že „Odvolací orgán má za to, že rozsudek NSS ve věci Stavitelství Melichar (dále jen „stěžovatel“) není zcela příslušný na zde řešenou věc. Zásadní rozdíl spatřuje odvolací orgán v tom, že ve věci stěžovatele byla přijatá plnění součástí jeho stavebních zakázek, jejichž provedení nebylo zpochybňováno. Správce daně pouze pochyboval o schopnosti dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu a o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé, popř. o tom, zda tito dodavatelé fakturované práce skutečně provedli. Ve zde řešené věci však byl odvolatel konečným příjemcem reklamy, který danou službu již dále nefakturoval, ale pouze uplatnil nárok na odpočet daně. Předmět a rozsah přijatých reklamních služeb tedy nebyl zjistitelný ani z výstupu odvolatele. Dle odvolacího orgánu tedy nebyla prokázána jedna z podmínek stanovených NSS: „plnění bylo fakticky uskutečněno“.“ Taková argumentace je podle žalobkyně nesrozumitelná a nelogická, protože žalovaný na mnoha místech napadeného rozhodnutí konstatoval, že příslušné reklamní a propagační akce proběhly a že žalobkyně na těchto akcích prezentována byla, což znamená, že plnění bylo poskytnuto a byla tak prokázána první z podmínek Nejvyššího správního soudu stanovených v rozhodnutí ve věci Melichar. V bodě [136] žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 6 Afs 47/2018 – 60, podle něhož doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění, přičemž břemeno tvrzení a důkazní stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tíží primárně daňový subjekt (viz např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34). Žalobkyně měla toto rozhodnutí za nepřiléhavé, protože v projednávané věci nejde o fiktivní plnění a důkazy předložené daňovým orgánům nejsou ani značně obecné, ani nekonkrétní, a ani vnitřně rozporné s okolnostmi zjištěnými správcem daně.

6. Podstatou čtvrté žalobní námitky bylo, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení předložila značné množství důkazů o přijetí deklarovaných plnění ze strany RT a unesla tak své důkazní břemeno. Opačný názor žalovaného je opřen pouze o vykonstruované spekulace a neodůvodněné pochybnosti ohledně žalobkyní předkládaných důkazů. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochybností ohledně žalobkyní předložených důkazů, na základě nichž by mělo dojít k opětovnému přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni stran prokázání rozsahu a předmětu plnění ze strany RT. K tíži žalobkyně žalovaný v bodech [46], [49] a [52] napadeného rozhodnutí klade, že partnerem DVD nosiče zachycujícího průběh večera akcí VIP party v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia a Movies party All TV byla toliko žalobkyně, a nikoliv RT, aniž by to mohlo mít vliv na vznik nároku na odpočet daně. RT zajišťovala zviditelnění žalobkyně před potenciálními obchodními partnery a odběrateli. Jednou z forem prezentace je uvedení loga na DVD nosičích, kdy RT nemusel být partnerem DVD

nosičů či dané akce, protože předmětem deklarovaných zdanitelných plnění bylo poskytnutí reklamních plnění firmou RT žalobkyni, nikoli firmě RT. Žalobkyně namítla s odkazem na napadené rozhodnutí, že v něm žalovaný uvedl, že pořadatelem akce MOTOCYKL 2015 byla společnost Incheba a žalobkyně byla prezentována nikoliv na samotné akci, ale na její tiskové konferenci, jejímž pořadatelem byl RT, a přesto v bodě [57] napadeného rozhodnutí kladl žalovaný k tíži žalobkyně, že „*ve vztahu k veletrhu MOTOCYKL 2015 nebyl (žalobce) v žádném obchodním vztahu s jeho pořadatelem*“ - žalobkyně však nemusela v jakémkoli obchodním vztahu s pořadatelem akce MOTOCYKL 2015, když byla prezentována toliko na tiskové konferenci k této akci.

7. V páté žalobní námitce žalobkyně uvedla, že obdobný skutkový stav byl hodnocen daňovými orgány odlišně. U předmětných akcí byly předloženy důkazy srovnatelné důkazní síly, žalovaný dospěl ke zcela odlišným závěrům ohledně (ne)prokázání přijetí deklarovaných plnění, což svědčí o libovůli žalovaného. V případě tiskové konference k akci Sen o Dakaru došel žalovaný k závěru o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, zatímco v případě ostatních propagačních a reklamních akcí nikoliv, aniž by takový dvojí přístup náležitým způsobem zdůvodnil (v obou případech byl RT pořadatelem tiskových konferencí a žalobkyně byla prezentována roll-upy a její logo bylo umístěno na vystaveném vozu nebo v pozvánce). Argumentaci žalovaného v bodech [57], [155] a [121] napadeného rozhodnutí žalobkyně odmítla, protože fakt, že na konferenci k akci MOTOCYKL 2015 byly žalobkyni vystaveny tři daňové doklady na tři různá data zdanitelných plnění, nezakládá (žalovaným nezdůvodněnou) pochybnost o tom, že by tyto daňové doklady byly podloženy nějakým faktickým plněním. Svědek K. ve své výpovědi vysvětlil, proč k akci existují tři daňové doklady.
8. Šestou, poslední, žalobní námitkou bylo, že žalovaný neprovedl žalobkyní navržené důkazy. Vzhledem k neodůvodněnému závěru daňových orgánů o nekonkrétnosti a nevěrohodnosti svědecké výpovědi Bc. A. K. žalobkyně marně navrhla opětovné provedení této svědecké výpovědi za účelem rozptýlení všech pochybností, přestože svědek disponoval pro řízení podstatnými informacemi. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně považoval tuto svědeckou výpověď za důkaz prokazující poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu. Pokud následně správce daně odmítl svědeckou výpověď s odkazem na její vnitřní rozpornost, měl za účelem odstranění takového rozporu provést opakovaný výslech. Žalobkyně poukázala na to, že v roce 2017 pro správce daně sporná výpověď natolik konkrétní, věrohodná a relevantní, že na základě ní došel k závěru o splnění podmínek nároku na odpočet daně. Ačkoliv daňové orgány disponují značným množstvím prostředků, kterými si mohly součinnost svědka K. (obstarání podkladů) zajistit (jako např. udělení pořádkové pokuty), nepoužily žádný z nich a podklady nezajistily. Správce daně i žalovaný návrh na opakovaný výslech svědka odmítli, aniž to odůvodnili. V napadeném rozhodnutí se žalovaný vyjádřil tak, že opětovné provedení výslechu považuje za nadbytečné, aniž by uvedl, z jakého důvodu.
9. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl k jednotlivým žalobním námitkám následující stanovisko.
11. K první žalobní námitce žalovaný uvedl s odkazem na body [85] až [91] napadeného rozhodnutí a § 115 odst. 1 a § 116 odst. 1 daňového řádu, že žalovaný akceptoval námitky týkající se překvapivosti rozhodnutí a porušení legitimacy očekávání, nicméně tato odstranitelná vada prvostupňového řízení byla odstraněna v rámci odvolacího řízení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 248/2016 – 55 ze dne 3. 8. 2017 vyplývá, že odstraňovat vady zprávy o kontrole a i vady celého procesu daňové kontroly je možné i v odvolacím řízení, což je projevem speciální konstrukce odvolacího daňového řízení; v něm odvolací orgán není oprávněn zrušit platební výměr a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení. Případné nedostatky je třeba napravit v rámci odvolacího řízení a jenom zde; to platí i pro nedostatek spočívající v opomenutí projednat doplněné kontrolní zjištění s daňovým subjektem a umožnit mu se k němu vyjádřit. Žalovaný odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8 Af 22/2014 – 73, rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 – 61. Žalobkyně tudíž nebyla připravena o možnost vyjadřovat se a procesně reagovat na změnu hodnocení důkazů, když v průběhu procesu dokazování lze dospět k odlišným názorům.
12. K druhé žalobní námitce žalovaný uvedl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 143/2018 – 32 ze dne 8. 11. 2018 a na body [33], [35], [46] až [48], [61], [74] a [108] až [121] napadeného rozhodnutí, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a v důsledku čeho žalobkyni nárok na odpočet neuznal. Žalobkyně své důkazní břemeno stran prokázání splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet neunesla. Žalovaný konstatoval, že bylo prokázáno konání všech akcí, avšak nebylo prokázáno na každé z těchto akcí provedení prezentace žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně neprokázala přesný rozsah a předmět jednotlivých zdanitelných plnění - zdanitelné plnění musí být určeno přesně co do svého rozsahu a předmětu, tak jak vyplývá z ust. § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 – 25). Žalobkyně neprokázala rozsah a předmět přijatého zdanitelného plnění od RT. Žalovaný nezpochybnil, že na akci Movies Party All TV bylo promítáno logo žalobkyně (viz záznam DVD).
13. K třetí žalobní námitce žalovaný uvedl, že námitka se míjí důvody napadeného rozhodnutí (body [48], [50], [53] a [57]). Závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek byl založen zejména na tom, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatého plnění. Pokud jde o rozhodnutí ve věci Melichar, žalovaný odkázal na bod [135] napadeného rozhodnutí a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 6 Afs 47/2018 – 60. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 91/2013-38 ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 9. 2013 a č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 12. 4. 2006). Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby

předvídanými daňovým řádem. Správce daně přitom může po daňovém subjektu požadovat prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění jako takového a zároveň, že toto zdanitelného plnění, o jehož faktickém uskutečnění není případně pochyb, daňovému subjektu opravdu poskytla osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. Teprve poté, co daňový subjekt tyto skutečnosti prokáže, je pro neuznání uplatněného nároku na odpočet třeba, aby správce daně případně doložil, že šetřené zdanitelné plnění bylo začleněno do řetězce plnění zasaženého podvodem na DPH a že o této skutečnosti daňový subjekt minimálně vědět mohl a měl (srov. např. body 21, 22, 33 a 36 až 38 rozsudku ze dne 21. 5. 2015 č. j. 9 Afs 181/2014-34 nebo body 29, 30, 48 a 51 až 56 rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37). Závěry přijaté v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017 – 83 z této praxe vybočují, neexistuje však rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které by se k tomu rozpornému rozsudku vyjádřilo a které by ustálenou praxi změnilo ve prospěch rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017 – 83.

14. K čtvrté žalobní námitce žalovaný s odkazem na body [25] a [109] napadeného rozhodnutí uvedl, že žalovaný, který unesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochybností ohledně žalobkyní předložených důkazů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2012-61 ze dne 26. 9. 2012 a č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Pochybnosti správce daně spočívaly např. v tom, že se plnění nepodařilo ověřit u dodavatele RT, který nereagoval na výzvy, že na daňových dokladech byla uváděna data uskutečnění zdanitelného plnění, která předcházela termínům konání reklamních akcí. Např. fotografie z akce MOTOCYKL 2015 mohou prokázat, že se akce realizovala i to, že na akci bylo nějakým způsobem prezentováno obchodní jméno žalobkyně, ale již neprokazují přesný rozsah a předmět fakturovaného zdanitelného plnění, a to bez ohledu na skutečnost, zda tento důkaz byl hodnocen jako pravdivý či nepravdivý.
15. K páté žalobní námitce s odkazem na body [42], [54], [55] a [155] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že prezentace na tiskové konferenci Sen o Dakaru nebyla důkazně totožná s dalšími akcemi - pořadateli tiskové konference byla společnost Royal Trust a Promotým Praha s.r.o., která na výzvu správce daně ze dne 30. 9. 2015 odpověděla, že prezentace žalobkyně proběhla formou loga na roll-upech vystavených u stolu pro účastníky výpravy, žalobkyně byla jmenována moderátorem jako jeden z partnerů projektu a její logo bylo umístěno na historickém vozu LIAZ, který byl umístěn před hotelem. Propagace obchodní značky v rámci projektu Sen o Dakaru byla fakturována společností Promotým Praha s. r. o. a zároveň došlo k protiplnění v podobě poskytnutí zboží s logem partnera, popř. neproběhla žádná fakturace či smluvní ujednání související s předmětnou tiskovou konferencí. Navíc žalobkyně předložila další důkazní prostředky v podobě publikace „Sen o Dakaru s Jiřím Moskalem“ a odkazy na veřejně přístupné internetové stránky dokumentující prezentaci akce Sen o Dakaru. Proto se jednalo o odlišnou důkazní situaci.
16. Ohledně šesté žalobní námítky s odkazem na body [59] a [161] napadeného rozhodnutí a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 Af 15/2018 – 34 ze dne 17. 7. 2019 žalovaný uvedl, že jeho opakovaná výpověď byla nadbytečná. Svědek byl podrobně dotazován na obchodní spolupráci s žalobkyní a žalobkyni byla dána

možnost pokládat svědkovi otázky, čehož využila. Nebylo by důvodné vyslýchat svědka znovu, aby ten objasňoval své pohnutky, které jej vedly k tomu, že správci daně na výzvu k součinnosti nepředložil listiny. Opakovaná svědecká výpověď nebyla způsobilá odstranit pochybnosti správce daně a žalovaného, které se žalobkyni nepodařilo odstranit v průběhu daňového řízení. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010 – 91, žalovaný uvedl, že tento rozsudek není na řešený případ přílehlavý, jelikož zde byla řešena situace, kdy skutečnost mající původ v jiném řízení než v řízení vedeném s daňovým subjektem nemůže být důvodem k tomu, aby na jejím základě správní orgán odmítl provedení důkazu navrženého daňovým subjektem, pokud daňové orgány neumožnily daňovému subjektu v průběhu celého daňového řízení bezprostředně reagovat na jejich pochybnosti o dostatečnosti doposud doložených důkazů, které zpravidla bývají vyjádřeny prostřednictvím rozhodnutí - výzev dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

17. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Další podání žalobkyně

18. Žalobkyně v podání ze dne 23. 6. 2020 uvedla, že včas uplatněné žalobní námitky podporuje argumentací, že v seznámení se zjištěnými skutečnostmi čj. 20378/20/5200-11433-711918 ze dne 26. 5. 2020 žalovaný žalobkyni sdělil v rámci odvolacího řízení ve věci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za roky 2014 a 2015, že uznává daňovou účinnost výdajů žalobkyně na některých prezentacích, ohledně nichž žalovaný neuznal odpočet daně v posuzovaném řízení (Souboj nevěst, Movies party All TV a z části i MOTOCYKL 2015). Žalobkyně tedy argumentovala tím, že tatáž plnění, která v posuzovaném řízení žalovaný vyhodnotil jako neprokázaná, posoudil jako prokázaná v rámci daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob, kdy zde posoudil výpověď sv. K. jako věrohodnou.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

19. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

VI.

Posouzení věci soudem

20. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

21. Žaloba je nedůvodná.
22. Žalobkyně podala daňové přiznání k dani, v němž vykazala nadměrný odpočet ve výši 843 517 Kč. Dne 16. 4. 2015 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o údajích v tomto daňovém přiznání (výzva č. j. 900154/15/2301-51521-402857) a dne 6.

5. 2015 k prokázání skutečností dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu (výzva č. j. 1090066/15/2301-61564-404886). Jelikož pochybnosti nebyly odstraněny, přistoupil správce daně k daňové kontrole. Dne 25. 7. 2016 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě od RT uvedené na daňových dokladech. Následně se žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila a navrhla doplnění dokazování, které správce daně provedl. Po vyhodnocení nově provedených důkazů správce daně dospěl k závěru, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně, ale konstatoval existenci podvodu na dani. Dne 13. 4. 2017 správce daně sdělil žalobkyni chybějící daň, nestandardní okolnosti transakcí a objektivní okolnosti, na základě kterých měla a mohla žalobkyně vědět, že se zapojením do transakcí účastní podvodu na dani, když žalobkyně nepřijala opatření k zamezení jeho možné účasti na podvodu (výzva č. j. 762000/17/2301-61564-404727). Na to žalobkyně podala vyjádření ze dne 30. 5. 2017. Poté správce daně změnil právní názor, kdy svůj závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu přehodnotil zpět na předchozí závěr o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Dne 17. 8. 2017 správce daně projednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole reflektující změněné právní posouzení (žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu, obsahu a hodnotě) a vydal prvoinstanční rozhodnutí, jímž oproti daňovému priznání žalobkyně snížil žalobkyni odpočet daně z 1 977 424 Kč na 1 147 924 Kč, tj. o 829 500 Kč. Tento závěr odůvodnil správce daně (mj.) tím, že žalobkyně neprokázala, co vše bylo zahrnuto do předmětu sporného plnění a že se liší data uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech od dat jednotlivých akcí, na nichž měla být žalobkyně prezentována. V rámci odvolacího řízení žalovaný dne 30. 5. 2019 žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi včetně hodnocení důkazů a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (č. j. 18677/19/5300-22441-701848), kdy žalobkyně vyjádření podala. Napadeným rozhodnutím bylo prvoinstanční rozhodnutí změněno tak, že odpočet daně byl zvýšen o 136 500 Kč na 1 248 424 Kč.
23. Soud vyšel z následující právní úpravy a judikatury.
24. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „ZDPH“) platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 72 odst. 3 a 5 ZDPH platí, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň priznat, a že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. § 73 odst. 1 ZDPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
25. Podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně

prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

26. Soud právní úpravu shrnuje tak, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, když v konkrétním případě žalobkyně jde o výše citovaný § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt je povinen prokazovat 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. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat 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). Správce daně však není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
27. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty platí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce daně povinen předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat vzhledem k judikatuře Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Existují-li vážné a důvodné pochybnosti o souladu údajů v účetních dokladech se skutečností, nelze považovat tyto doklady za postačující k prokázání nároku na odpočet daně. Soud shrnuje, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně záúčtovaného daňového

dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH v případě vzniku vážných a důvodných pochybností správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů tedy (ve vztahu k té okolnosti, o níž pochybnosti vznikly) je, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení jednak to, že v jeho prospěch došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, a jednak to, že toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předložil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Pokud jde o důkazní břemeno daňového subjektu, ten si musí ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 177/2006-61 ze dne 15. 5. 2007 nebo č. j. 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010).

28. Soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, a proto přistoupil k zamítnutí žaloby.
29. O žalobních námitkách soud uvážil obecně takto.
30. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, protože je z něho zřejmé, jaké závěry žalovaný učinil, zejména že nebyl prokázán předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, tj. co konkrétně mělo být na základě uzavřené smlouvy žalobkyni ze strany jejího smluvního dodavatele poskytnuto a co poskytnuto ve skutečnosti bylo.
31. Pokud je o procesní námitku, zda mohlo dojít ke změně právního posouzení žalovaným, pak takový postup daňový řád nezakazuje za podmínky, že jsou respektována všechna práva daňového subjektu, což v daném případě nastalo, protože se změnou právního posouzení byla žalobkyně seznámena a mohla na ni reagovat přednesem své skutkové verze reality své a předložit nebo označit důkazy, které její verzi měly prokázat.
32. Celý právní řád včetně daňového řádu je postaven na racionálním chování adresátů právních norem, což platí zvláště pro podnikatele, neboť podnikatelé nesou riziko svých neúspěšných obchodních operací. Chová-li se podnikatel racionálně, tak u každého konkrétního zdanitelného plnění musí být připraven o průběhu svého smluvního vztahu předložit dostatek tvrzení a důkazů v eventuelním daňovém řízení. V posuzovaném případě vstoupila žalobkyně podle svého tvrzení do smluvních vztahů s RT, které obnášely několikastatisíkové výdaje. Žalobkyně tedy měla být schopna, pokud by chtěla odpočet daně úspěšně uplatnit, tvrdit konkrétní skutečnosti a tyto prokázat (jaká konkrétní služba byla poptána, za jakou konkrétní cenu byla poptána, jaké listiny objednávku dokumentovaly, jak plnění kontrolovala atp.). To se v dané věci nestalo - žalobkyně po celou dobu řízení nebyla schopná konkretizovat a prokázat jednoznačně, co konkrétně bylo předmětem přijatých zdanitelných plnění a jaký byl rozsah objednaných a následně dodaných služeb. Nebylo-li žalobkyní konkrétně

tvrzeno, co bylo předmětem a rozsahem přijatých zdanitelných plnění, pak žalovaný správně dospěl k závěru, že nemůže ani posuzovat, zda se v dané věci jednalo o podvod na dani, protože by muselo být zjištěno, co mělo být dodáno, co bylo dodáno, za jakou cenu. Teoreticky lze obecně připustit případ, kdy by v případě nekonkrétních tvrzení o předmětu a rozsahu přijatých plnění daňovým subjektem bylo toto zjištěno svědeckými výpověďmi či vyjádřeními třetích osob, ale bylo by to podmíněno tím, že by tyto důkazy vyzněly jednoznačně a takto by nahradily povinnost tvrzení a důkazní daňového subjektu. K tomu však v posuzovaném řízení nedošlo: z dokazování nevyplynulo jednoznačně a přesně, jaké plnění bylo dojednáno a jaké plnění bylo poskytnuto. Pokud bylo namítáno, že ohledně konkrétní reklamní akce došlo k uznání odpočtu na dani nebo že některé z nich byly jako daňově účinné uznány v řízení o dani z příjmů právnických osob, zde soud konstatuje, že posuzuje vždy jednotlivé konkrétní daňové řízení, konkrétní tvrzené zdanitelné plnění a bez dalšího není možné z jiných daňových řízení a jiných zdanitelných plnění vycházet. Soud ve shodě s žalovaným podmínky pro uznání odpočtu na dani v rozsahu napadeného rozhodnutí neshledal. Pokud žalovaný podmínky pro odpočet daně či daňovou uznatelnost našel v jiných řízeních či u jiných prezentací, mohlo to jít maximálně k tíži státního rozpočtu, ale veřejných subjektivních práv žalobkyně se to dotknout nemohlo. Žalovaný jednoznačně prokázal důvodnost pochybností, kdy již samotné faktury obsahovaly naprosto neurčitý popis dodaného zdanitelného plnění. Daňovými orgány provedené dokazování listinami a svědeckými výpověďmi tyto pochybnosti ještě zvýšilo a prokázalo. Žalobkyně se po celou dobu daňového a soudního řízení snažila polemizovat se závěry, které učinily daňové orgány, ale tyto závěry nebyly činěny za účelem prokázání zdanitelného plnění přijatého žalobkyní, ale vedly k úspěšnému zpochybnění správnosti předmětných daňových dokladů. Postup žalobkyně, která toliko zpochybňovala závěry daňových orgánů, aniž by sama přinášela tvrzení a důkazy o tom, jaké konkrétní plnění s RT dojednala a jaké obdržela, proto nemohl přinést žalobkyni pozitivní výsledek spočívající ve vyvrácení pochybností daňových orgánů a prokázání předmětu a rozsahu přijatých deklarovaných plnění.

33. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
34. Žalobkyně argumentovala v první řadě tím, že správce daně v průběhu řízení změnil hodnocení dokazování a právní závěr o tom, že reklamní plnění přijatá žalobkyní od RT má za prokázaná a hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně za splněné, kdy tuto tvrzenou vadu řízení před správcem daně nemohl žalovaný napravit.
35. V rozsudku č. j. 10 Afs 248/2016 – 55 ze dne 3. 8. 2017 Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Podobně nemůže obstát ani tvrzení, podle něž by „odporovalo daňovému řádu, kdyby se k výměru vztahovala až druhá zpráva o kontrole vydaná v rámci odvolacího řízení“.* To, že *odstraňovat vady zprávy o kontrole a i vady celého procesu daňové kontroly je možné i v odvolacím řízení, je projevem speciální konstrukce odvolacího daňového řízení, v němž odvolací orgán není oprávněn zrušit platební výměr a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení (k obstarávání dalších důkazů, k jejich novému hodnocení, k nápravě procesních vad...).* Případné nedostatky je třeba napravit v rámci odvolacího řízení, a jenom zde; to

platí i pro nedostatek spočívající v opomenutí projednat doplněné kontrolní zjištění s daňovým subjektem a umožnit mu se k němu vyjádřit. Tato speciální konstrukce má zajistit efektivní průběh daňového řízení; nemá sloužit jako bič na chybní správce daně (který by působil tak, že zmíněné procesní pochybení by vždy vedlo ke zrušení platebního výměru a k tomu, že celá daňová kontrola byla vedena marně). NSS k tomu ostatně přiléhavě poznamenal už ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012-41: „Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost.“ Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 ve Sb. NSS pak platí, že „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení.“

36. Námitka žalobkyně je lichá: Žalovaný v bodech [86], [88] a [89] napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že řízení před správcem daně bylo zatíženo vadou, kdy změna právního posouzení správcem daně mohla omezit možnost efektivní obrany žalobkyně. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že v žádném případě nemohlo jít o neodstranitelnou procesní vadu, kdy žalovaným užitý postup (viz výše – seznámení se zjištěnými skutečnostmi včetně hodnocení důkazů a umožnění žalobkyni k vyjádření v odvolacím řízení) procesní vadu správce daně napravit a napadené rozhodnutí tedy z tohoto žalobního důvodu nezákonností trpět nemůže.
37. Daňový řád výslovně předpokládá možnost, že správce daně posoudí věc nesprávně (skutkově či právně), nedostatečně zjistí skutkový stav, zatíží řízení procesní vadou, kdy žalovaný jakožto odvolací orgán v rámci odvolacího řízení musí v takovém případě věc skutkově či právně správně posoudit, doplnit skutková zjištění, odstranit procesní vady. Odvolací orgán je však povinen seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (srov. § 115 odst. 1, 2 daňového řádu). Jinými slovy, daňové orgány obou stupňů mohou jak v rámci řízení v každém jednotlivém stupni, tak i v dalším stupni , skutkově či právně posouzení měnit bez omezení, nicméně vždy musí být rozhodnutí navazující na takovou změnu pro daňový subjekt předvídatelné a musí mu být dána možnost se ke změně vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování. Finální posouzení, jež se promítne do konečného rozhodnutí, může pak být samozřejmě předmětem soudního přezkumu. Nezákonnost konečného rozhodnutí však nemůže být z podstaty dotčena tím, že daňové orgány v průběhu řízení své posouzení měnily, pokud se změnou daňový subjekt seznámily a daly mu možnost na ni adekvátně procesně reagovat.
38. Z popsaného vyplývá, že tím, že daňový orgán sdělí daňovému subjektu právní a skutkové hodnocení, nelze toto posouzení považovat za do budoucna v rámci tohoto daňového řízení nezměnitelné a nemůže to odůvodnit v případě změny posouzení následnou pasivitu daňového subjektu a obranu, že jde o neodstranitelnou vadu řízení. Proto je nedůvodnou námitka žalobkyně, že žalobkyně neměla důvod předkládat důkazní prostředky prokazující splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, neboť předtím ji správce daně vyrozuměl, že své důkazní

břemeno unesla. Naopak, tížilo-li žalobkyně důkazní břemeno věcně důvodně (k tomu soud odkazuje na vypořádání ostatních žalobních bodů), bylo bez právního významu, že v předchozích fázích daňového řízení byla žalobkyně vyrozuměna o tom, že ji (již) netíží. Pokud jde o to, zda bylo posouzení, jež se promítlo do konečného napadeného rozhodnutí, správné, je to předmětem dalších žalobních námitek a jejich samostatného vypořádání soudem dále v tomto rozsudku.

39. Námitka, že napadené rozhodnutí je pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné, protože z něj nelze zjistit důvody neuznání nároku na odpočet daně, je nedůvodná: Napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobkyně rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul průběh daňového řízení, jednotlivé odvolací námítky, právní a skutkový základ případu a následně vypořádal jednotlivé odvolací námítky a své úvahy srozumitelně a logicky odůvodnil. Z napadeného rozhodnutí je patrná jak reakce na jednotlivé odvolací námítky žalobkyně, tak i konkrétní úvahy žalovaného. Soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. února 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, podle něhož platí, že *„Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. (...) Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13), zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 6 As 153/2014 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.“*
40. Argumentovala-li žalobkyně, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit důvody neuznání nároku na odpočet daně, pak pomíjí body [33], [34], [46] až [53], [57] až [83] a [108] až [121] napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje. Ve stručnosti lze uvést, že v uvedených bodech napadeného rozhodnutí je zcela srozumitelně vysvětleno, že a proč sporné daňové doklady neobsahují přesný rozsah a popis zdanitelného plnění, že a proč daňové doklady obsahují nepravdivé informace o datu uskutečnění zdanitelného plnění, že a proč nebyl prokázán rozsah a předmět plnění přijatého od deklarovaného dodavatele RT v případě prezentace na VIP párty v Divadle Semafor, na Souboji nevěst v Divadle Hybernia, na Movies party All TV a na akci MOTOCYKL 2015. Důvody nepřiznání nároku na odpočet daně (bez ohledu na jejich správnost či nesprávnost) tedy v napadeném rozhodnutí vysvětleny jsou a umožňují, aby byly přezkoumány. Z napadeného rozhodnutí lze z popsanych bodů napadeného rozhodnutí zcela zřejmě zjistit, jaké skutečnosti měl žalovaný za prokázané a jaké nikoliv, ostatně ani sama žalobkyně v žalobě neidentifikovala údaje, u nichž by pochybovala, zda je měl žalovaný za prokázané.
41. Soud na rozdíl od žalobní argumentace nenachází důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ani v odůvodnění závěru o neprokázání rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Z výše popsanych bodů napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný nespороval, že akce VIP párty v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015 proběhly, ale že

nebylo prokázáno, jakou konkrétní v daňovém dokladu deklarovanou prezentaci pro žalobkyni deklarovaný dodavatel RT provedl. Žalobkyně byla povinen jednak konkrétně tvrdit a jednak svá konkrétní tvrzení prokázat. Předmětem plnění je nutno chápat konkrétní formu prezentace (ústně, písemně, prostřednictvím jakého jiného média včetně specifikace adresátů prezentace). Rozsahem je nutno chápat kvantitativní určení popsaného rozsahu – časové určení ústního projevu nebo sdělení informace prostřednictvím jiného média včetně umístění média. V bodě [108] žalovaný zdůraznil podtržením textu, že za stěžejní považuje neprokázání rozsahu přijatého plnění, kdy u akce VIP párty v Divadle Semafor nebyla zjištěna vůbec žádná forma prezentace žalobkyně (viz body [46] až [48] napadeného rozhodnutí), u akce Souboj nevěst v Divadle Hybernia nebyla zjištěna prezentace žalobkyně vyjma psaného textu předcházejícího videonahrávce akce a zveřejnění loga bez zjištěné účasti deklarovaným dodavatelem RT (viz body [49] a [50] napadeného rozhodnutí), u akce Movies party All TV byla zjištěna prezentace žalobkyně spočívající v promítnutí loga žalobkyně a zmínění jména žalobkyně jako partnera večera bez zjištěné účasti deklarovaným dodavatelem RT (viz body [51] až [53] napadeného rozhodnutí) a u akce MOTOCYKL 2015 byla zjištěna prezentace žalobkyně na tiskové konferenci pořádané dne 25. 2. 2015 firmou RT spočívající v umístění rollupu s názvem žalobkyně bez zjištění vztahu mezi pořadatelem veletrhu MOTOCYKL 2015 a žalobkyní, avšak s tím, že uskutečnění žádného deklarovaného zdanitelného plnění v souvislosti s touto akcí v deklarovaných dnech 19. 1., 21. 1. a 23. 1. 2015 nebylo zjištěno (viz bod [57] napadeného rozhodnutí). Závěry žalovaného proto nejsou nepřezkoumatelné.

42. Námitka žalobkyně, že žalovaný měl „učinit závěr o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, neboť je nepochybné, že (i) daná akce proběhla, (ii) žalobkyně na ní byla prezentována a (iii) tuto prezentaci a reklamu zajistila RT“ je v rozporu se skutkovými zjištěními, jež žalobkyně nesporně (viz výše) ani neuvádí, z jakých konkrétních důkazů by její závěr měl vyplývat: Skutečnost (i), že akce VIP párty v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015 proběhly, neprokazuje, že na nich někdo někoho prezentoval. Skutečnost (ii), že na akcích byla žalobkyně prezentována, nebyla zjištěna u akce VIP párty v Divadle Semafor, přičemž u akcí Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015 mělo být zveřejněno logo či rollup žalobkyně (neznámo kde konkrétně a po jakou dobu). Skutečnost (iii), že prezentaci na akcích VIP párty v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015 zajistila pro žalobkyni RT, nebyla prokázána, protože v případě první akce nebyla prokázána existence jakékoli prezentace žalobkyně, v případě druhé a třetí akce nebyla prokázána účast firmy RT na prezentaci nezjištěného rozsahu (logo či rollup).
43. Žalobkyně dále sporovala závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že sporné plnění poskytl žalobkyni RT, kdy toto bylo podle žalobkyně prokázáno výsledkem sv. K., když v bodě [59] napadeného rozhodnutí ostatně žalovaná konstatovala, že „*svědek potvrdil, že plnění uvedená na veškerých předložených fakturách uskutečnily společnosti Royal Trust nebo Royal Trust Media*“.
44. Soud předesílá, že závěr o odepření odpočtu na dani žalovaný odůvodnil tím, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatého plnění (viz body [48], [50], [53], [57] a [83]), čili důvodem mýjícím se žalobní námitkou. I kdyby však žalobní námitka mířila do důvodu napadeného rozhodnutí, nemohla by být důvodná, protože z popsaného bodu napadeného rozhodnutí důvodnost žalobní námitky nevyplývá: Především jde o

- bod, kde je konstatován obsah výpovědi svědka, nikoli hodnocení výpovědi svědka. Pokud jde o vyhodnocení důkazu touto svědeckou výpovědí, to je obsaženo v bodech [65] až [72] napadeného rozhodnutí, kdy proti tomu žalobkyně nijak nebrojí. Navíc, i kdyby byla výpověď svědka vyhodnocena doslovně jako věrohodná, nevyplýval by z ní závěr žalobkyně, neboť svědek neoznačil jako dodavatele sporného plnění firmu RT, nýbrž uvedl, že dodavatelem byla buď firma RT a nebo jiná firma.
45. Dále žalobkyně namítla, že i kdyby nebylo prokázáno, že deklarovaná plnění poskytl žalobkyni RT, nemohlo to být důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Námitka se mýlí důvodem napadeného rozhodnutí, jímž bylo neprokázání předmětu a rozsahu přijatého plnění. Námitka by ale i jinak byla nedůvodná: Podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně je, že daňový subjekt k důvodné výzvě správce daně prokáže mj. to, že deklarované plnění uskutečnila osoba deklarovaná v daňovém dokladu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, ze dne 2. 5. 2018 č. j. 1 Afs 220/2017-28, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61, nebo ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 – 25). Námitce, že neprokázala-li žalobkyně, že jí sporné plnění poskytla právě firma RT, nelze jí nárok na odpočet daně odepřít, je tedy právně lichá.
46. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017-78 (dále jen „*rozsudek Stavitelství Melichar*“). Podle tohoto rozsudku platí, že „*i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.*“ Podle rozsudku Stavitelství Melichar platí, že pro přiznání nároku na odpočet daně stačí, bylo-li prokázáno, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno a že subjekty v daňovém řetězci splnily své daňové povinnosti.
47. Soudu je známo, že rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (RS 16/2018) byla postoupena usnesením č. j. 1 Afs 334/2017-35 ze dne 23. 8. 2018 věc s otázkou, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla. První senát totiž dospěl k závěru, že rozsudek Stavitelství Melichar je v rozporu s dosavadní judikатурní praxí (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014 - 43 či ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36). Předkládající první senát odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, ve kterém stanovil, že „[j]e nutné pečlivě rozlišovat

případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“ První senát shrnul, že podle jeho názoru pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani.

48. V návaznosti na to rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením čj. 1 Afs 334/2017 – 54 ze dne 11. 3. 2020 předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, zda je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani, příp. závisí-li na to i na tom, zda bylo prokázáno, že osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu. V odůvodnění předkládacího usnesení Nejvyšší správní soud uvedl, že „V nynější věci je rozšířený senát Nejvyššího správního soudu postaven před otázku, zda lze odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, jestliže není znám skutečný poskytovatel služeb, v souvislosti s nímž uplatňuje jejich příjemce nárok na odpočet daně.“
49. Z popsaného je zřejmé, že věc řešená rozsudkem Stavitelství Melichar se týká jen případů, kdy v daňovém řízení bylo prokázáno, že deklarované zdanitelné plnění bylo fakticky poskytnuto. To je však případ, který se od případu žalobkyně liší právě v této základní okolnosti. Napadené rozhodnutí stálo na tom, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatého plnění (viz body [48], [50], [53], [57] a [83] napadeného rozhodnutí), nikoli na tom, že by poskytnutí bylo prokázáno, ale nebylo zjištěno, kdo ho poskytl, resp. bylo vyvráceno, že by ho poskytl deklarovaný dodavatel RT. Proto odkazu žalobkyně na rozsudek Stavitelství Melichar nelze přisvědčit. Odkazovala-li žalobkyně na bod [135] napadeného rozhodnutí s argumentací, že jde o odůvodnění nesrozumitelné a nelogické, soud uvádí, že toto odůvodnění žalovaného s odkazem na svou uvedenou argumentaci aprobejuje. Soud považuje vytknutý bod napadeného rozhodnutí za srozumitelný, kdy z něj vyplývá, že v rozsudku Stavitelství Melichar nešlo o případ podobný případu žalobkyně (tj. nebylo prokázáno přijetí deklarovaného

plnění), ale o případ, kdy vznikly pochybnosti o tom, že to byl právě deklarovaný dodavatel, od něhož nesporně poskytnuté plnění daňový subjekt přijal – jelikož deklarované plnění měla žalobkyně konzumovat a dále jej neposkytovat, nemohlo být plnění osvědčeno ani z výstupu žalobkyně.

50. Pokud žalobkyně vytýkala žalované odkaz (viz bod [136] napadeného rozhodnutí) na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 6 Afs 47/2018 – 60, poznamenává soud, že tento odkaz považuje i soud za přihléhavý (zde se uvádí: „*V projednávané věci tedy bylo nutné, pokud stěžovatel chtěl uplatnit nárok na odpočet DPH, aby předložil nejen příslušné doklady (faktury), ale aby rovněž na výzvu správce daně prokázal, že k jím tvrzeným zdanitelným plněním došlo.*“). I v této věci šlo totiž o to, že daňový subjekt neprokázal poskytnutí reklamních služeb a z tohoto důvodu mu byl odepřen nárok na odpočet daně. Namítala-li žalobkyně, že na rozdíl od projednávané věci šlo o fiktivní plnění a obecné a vnitřně rozporné důkazy, pak pomíjí, že závěrem žalovaného bylo, že žalobkyně neprokázala existenci deklarovaného plnění (předmět a rozsah), tudíž výsledek stejný.
51. Pokud jde o prokázání důvodných pochybností ohledně žalobkyní předložených důkazů stran deklarovaného zdanitelného plnění, uvádí soud následující.
52. Ve výzvě podle § 89 odst. 1 daňového řádu ze dne 16. 4. 2015 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání žalobkyně vzhledem k významnému navýšení hodnoty nadměrného odpočtu oproti předchozímu období. Výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 6. 5. 2015 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání nároku na odpočet daně z předmětných sporných plnění fakturovaných ze strany RT žalobkyni vzhledem k tomu, že samotné daňové doklady nárok neprokazují a obsah daňových dokladů neobsahuje přesný popis přijatého plnění, kdy 95% všech uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně je určeno pro jediného odběratele. Jelikož vytčené pochybnosti (zda, jaké a kým bylo plnění poskytnuto) nebyly žalobkyní odstraněny, zahájil správce daně dne 23. 7. 2015 daňovou kontrolu, kdy v tomto postupu správci daně nelze nic vytknout (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS). Správci daně nelze vytýkat, že v momentě, kdy poznal, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, postup ukončil a přešel do daňové kontroly.
53. Jak již bylo výše uvedeno, vzniknou-li důvodně pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, musí daňový subjekt k výzvě správce daně prokázat, že v jeho prospěch došlo k faktickému uskutečnění deklarovanému zdanitelnému plnění. Daňový subjekt si musí ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb. Své pochybnosti správce daně ve svých výše uvedených výzvách řádně identifikoval a jejich důvodnost, již má soud za zřejmou, žalobkyně nijak konkrétně nezpochybňovala.
54. Žalobkyně obecně namítala, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochybností ohledně žalobkyní předložených důkazů, na základě nichž by mělo dojít k opětovnému přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni stran prokázání rozsahu a předmětu plnění či přijetí plnění ze strany RT. Soud vnímá tuto

žalobní námitku tak, že žalobkyně brojí proti tomu, že prokázala, že přijala deklarované plnění od RT, a proto mělo důkazní břemeno přejít zpět na správce daně. Řešení otázky, zda deklarované plnění žalobkyně přijala od RT, nebylo důvodem napadeného rozhodnutí, proto je žalobní námitka mimoběžná (viz výše odůvodnění tohoto rozsudku).

55. Konkrétně žalobkyně v tomto žalobním bodu ([81] a [82] žaloby) vytkla žalovanému, že v bodech [46], [49] a [52] napadeného rozhodnutí kladl žalobkyni k tíži, že partnerem DVD nosiče zachycujícího průběh večera akcí VIP party v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia a Movies party All TV byla toliko žalobkyně, a nikoliv RT. K tomu soud uvádí, že žalobkyně pomíjí, že nárok na odpočet daně může vzniknout jedině v případě zdanitelného plnění přijatého od třetí osoby, plátce daně (viz výše citovaný § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH). Pokud žalobkyně sama vykoná nějakou činnost, nelze z podstaty uvažovat o tom, že jí třetí osoba poskytla službu podléhající ZDPH. Jinými slovy, pokud jako partner DVD byla uvedena žalobkyně a nebyla prokázána nějaká skutková verze předestřená žalobkyní, proč k tomu došlo a jakou to má souvislost s jejím tvrzením, že prezentaci měl provést RT, závěr o tom, že DVD přijetí deklarovaného zdanitelného plnění neprokazuje, není nesprávný. Žalobní námitka se proto mýlí jádrem odůvodnění napadeného rozhodnutí, tj. že nebylo prokázáno přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Soud k tomu uvádí, že souhlasí s žalobkyní, že osoba partnera nosiče DVD není pro posouzení nároku na odpočet daně významná, nicméně toto nebylo důvodem napadeného rozhodnutí. Skutečnost, kdo byl partnerem DVD, nemá význam pro posouzení, zda a jaké konkrétní plnění žalobkyně přijala. Soud nenašel oporu v napadeném rozhodnutí pro tvrzení žalobkyně, že žalovaný byl toho názoru, že předmětem deklarovaných zdanitelných plnění bylo poskytnutí reklamních plnění firmě RT.
56. Stejně lze vypořádat i námitku žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že pořadatelem akce MOTOCYKL 2015 byla společnost Incheba, s níž žalobkyně nebyla v obchodním vztahu (podle sdělení firmy INCHEBA ze dne 7. 10. 2015 byl RT organizátorem tiskové konference k akci MOTOCYKL 2015). Žalobní námitka se mýlí jádrem odůvodnění napadeného rozhodnutí, tj. že nebylo prokázáno přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Skutečnost, kdo byl pořadatelem akce MOTOCYKL 2015, vskutku nemá význam pro posouzení, zda a jaké konkrétní plnění žalobkyně přijala, nicméně napadené rozhodnutí nestálo na této skutečnosti.
57. Žalobkyně dále namítla nesprávnost hodnocení důkazů žalovaným, kdy v případě tiskové konference k akci Sen o Dakaru oproti akci MOTOCYKL 2015 měl žalovaný hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně za splněné, aniž by zde byl důkazně rozdíl (v obou případech byl RT pořadatelem tiskových konferencí a žalobkyně byla prezentována roll-upy a její logo bylo umístěno na vystaveném vozu nebo v pozvánce). Námitka je nedůvodná z důvodů popsaných v bodech [42], [54], [55] a [155] napadeného rozhodnutí: V případě akce Sen o Dakaru pořadatel tiskové konference potvrdil, že logo žalobkyně bylo umístěno na rollupech u stolu pro účastníky výpravy, žalobkyně byla jmenována moderátorem akce jako partner projektu a logo žalobkyně bylo umístěno i na historickém vozu LIAZ před budovou, kde akce probíhala. Prezentace žalobkyně byla osvědčena i publikací „Sen o Dakaru s Jiřím Moskalem“ a odkazem na veřejně přístupné internetové stránky dokumentující prezentaci akce. Nešlo tedy o podobnou důkazní situaci jako v případě ostatních akcí tak, jak tvrdí žalobkyně, protože rozsah a předmět zdanitelného plnění přijatého žalobkyní potvrdil pořadatel akce svým vyjádřením i předloženými fotografiemi.

58. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že fakt, že na konferenci k akci MOTOCYKL 2015 byly žalobkyni vystaveny tři daňové doklady na tři různá data zdanitelných plnění, nezakládá (žalovaným nezdůvodněnou) pochybnost o tom, že by tyto daňové doklady byly podloženy nějakým faktickým plněním, pominula, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že vystavení třech daňových dokladů nebylo důvodem, či stěžejním důvodem, pro odmítnutí nároku na odpočet daně. V bodech [57], [83], [71] a [121] napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl, že důvodem pro odepření nároku na odpočet daně v souvislosti s touto akcí bylo neprokázání rozsahu a předmětu přijatých zdanitelných plnění ohledně této akce. Žalovaný konstatoval (viz bod [59] napadeného rozhodnutí), že svědek K. ve své výpovědi uvedl, že se dohodl o třech různých dobách splatnosti a rozložení platby do třech částí, nicméně vystavení třech dokladů k jedné akci založilo pochybnost o existenci faktického plnění na ně, která byla dále v daňovém řízení prověřována (viz bod [122] napadeného rozhodnutí). V této úvaze soud nehledává žádnou nelogičnost – data vystavení daňových dokladů a zde uvedená data zdanitelného plnění a jejich vyšší počet vztahující se k jediné reklamní akci jsou jednoznačně způsobilá vyvolat pochybnost o přijetí zdanitelného plnění. Pokud ani následným dokazováním předmět a rozsah zdanitelného plnění nebyl jednoznačně prokázán, je závěr žalovaného o odepření nároku na odpočet daně správný.
59. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný zatížil řízení, které vedlo k vydání napadeného rozhodnutí, vadou spočívající v neodůvodněném neprovedení žalobkyní navrženého opakovaného výsledku sv. K. Vzhledem k neodůvodněnému závěru daňových orgánů o nekonkrétnosti a nevěrohodnosti této svědecké výpovědi, měl žalovaný svědka znovu vyslechnout za účelem rozptýlení všech pochybností a rozporů. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně považoval tuto svědeckou výpověď za důkaz prokazující poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu. Pokud následně správce daně odmítl svědeckou výpověď s odkazem na její vnitřní rozpornost, měl za účelem odstranění takového rozporu provést opakovaný výslech, zvláště za situace, kdy výpověď svědka byla pro správce daně natolik konkrétní, věrohodná a relevantní, že na základě ní došel k závěru o splnění podmínek nároku na odpočet daně.
60. Podle konstantní judikatury správních soudů v případě, že daňový orgán neshledá potřebu provést daňovým subjektem navrhované důkazní prostředky a své závěry dostatečně odůvodní, nelze takový postup považovat za nezákonný.
61. Soud předesílá, že námitka, že žalovaný neprovedení navrženého výsledku svědka neodůvodnil, je vyvrácena bodem [161] napadeného rozhodnutí, protože v něm žalovaný výslovně uvedl, že důvodem neopakování výsledku je jeho nadbytečnost: Svědek byl v řízení vyslechnut a žalobkyně mu mohla položit otázky. Pohnutky, proč svědek neposkytl daňovým orgánům součinnost, které by měly být opakovaným výsledkem zjišťovány, nebyly pro posouzení věci významné. Žalovaný tedy shledal, že opakovaný výslech nemohl být způsobilý prokázat žalobkyní tvrzené skutečnosti, a soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010 – 91, nijak nepodporuje žalobu, protože v této věci Nejvyšší správní soud řešil odlišnou procesní situaci spočívající v povinnosti daňového orgánu provést důkaz navržený daňovým subjektem vzhledem ke sdělení požádaného správce daně („Žalovaný také pochybil tím, pokud došel k závěru, že k prokázání přijetí sporného zboží není třeba provést navržené výpovědi svědků na základě zjištění a sdělení požádaného správce daně z nichž plyne, že dodavatel zboží

nevlastnil. Jak již Nejvyšší správní soud shora poukázal, tato skutečnost - mající původ v jiném řízení než v řízení vedeném se stěžovatelkou - nemůže být důvodem k tomu, aby na jejím základě správní orgán odmítl provedení důkazu navrženého stěžovatelkou. Zvláště pak v případě, že právě uvedení svědci měli být přítomni při přejímce sporného zboží. Je nesprávný právní názor žalovaného, že pokud nebylo kontrolou u dodavatele (ASCOP) prokázáno nakoupení sporného zboží od subdodavatele (ADLERS), pak toto zboží nevlastnil a nemohl jej dodat stěžovatelce. Okolnost, že dodavatel neprokázal porřízení zboží od deklarovaného subdodavatele, či od výrobce sama o sobě ještě neznamená, že dodavatel toto zboží nemohl ve skutečnosti (fakticky) nakoupit od jiného plátce, neplátce či dokonce od deklarovaného plátce (subdodavatele), přičemž pouze nechtěl, aby tato skutečnost byla v jeho řízení prokázána. Výsledek řízení u dodavatele je vždy výlučně odrazem procesní aktivity tohoto subjektu a nikoliv stěžovatelky. Naopak, je zcela pochopitelné, že se dodavatel nedomáhal zrušení výsledku u něj provedené kontroly daně z přidané hodnoty, pokud mu současně dožadovaný správce daně neakceptoval mimo daně na vstupu i příslušnou daň z přidané hodnoty na výstupu za plnění, které mělo být uskutečněno pro stěžovatelku.“). Jde tudíž o případ odlišný od kauzy žalobkyně: Zde byl svědek vyslechnut v posuzovaném daňovém řízení za přítomnosti zástupce žalobkyně, nešlo tedy o skutečnost mající původ v jiném řízení než v řízení vedeném s daňovým subjektem.

62. Soud shrnuje, že daňové orgány v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu označily konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnily žalobkyní předložené evidence a doklady (zejména nekonkrétní specifikace předmětu a rozsahu zdanitelného plnění v daňových dokladech). Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobkyni, která měla, trvala-li na oprávněnosti nárokovaného odpočtu, vytčené pochybnosti vyvrátit a prokázat, jaké konkrétní plnění deklarované daňovými doklady obdržela. Žalobkyně však své důkazní břemeno (kdy a jaká její konkrétní prezentace proběhla) neunesla. Specifikace konkrétní přijatého zdanitelného plnění nebyla obsažena ani v jiných listinných důkazech (smlouvy, mediální plán) a žalobkyně v daňovém řízení (místní šetření dne 22. 5. 2015) k tomu, v čem konkrétně prezentace spočívala, ničeho neuvedla s tím, že to ponechala na dodavateli. Žalobkyně netvrdila a neprokázala, co přesně mělo být jako předmět plnění ujednáno a co přesně jí bylo dodáno. Ačkoli předmět a rozsah plnění nemusí být uveden na daňovém dokladu vyčerpávajícím způsobem, je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována, aby tak bylo možné též ověřit, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo. Míra určitosti pak ovlivňuje důkazní břemeno. Na jednotlivých daňových dokladech byl předmět plnění specifikován neurčitě („prezentace na akci“), kdy žalobkyně svá tvrzení přes výzvu daňových orgánů neupřesnila ani nedoložila. Provedené dokazování nevedlo ke zjištění, jaké plnění bylo dohodnuto a jaké bylo poskytnuto., proto nebyly hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet splněny. Ve vyjádření z 5. 9. 2016 žalobkyně uvedla, že rozsah a předmět plnění byl mezi žalobkyní a RT sjednán, což by mělo být prokázáno výsledkem sv. K., kdy sv. K. je schopen poskytnout detailní popis činností obsažených v daňových dokladech. Skutečnost, že bylo prokázáno, že na akcích (kromě VIP party v Divadle Semafor) nějaká prezentace žalobkyně proběhla (rollupy apod.), neprokazuje, zda a jaká prezentace byla žalobkyní s deklarovaným dodavatelem dohodnuta a ze strany žalobkyně přijata.
63. Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy (seznámení dle bodu 18 odůvodnění tohoto rozsudku, usnesení vrchního státního zastupitelství a protokol o vydání věci

z trestního řízení), neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti žaloby – pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí bylo bezvýznamné, jak vyhodnotil žalovaný dokazování v časově následující jiné daňové věci a jaké úkony činily orgány činné v trestním řízení.

64. Jak již bylo výše uvedeno, ve vztahu k argumenatci obsažené v podání žalobkyně ze dne 23. 6. 2020 je soud toho názoru, že fakt, zda a jaké plnění, odpočet daně či výdaje daňové orgány uznaly v jiných daňových řízeních není pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí právně významné (šlo o řízení následující, ohledně jiné daně, za jiné důkazní situace a procesní aktivity daňového subjektu a navíc neskončené).
65. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Náklady řízení

66. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení výslovně při jednání soudu vzdal, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 7. července 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu