



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **AUTO POKORNÝ, s.r.o.**, IČO 25512579
sídlem Okružní 872/25a, 638 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D.
sídlem Bašty 8, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č.j. 46953/18/5300-21441-702127,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 10. 2018, č.j. 46953/18/5300-21441-702127, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč, a to k rukám JUDr. Ing. Lukáše Prudila, Ph.D., advokáta se sídlem Bašty 8, 602 00 Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 3. 2017, č. j. 1358017/17/3003-52523-705200, č. j. 1358813/17/3003-52523-705200, č. j. 1359004/17/3003-52523-705200, č. j. 1359204/17/3003-52523-705200, č. j. 1359428/17/3003-52523-705200, č. j. 1359626/17/3003-52523-705200, č. j. 1359792/17/3003-52523-705200, č. j. 1360235/17/3003-52523-705200, č. j. 1360463/17/3003-52523-705200, č. j. 1360663/17/3003-52523-705200, č. j. 1360872/17/3003-52523-705200 a č. j. 1361002/17/3003-52523-705200 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2012 ve výši 80 800 Kč za každé z těchto dvanácti zdaňovacích období s tím, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 160 Kč za každé z těchto dvanácti zdaňovacích období. Žalovaný následně rozhodnutím 29. 10. 2018, č. j. 46953/18/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že daňová kontrola neměla být zahájena a žalobce měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, neboť správce daně měl informace, o tom, že by mělo z jeho pohledu dojít k doměření daně. Správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí, záznamů a důkazů uplatněných žalobcem. K dodávkám od SPORT LEADER s.r.o. žalobce uvádí, že mu nemůže být kladeno k tíži, že tato společnost nespolupracovala se správcem daně a tři roky poté, co se žalobcem obchodoval, se stal nespolehlivým plátcem. Vzhledem k tomu, že v obchodu s reklamními službami je běžné subdodavatelství, nelze klást žalobci k tíži ani skutečnost, že dodavatel měl virtuální sídlo a neměl zaměstnance. Žádná z těchto skutečností nebyla relevantní a nezpochybňuje předložené doklady. Proto je nezákonná již výzva k dokazování. Pochybnosti byly rozptýleny výpovědí J. V. Ta je zcela odpovídající ve vztahu k tvrzením žalobce. Závěr, že se operace mezi SPORT LEADER s.r.o. a Albresa S.A. s.r.o. netýkaly subdodávky pro žalobce, není ničím podložen. Prokazovat, jaké další vztahy měla SPORT LEADER s.r.o. s dalšími společnostmi je daleko za důkazní povinností žalobce. Bez relevantního odůvodnění nebyl proveden navržený důkaz výsledkem zmocnění této společnosti, který ji zastupoval před správcem daně. K dodávkám od SAFETY CZECH s.r.o. žalobce uvádí, že mu nemůže být kladeno k tíži, že tato společnost nespolupracovala se správcem daně a neplní daňové povinnosti. S ohledem na povahu subdodavatelských vztahů není neobvyklé, že nemá zaměstnance. Zrušení registrace k DPH v roce 2015 nemůže založit pochybnost k plnění v roce 2012. Žádná z těchto skutečností nebyla relevantní a nezpochybňuje předložené doklady. Proto je nezákonná již výzva k dokazování. Pochybnosti byly rozptýleny svědeckými výpověďmi Ing. F. V. a J. Š. a dalšími podklady. Žalovaný opakuje hodnocení důkazů správce daně, aniž by se vypořádal s námitkami žalobce. Svědecké výpovědi nelze hodnotit jako výpovědi svědků, kterým nejsou známy žádné konkrétní skutečnosti. Závěrem se žalobce ohrazuje proti dezinterpretaci odvolací námitky, z níž žalovaný dovozuje, že žalobce připouští, že daňové doklady obsahují nepravdivé údaje.

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Zdůrazňuje, že neměl důvodné poznatky, že daň bude doměřena v určité výši, a to od všech tří dodavatelů reklamních služeb. Relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, správnost a průkaznost předložených daňových dokladů a svědecké výpovědi pochybnosti prohloubili. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno. S ohledem na nekonkrétnost a rozporuplnost výpovědi svědka J. V. byl tento důkazní prostředek vyhodnocen jako nezpůsobilý rozptýlit pochybnosti správce daně. Žalobce neprokázal ani rozsah plnění, neboť částka za reklamu nebyla snížena, ačkoliv žalobce nevyužil hráče FK Dukla Praha k propagačním účelům. O navrženém svědku (zmocněnci SPORT LEADER s. r. o.) neposkytl žalobce informace a navíc byl zmocněn pouze pro zastupování před správcem daně. S ohledem na obecnost, nekonkrétnost a rozporuplnost výpovědí svědků Ing. F. V. a J. Š. byly jejich výpovědi vyhodnoceny jako nezpůsobilé rozptýlit pochybnosti správce daně. Nebyl prokázán ani rozsah deklarovaného zdanitelného plnění.

III. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
5. Na úvod soud poznamenává, že napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným. Žalovaný se řádně vypořádal s odvolacími námitkami a na tvrzení žalobce reagoval ucelenou argumentací, z níž je jasné patrné, proč považuje argumenty žalobce za liché. Proti této argumentaci ostatně žalobce také věcně brojí a zdejšímu soudu nic nebrání v tom, aby správnost a zákonnost závěrů žalovaného věcně přezkoumal.

III.A K nevyužití postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu

6. Žalobce předně namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly, a to z důvodu, že nebyl vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto námitku soud shledal nedůvodnou.
7. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
8. V prvé řadě je nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto otázku dřívější judikatura řešila nejednotně, což bylo důvodem předložení obdobné věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Ten pak ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), shledal, „že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k

tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“

9. První senát Nejvyššího správního soudu následně v téže věci vydal rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž doplnil, že „[z]a popsané situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné „důvodně předpokládat“, že bude daň doměřena. Tato podmínka plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: „Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (blíže viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoli důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými

požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“

10. Na tato rozhodnutí navázal Nejvyšší správní soud v řadě dalších případů. V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, upřesnil, že *„typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňové relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištění neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom v jaké výši.“* V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39 (publikován pod č. 3398/2016 Sb. NSS), akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že *„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“* V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak dodal, že *„otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*
11. Citované závěry lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy. Možnost vydání výzvy se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje.
12. V nyní posuzované věci se soud seznámil s listinami, které jsou obsahem vyhledávací části správního spisu, a shledal, že v ní není obsažena žádná listina, která by předcházela zahájení daňové kontroly. Z interní komunikace datované dne 18. 2. 2015 lze ovšem dovodit, že správce daně byl zjevně k zahájení daňové kontroly veden zjištěními, která učinil v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a DPH za zdaňovací období únor až červen a prosinec 2010. Určité pochybnosti správce daně zjevně pramenily ze způsobu, jakým žalobce obecně odebíral reklamní služby. Nic nenasvědčuje tomu, že by měl správce daně konkrétní informace o tom, jak byly či nebyly realizovány konkrétní reklamní služby přímo v roce 2012. Jednalo se tedy o pochybnosti spíše vágní (zjednodušeně řečeno se správcem daně na realizaci reklamních služeb pro žalobce pouze něco „nezdálo“), vyžadující podrobnější zjištění. Soud proto dospěl k závěru, že správce daně před zahájením daňové kontroly rozhodně neměl konkrétní poznatky nasvědčující tomu, že žalobci bude doměřena daň, a to z důvodu, z jakého nakonec doměřena byla. Daňová kontrola ostatně byla zahajována ve vztahu ke třem dodavatelům a následně nebyl uznán nárok na odpočet DPH pouze ve

vztahu k plněním od dvou dodavatelů, a to nikoliv primárně z důvodu, že by bylo prokázáno, že se plnění neuskutečnilo nebo že by je uskutečnil jiný konkrétní dodavatel, nýbrž z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Správce daně přitom mohl mít jen stěží před zahájením daňové kontroly jasné indicie o tom, že žalobci se v průběhu daňové kontroly nepodaří unést důkazní břemeno.

13. Lze proto uzavřít, že pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením.

III.B Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

14. V dalších námitkách žalobce především brojí proti závěrům žalovaného, že na základě výzev správce daně přešlo zpět na žalobce důkazní břemeno a že žalobce toto důkazní břemeno neunesl. Před posouzením konkrétních obchodních případů, u nichž žalovaný tyto závěry vyslovil, považuje soud za vhodné nejprve předejít zákonnou úpravu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
15. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
16. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že 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 popsáným 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; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale

pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

III.C Obecně k prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH

17. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení (od níž se odvíjí následně také povinnost důkazní) vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.
18. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou 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). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
19. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je DPH vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky

formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu). Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (viz též rozsudky ve věcech *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, bod 28; *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27) přitom vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

III.D Plnění od dodavatele SPORT LEADER s.r.o.

20. K prokázání nároku na odpočet DPH na základě reklamních plnění od dodavatele SPORT LEADER s.r.o. žalobce nejprve předložil evidenci pro účely DPH obsahující příslušné daňové doklady a následně smlouvu o propagaci ze dne 2. 1. 2012, fotodokumentaci a bankovní výpisy, čímž splnil své prvotní důkazní břemeno.
21. Správce daně provedl několik dožádání a vyžádal si informace od jednotlivých obchodních korporací, které se měly podílet na předmětném plnění. Na základě zjištěných skutečností vydal správce daně dne 9. 2. 2016 výzvu k prokázání skutečností, v níž žalobce vyzval k prokázání faktického přijetí reklamních plnění dle předložených dokladů od daného dodavatele a dále k doložení konkrétních ve výzvě vyjmenovaných skutečností, které se týkaly předmětných plnění. Ve výzvě správce daně zcela konkrétně uvedl, jaké skutečnosti na základě své činnosti zjistil a proč tyto skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti, zda deklarovaná plnění byla přijata od deklarovaného plátce. Oněmi skutečnostmi byla následující zjištění. Společnost SPORT LEADER s.r.o. se správcem daně nespolupracuje, neplní daňové povinnosti, má daňové nedoplatky, nemá zaměstnance, na evidované adrese nesídlí, od 24. 2. 2015 je vedena jako nespolehlivý plátce. Správcem daně zjištěný dodavatel reklamních služeb PROMODER-SERVIS s.r.o. nespolupracuje se správcem daně, neplatí daňové povinnosti, nemá zaměstnance, má daňové nedoplatky, na evidované adrese nesídlí, od zdaňovacího období roku 2015 nepodává daňová přiznání a ke dni 12. 1. 2015 jí byla zrušena registrace k DPH. Dodavatelem reklamního času pro FK DUKLA Praha a.s., která neměla žádnou smlouvu se SPORT LEADER s.r.o., byla Albresa S.A., s.r.o. Ta neměla se SPORT LEADER s.r.o. žádnou smlouvu týkající se akce „Dětský den 2012“ a předmětem žádného z dokladů vystavených pro SPORT LEADER s.r.o. nebyla reklamní činnost prováděná pro žalobce. Ani FK Dukla Jižní Město o.s. neměla se SPORT LEADER s.r.o. uzavřenou žádnou smlouvu týkající se reklamní činnosti.
22. Krajský soud má za to, že uvedené skutečnosti jsou zcela konkrétní a listinné podklady, z nichž tyto skutečnosti plynou, jsou také obsahem daňového spisu. Ačkoliv některá dílčí zjištění jsou podpořena listinami založenými ve vyhledávací části spisu, má soud za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno – tj. opatřil důkazy, z nichž uvedené skutečnosti plynou, přičemž zároveň krajský soud sdílí přesvědčení správce daně, že ve svém souhrnu tyto skutečnosti zakládají závažné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených listinných dokladů. Je nutno zdůraznit, že

správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní případ odehrál za konkrétních odlišných okolností, než jaké tvrdí daňový subjekt. Musí pouze prokázat existenci určitých skutečností, z nichž plynou vážné a důvodné pochybnosti o souladu dokladů předložených daňovým subjektem se skutečností. Správce daně v daném případě provedl rozsáhlé prověřování, z něhož sice vyplynulo, že předmětné reklamní plnění se uskutečnilo, nicméně zjištěné okolnosti nasvědčovaly tomu, že reálně se na tomto plnění společnost SPORT LEADER s.r.o. vůbec nepodílela (tj. ani jako zprostředkovatel) a sloužila toliko jako fakturační adresa (tj. subjekt, který z nejrozličnějších, často i daňových, důvodů pouze *pro forma* inkasuje platby a dále je přerozděluje). Krajský soud proto nepřisvědčil námitce, že žalovaný své důkazní břemeno neunesl a že v důsledku toho na základě výzvy ze dne 9. 2. 2016 nemohlo přejít důkazní břemeno zpět na žalobce.

23. Za důvodnou však již považuje zdejší soud námitku, že v daňovém řízení byly uvedené pochybnosti rozptýleny a žalobce své důkazní břemeno unesl. Za klíčovou pro tento závěr soud považuje výpověď dřívějšího jednatele společnosti SPORT LEADER s.r.o. J. V., kterou soud na rozdíl od správce daně a žalovaného nehodnotí jako zcela nevěrohodnou a nekonkrétní.
24. Pokud jde o samotnou spolupráci SPORT LEADER s.r.o. se žalobcem a společností Albresa S.A., s.r.o. a zprostředkování reklamních služeb u FK DUKLA Praha a.s. považuje soud výpověď svědka V. za přiměřeně konkrétní s ohledem na časový odstup zhruba pěti let a s ohledem na to, že svědek v době výsledku již ve společnosti nefiguroval jako jednatel. Svědek tedy v době výsledku již neudržoval předmětné obchodní vztahy a nedisponoval podklady, které by mu mohly připomenout některé konkrétní skutečnosti týkající se předmětné obchodní činnosti. Svědek odpověděl i na poměrně konkrétní dotazy ohledně toho, kdo koho jako první v rámci předmětné obchodní spolupráce oslovil a kde probíhala obchodní jednání. K předmětu obchodní spolupráce uvedl nejprve obecněji: *„Reklama, to bylo myslím na Dukle.“* a posléze i konkrétněji: *„Tam byly ty panely, pokud si pamatuji. To bylo na hřišti Dukly Praha, potom to bylo na přípravných plochách a tak dále. To už je let.“* a následně: *„Reklama na vstupenkách, reklama na těch velkých panelech, co jsou na hřištích. Ještě se mi zdá, že to měli hráči na dresech na zádech. Už si to nepamatuji, je to už X let.“* Stejně lze po svědkovi, jehož hlavní činností mělo být zprostředkovávání reklamy u FK DUKLA Praha a.s. pro větší množství klientů, požadovat, aby si po pěti letech vybavil, kterou variantu prezentace požadoval právě žalobce. Podstatné je, že jeho popis skutečností podporuje tvrzení žalobce, a to i v některých konkrétnějších skutečnostech.
25. Podobně hodnotí soud i výpověď svědka ohledně spolupráce se společností Albresa S.A., s.r.o. Například skutečnost, že si svědek nebyl schopen vybavit přesné příjmení osoby, která s ním za uvedenou společnost jednala, nelze považovat za známku nevěrohodnosti tohoto svědka. Naopak s ohledem na odstup času působí odpověď: *„To byla paní A., A. nebo A.. Myslím A., teď nevím, to už je let.“* naprosto věrohodně. Svědek přiměřeně konkrétně popsal i místo jednání s touto osobou *„u ní v kanceláři“*, *„v kanceláři na Vinohradech“* a na žádost o její bližší specifikaci dodal: *„myslím, že tuto společnost vedla. Bližší údaje už nevím.“* Potvrdil také svůj podpis na smlouvě o propagaci ze dne 2. 1. 2012, označil konkrétní osobu (*„externí účetní, paní L. z Olomouce [...] Bližší specifikaci nevím, už s ní nejsem v kontaktu.“*), která vystavovala faktury na jeho pokyn. Na dotaz, kdo umístění reklamy fyzicky provedl, odpověděl: *„kdo to dělal fyzicky, nevím, pro SPORT LEADER zajišťovala společnost Albresa, asi na to měli své lidi.“*

26. Odpovědi svědka V. podle názoru soudu korespondují se standardním průběhem služeb spočívajících ve zprostředkování reklamy a odpovídají časovému odstupu mezi obchodními případy a výsledkem. Na tomto místě považuje soud za potřebné zdůraznit, že je nutno zásadně rozlišovat situace, kdy je určitá společnost pouze jakési formální fakturační místo a kdy tato společnost skutečně zprostředkuje reklamní činnost. Zatímco v prvním případě fakticky žádnou službu neposkytuje, v druhém případě tomu je naopak. Rozlišení mezi těmito situacemi přitom nelze hledat primárně v tom, zda má společnost zaměstnance, nebo vše zajišťuje jednatel sám. Soud nespatřuje nic zvláštního na tom, že svědek měl veškerou činnost realizovat sám, neboť povaha této činnosti je v zásadě naprosto jednoduchá a „přidaná hodnota“ zprostředkovatele spočívá především v jeho obchodních kontaktech a určitém know-how. Činnost SPORT LEADER s.r.o. (respektive svědka V.) fakticky spočívala pouze v poskytnutí nabídky žalobci, co lze zajistit, zachycení požadavků žalobce, jejich předání dodavateli (Albresa S.A., s.r.o.) a podpisu několika málo v zásadě formulářových dokumentů formálně potvrzujících tyto požadavky a cenu služby. Skutečnost, že společnost SPORT LEADER s.r.o. neměla žádné zaměstnance, tudíž v daném případě nepůsobí nijak pochybně.
27. Jakkoliv tu byly prvotní pochybnosti správce daně o tom, že se v tomto případě jedná o pouhé přefakturování služeb poskytovaných fakticky jinou osobou, na základě výpovědi svědka V. lze mít tuto možnost za vyvrácenou. Z výpovědi svědka lze dovodit, že společnost SPORT LEADER s.r.o. reklamní činnost fakticky zprostředkovala.
28. Soud zdůrazňuje, že hodnocení každé výpovědi je komplexní činností, pro kterou nelze vyslovit univerzální pravidla o tom, jak by měla být ta která odpověď svědka hodnocena. Přesvědčivost odpovědi je nutno posuzovat v kontextu celého výsledku i celkového popisu obchodní spolupráce ze strany všech zúčastněných stran či dalších zjištěných skutečností. Krajský soud přitom musí dát za pravdu žalovanému, že v určité části svědek zjevně neodpovídal úplně, potažmo pravdivě, pokud popřel přímý obchodní vztah SPORT LEADER s.r.o. a FK DUKLA Praha a.s. Na rozdíl od žalovaného ovšem soud nemá za to, že by tato skutečnost zcela znevěrohodňovala svědka či celou jeho výpověď. Svědek konkrétně uvedl, že SPORT LEADER s.r.o. nikdy přímo s FK DUKLA Praha a.s. nejednal, „to šlo vše přes Albresu“. V této části výpovědi správce daně konfrontoval svědka s tím, že dle faktur předložených FK DUKLA Praha a.s. vystavila společnosti SPORT LEADER s.r.o. dvě faktury na částku 11 mil Kč a dle výpisu z účtu SPORT LEADER s.r.o. zaslal FK DUKLA Praha a.s. částku v řádu milionů a obdržel od FK DUKLA Praha a.s. částku jako vratku půjčky. Předmět fakturace a důvod peněžních převodů svědek nebyl schopen správci daně vysvětlit s tím, že si to už nepamatuje, neboť je to už dlouho. Ať už v tomto případě svědek záměrně zatajoval informace nebo si skutečně nevzpomněl na okolnosti těchto transakcí, pro nyní projednávanou věc je podstatné, že tyto transakce nemohly nijak zpochybnit, že SPORT LEADER s.r.o. poskytl žalobci reklamní plnění (což byla jediná skutečnost, kterou správce daně ve své výzvě ze dne 9. 2. 2016 zpochybňoval). To, že se plnění uskutečnilo, ostatně nezpochybňuje ani žalovaný. Pokud jde o pochybnosti žalovaného ohledně toho, zda ve skutečnosti tyto služby neposkytoval někdo jiný, na to nemá možný přímý vztah mezi SPORT LEADER s.r.o. a FK DUKLA Praha a.s. žádný vliv. Z hlediska nároku žalobce by totiž bylo lhostejné, zda jeho obchodní partner zajistil reklamu přímo u FK DUKLA Praha a.s. či u prostředníka – Albresa S.A., s.r.o. Je možné, že svědek chtěl zatajit určité informace ohledně konkrétního obchodního případu mezi uvedenými společnostmi, např. proto, že tato transakce mohla mít určité daňové dopady. Nic ovšem nenasvědčuje tomu, že by právě tato transakce

souvisela s plněním pro žalobce (SPORT LEADER s.r.o. měl zajišťovat reklamu pro řadu dalších subjektů) nebo že by případné zatajování informací ohledně této transakce mělo jakýkoliv vliv na to, zda ve zbytku, tj. především k obchodní spolupráci mezi žalobcem a SPORT LEADER s.r.o. svědek hovořil pravdu.

29. Z uvedeného je zřejmé, že výpověď svědka V. nebylo možné hodnotit černobíle. Hodnocení výpovědi ze strany správce daně či žalovaného má určité *ratio*, nicméně krajský soud se s ním zkrátka neztotožnil. Výpověď považuje soud v části, v níž se týká otázky, zda SPORT LEADER s.r.o. fakticky poskytovala žalobci předmětné plnění (byť jako subdodavatel), za věrohodnou a přiměřeně konkrétní s ohledem na odstup času.
30. Výpověď svědka V. tedy potvrzuje tvrzení žalobce, přičemž podle názoru soudu nebyla v daňovém řízení učiněna žádná další skutková zjištění, která by tvrzení žalobce a výpověď uvedeného svědka relevantně zpochybňovala.
31. Správce daně i žalovaný přinejmenším nepřímou za skutečnost zpochybňující tvrzení žalobce označují to, že společnost Albresa S.A., s.r.o. neměla uzavřenou se SPORT LEADER s.r.o. smlouvu týkající se reklamního plnění pro žalobce a v předmětu daňových dokladů poskytnutých v rámci odpovědi na dožádání byly uvedené jiné obchodní korporace. Tvrzení správce daně a žalovaného jsou však do určité míry zavádějící. Předně soud nemůže přehlédnout, že zjištění ohledně spolupráce mezi uvedenými společnostmi jsou zachycena toliko v úředním záznamu dožádaného správce daně (Finančního úřadu pro hlavní město Praha), z něhož není ani zřejmé, jak byly odpovědi zástupce společnosti Albresa S.A. získány, jedná-li se vůbec o odpovědi zástupce tohoto subjektu. Dožádaný správce daně totiž někdy používá třetí osobu („*Výše uvedený daňový subjekt nevystupoval*“; „*Výše uvedený daňový subjekt neměl*“) jindy první osobu („*Není nám známo*“, „*Nemáme informace*“, „*Nevíme*“). Je ovšem zásadní rozdíl mezi tím, jestli určité aspekty obchodní spolupráce nejsou známy samotnému účastníku těchto vztahů nebo pouze příslušnému správci daně. Úřední záznam Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 6559138/15/2005-52523-110447 (zaevidovaný správcem daně pod č. j. 4185528/15) je natolik nevhodně koncipován, že z něj řadu informací krajský soud nemůže fakticky ověřit. Pokud pak jde o přílohy úředního záznamu, podle názoru soudu z nich nevyplývá to, co správce daně a žalovaný tvrdí (či přinejmenším naznačují). Jejich tvrzení totiž navozují dojem, že v přiložených daňových dokladech je vždy uveden reklamní partner (který si reklamu u SPORT LEADER s.r.o. objednal), přičemž ani v jednom není uveden žalobce. To, že žalobce v předmětných dokladech nefiguruje, je sice pravdou, nicméně Albresa S.A., s.r.o. evidentně společností SPORT LEADER s.r.o. vystavila řadu dalších faktur, kde není uveden žádný reklamní partner. V této části považuje zdejší soud za pochybení správce daně již to, že žalobce s předmětnými daňovými doklady žalobce neseznámil, přestože se žalobce dožadoval poskytnutí těchto listin. Skutečnost, že na některých dokladech jsou uvedeni další reklamní partneři, nemohla být důvodem pro postup správce daně, neboť listiny bylo možné anonymizovat. Správce daně přitom z těchto podkladů vycházel, byť pouze v tom směru, že v nich není uveden žalobce. Jestliže však žalobci zároveň zatajil, že v některých dokladech není uveden žádný reklamní partner, významně tím omezil možnost žalobce bránit se proti tvrzením správce daně.
32. Pokud lze vůbec výše uvedenému úřednímu záznamu přisuzovat nějakou informační hodnotu, pak může být pravdou, že mezi SPORT LEADER s.r.o. a Albresa S.A., s.r.o. nebyla uzavřena konkrétní smlouva týkající se žalobce. Stejně tak lze ovšem učinit stejně

věrohodný závěr o tom, že Albresa S.A., s.r.o. neměla se SPORT LEADER s.r.o. uzavřenou žádnou speciální smlouvu ohledně kteréhokoliv z reklamních partnerů. Právní základ veškerých plnění tak spočíval v rámcové smlouvě ze dne 2. 1. 2012, čemuž nijak neodporují faktury vystavované pouze obecně s odkazem na smlouvu o propagaci bez uvedení reklamního partnera. Kromě toho je nutno podotknout, že z předmětných daňových dokladů (potažmo z uvedeného úředního záznamu) plyne, že mezi společnostmi SPORT LEADER s.r.o. a Albresa S.A., s.r.o. existoval reálný obchodní vztah, v němž SPORT LEADER s.r.o. figuroval jako standardní subdodavatel reklamních plnění. Jestliže obecně vykonával reálnou ekonomickou činnost, není žádný důvod se domnívat, že tomu zrovna v případě reklamního plnění pro žalobce bylo jinak, tj. že v tomto případě plnil roli toliko fakturační. Pro posuzovanou věc přitom není podstatné, které další subjekty využívala společnost Albresa S.A., s.r.o. pro fyzickou realizaci některých reklamních požadavků (výrobu tabulí či jejich umístění apod.), a tato skutečnost nemusela žalobce ani zajímat, neboť z hlediska daňového jde pro něj o skutečnost irelevantní.

33. Uvádí-li žalovaný, že nebyl prokázán ani rozsah předmětného reklamního plnění, pak soud s tímto závěrem nesouhlasí. V první řadě, ve výzvě k odstranění pochybností byly vzneseny toliko pochybnosti ohledně osoby dodavatele a nikoliv ohledně rozsahu plnění (jak je patrné z odůvodnění výzvy na str. 5, na rozdíl od pochybností týkajících se například plnění od dodavatele SAFETY CZECH s.r.o. – viz str. 6 výzvy). V této části proto ani nemohlo dojít k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce – žalobce nebyl povinen prokazovat rozsah předmětného plnění nad rámec listinných podkladů, které již dříve správci daně předložil. Kromě toho však žalovaný dovozuje neprokázání rozsahu plnění v důsledku toho, že bylo zjištěno, že žalobce nevyužil propagaci na dresech hráčů FK DUKLA Praha a.s., která měla být původně na základě smlouvy o propagaci realizována. Nevyužití této části propagace ovšem žalobce nijak nezatajoval a tuto skutečnost také potvrzuje obsah daňového spisu. Nelze mít proto za to, že by rozsah plnění nebyl prokázán. Prokázán byl, pouze nižší, než bylo původně na základě smlouvy o propagaci sjednáno. Proč nebyla v důsledku toho smlouva změněna a cena služby ponížena je otázkou jinou. Nelze však mít za to, že by rozsah plnění nebyl prokázán.
34. Žalovaný také zmínil, že žalobce rezignoval na kontrolu plnění ze strany dodavatele. V první řadě by tato skutečnost mohla vzbuzovat pochybnosti jedině o realizaci plnění (které ovšem správce daně nevznese), nikoliv o osobě dodavatele. Kromě toho v případě propagace u fotbalového klubu na utkáních nejvyšší fotbalové soutěže není zcela na místě po daňovém subjektu požadovat, aby si vytvářel zvláštní dokumentaci o realizaci plnění (zahrnující fotografie pořízené na stadionu při utkání či VIP lístky), neboť tu mohl kontrolovat prostřednictvím televizního či internetového vysílání zápasů. Kromě toho lze mít za prokázané (kromě tvrzení žalobce to potvrdil i svědek V.) také to, že žalobce obdržel na jednotlivá utkání VIP lístky, které mu umožňovaly kontrolovat plnění fyzicky na stadionu, a které k tomuto účelu také dle svých tvrzení využíval. Nelze proto rozhodně hovořit o tom, že by rezignoval na kontrolu plnění. Skutečnost, že si žalobce lístky nearchivoval, soudu nepřipadá nikterak podezřelá a nezakládá pochybnosti o tom, že dodavatelem plnění byla společnost SPORT LEADER s.r.o.
35. Jelikož soud považuje za prokázané samotné uskutečnění reklamního plnění, jeho rozsah i to, že bylo realizováno právě společností SPORT LEADER s.r.o. (jako subdodavatelem), lze uzavřít, že v daňovém řízení bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro

nárok žalobce na odpočet DPH v souvislosti s plněním od tohoto dodavatele. Opačný závěr žalovaného proto soud shledal nezákonným.

III.E Plnění od dodavatele SAFETY CZECH s.r.o.

36. K prokázání nároku na odpočet DPH na základě reklamních plnění od dodavatele SAFETY CZECH s.r.o. žalobce nejprve předložil evidenci pro účely DPH obsahující příslušné daňové doklady a následně smlouvu o výrobě reklamního spotu a poskytnutí reklamních služeb ze dne 19. 12. 2011, objednávku výroby reklamního spotu a poskytnutí reklamních služeb ze dne 19. 11. 2011, DVD s reklamním spotem a bankovní výpisy, čímž splnil své prvotní důkazní břemeno.
37. Správce daně provedl další zjištění ohledně společnosti SAFETY CZECH s.r.o. a na základě předložených podkladů a těchto dodatečných zjištění vydal dne 9. 2. 2016 výzvu k prokázání skutečností, v níž žalobce vyzval k prokázání faktického přijetí reklamních služeb na základě předložených dokladů od daného dodavatele a dále k doložení konkrétních ve výzvě vyjmenovaných skutečností, které se týkaly předmětných plnění. Ve výzvě správce daně zcela konkrétně uvedl, jaké skutečnosti na základě své činnosti zjistil a proč tyto skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti, zda deklarovaná plnění byla přijata, a to od deklarovaného plátce a v deklarovaném rozsahu. Oněmi skutečnostmi byla následující zjištění. Dle objednávky ze dne 19. 11. 2011 měl být spot vysílán na velkoplošných světelných obrazovkách, Brno – OD Vaňkovka. Předmětem smlouvy ze dne 19. 12. 2011 bylo mimo jiné vyrobit reklamní spot, ačkoliv zároveň je ve smlouvě uvedeno, že jejím podpisem odsouhlasil odběratel obsah reklamních spotů. Přesné místo vysílání spotů ve smlouvě uvedeno není (pouze „Brno“). Na sedmi daňových dokladech je předmětem plnění „spot reklamní na LED obrazovce Vaňkovka“, na dalších pěti je předmětem plnění „spoty na LCD“. Společnost SAFETY CZECH, s.r.o. se správcem daně nespolupracuje, neplní daňové povinnosti, má daňové nedoplatky, nemá zaměstnance, na evidované adrese nesídlí, od roku 2014 nepodává daňová přiznání a ke dni 21. 9. 2015 jí byla zrušena registrace k DPH.
38. Krajský soud má za to, že uvedené skutečnosti jsou zcela konkrétní a listinné podklady, z nichž tyto skutečnosti plynou, jsou také obsahem daňového spisu. Soud má za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno – tj. opatřil důkazy, z nichž uvedené skutečnosti plynou. Zároveň krajský soud sdílí přesvědčení správce daně, že ve svém souhrnu tyto skutečnosti zakládají závažné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených listinných dokladů. Je nutno zdůraznit, že správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní případ odehrál za konkrétních odlišných okolností, než jaké tvrdí daňový subjekt. Musí pouze prokázat existenci určitých skutečností, z nichž plynou vážné a důvodné pochybnosti o souladu dokladů předložených daňovým subjektem se skutečností. Správce daně z předložených dokladů skutečně nemohl ověřit, kde přesně měl být reklamní spot vysílán, a tudíž ani to, zda byl vůbec vysílán a zda byl vysílán v deklarovaném rozsahu. Ve spojení se skutečností, že deklarovaný dodavatel je nekontaktní a neplní daňové povinnosti, a nelze tudíž u něj ověřit uskutečnění plnění, se jedná o relevantní indicie vyvolávající pochybnosti o tom, že plnění bylo realizováno, že bylo realizováno v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Nutno podotknout, že samotná skutečnost, že od roku 2014 nepodává tento dodavatel daňová přiznání a ke dni 21. 9. 2015 mu byla zrušena registrace k DPH, nehraje ve vztahu k plněním z roku 2012 žádnou významnou roli. Na druhou stranu nelze

považovat za nezákonnost, jestliže na tuto skutečnost správce daně poukázal, neboť dokresluje obecně chování tohoto subjektu v ekonomickém prostředí a jeho přístup k plnění daňových povinností. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce, že žalovaný své důkazní břemeno neunesl a že v důsledku toho na základě výzvy ze dne 9. 2. 2016 nemohlo přejít důkazní břemeno zpět na žalobce.

39. Zdejší soud shledal nedůvodnou také námitku, že v daňovém řízení byly uvedené pochybnosti rozptýleny a žalobce své důkazní břemeno unesl.
40. Pro zjištění, zda bylo předmětné reklamní plnění uskutečněno, zda bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem, je prvotní klíčovou vstupní informací to, kde přesně byl předmětný reklamní spot prezentován. Žalobci se však toto přesné místo nepodařilo v daňovém řízení prokázat a už z toho důvodu nelze mít za prokázané splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH z těchto plnění.
41. Soud ponechá stranou skutečnost, že na části faktur byly uvedeny „spoty na LCD“, ačkoliv dle dokumentů obsažených ve spise se jednalo o LED obrazovky. Tato skutečnost může být způsobena omylem fakturující osoby. Za určitých okolností by bylo možné akceptovat i vysvětlení žalobce a dalších osob, že označení „Vaňkovka“ bylo používáno nikoliv proto, že by LED obrazovka byla umístěna v tomto obchodním domě či na něm, nýbrž v jeho blízkosti na nadchodu a budovách Ústředního autobusového nádraží v Brně. Jen stěží však toto vysvětlení může objasnit všechny okolnosti obchodního případu, jestliže LED obrazovek, na kterých měla společnost SAFETY CZECH s.r.o. (případně další propojení společnosti – viz dále) vysílat reklamní spoty, na budovách Ústředního autobusového nádraží bylo více a navíc jedna byla v průběhu roku 2012 odstraněna z nadchodu mezi obchodním domem Vaňkovka a autobusovým nádražím a jiná byla v průběhu tohoto roku umístěna na budově na ulici Plotní. Minimálně v části roku 2012 společnost SAFETY CZECH s.r.o. měla využívat LED obrazovku ve vlastnictví TRADEBANK CZECH s.r.o., která ovšem v danou dobu vlastnila jak LED obrazovku na střešní konstrukci autobusového nádraží, tak LED obrazovku na boční části jedné z budov autobusového nádraží. K objasnění, která obrazovka byla využívána v případě reklamního plnění pro žalobce, rozhodně nepřispívá poněkud komplikovanější struktura vztahů mezi společnostmi SAFETY CZECH s.r.o., TRADEBANK CZECH s.r.o. a TIVOLI GROUP s.r.o., v nichž všech figuroval (jako ředitel či jednatel) Ing. F. V. Každá z těchto společností v určitou dobu měla vlastnit obrazovku, na níž měl být spot pro žalobce vysílán, avšak reklamní plnění údajně poskytovala stále společnost SAFETY CZECH s.r.o. Tyto skutečnosti navozují dojem, že vazby mezi jednotlivými společnostmi byly pouze formální a všechny tři společnosti reálně uskutečňovaly plnění takřka jako jeden subjekt, respektive že některé z nich vystupovaly jako poskytovatelé plnění pouze formálně, aniž by vykonávaly reálnou ekonomickou činnost. To podporuje také zjištění, že dle smlouvy mezi žalobcem a SAFETY CZECH s.r.o. měla tato společnost vyrobit předmětný spot, ačkoliv dle výpovědí svědků jej reálně vyráběla J. Š., která byla podle Městské správy sociálního zabezpečení Brno zaměstnankyní TRADEBANK CZECH s.r.o. Ve výpovědi ze dne 15. 4. 2013 Ing. V. vyslýchaný jako jednatel SAFETY CZECH s.r.o. uvedl, že předmětný spot vyráběla „Paní Š., sekretářka společnosti SAFETY CZECH, s.r.o.“ s tím, že „[k]onečná podoba spotu byla předána prostřednictvím e-mailu společnosti TRADE BANK“. Ve výpovědi ze dne 12. 4. 2016 však již na otázku, kdo spot zhotovil,

odpověděl: „*Naše firma. Tedy TRADEBANK CZECH, tam dělala tuhle činnost její zaměstnankyně, paní Š., která v těch programech umí pracovat.*“

42. Je také nutno dodat, že přestože se mělo dle vyjádření svědků v průběhu roku změnit místo vysílání spotu (původně měl být vysílán na nadchodu, posléze na budově na ulici Plotní), nijak se tato tvrzená skutečnost neodrazila ve smluvních ujednáních, objednávkách, fakturách či jiných písemných podkladech. Krajský soud přitom souhlasí se žalovaným v tom, že místo vysílání spotu může mít zásadní vliv na hodnotu plnění s ohledem na počty projíždějících aut na té které silnici a také na schopnost panelu upoutat pozornost projíždějících řidičů či procházejících chodců, která je závislá na konkrétním umístění. Jelikož svědkyně J. Š., která měla ovládat LED obrazovky a vyrábět některé reklamní spoty, byla zaměstnaná ve společnosti TRADEBANK CZECH s.r.o., která v rozhodné době vlastnila více LED obrazovek na budovách Ústředního autobusového nádraží v Brně, jsou podle názoru soudu zcela na místě pochybnosti správce daně o tom, zda společnost SAFETY CZECH s.r.o. skutečně poskytovala nějaké reálné plnění, potažmo že je poskytovala v deklarovaném rozsahu (mj. vysíláním spotu na konkrétní LED obrazovce, což by muselo být s ohledem na okolnosti daného případu v daňovém řízení prokázáno).
43. Ačkoliv okolnosti výroby předmětného spotu a dílčí nesoulad ve smlouvě ze dne 19. 12. 2011 (kde se výroba spotu teprve v budoucnu předpokládá, ale zároveň odběratel odsouhlasuje jeho obsah) by samy o sobě zdejší soud nepovažoval za klíčové, lze souhlasit s tím, že se jedná o skutečnosti, které mohly pochybnosti správce daně prohlubovat. Uvedená nesrovnalost ve smlouvě je vysvětlitelná tím, že podnikání tohoto typu nutně nevyžaduje důslednou právní kontrolu jednotlivých ujednání, smlouvy tak mohou být užívány jako formulářové a smluvní strany nemusí cítit potřebu každé dílčí ujednání precizovat, zvláště v případě, kdy se jedná o dlouhodobou obchodní spolupráci. Hůře vysvětlitelné je však již to, že údajná autorka předmětného spotu, která podobných spotů měla vyrábět desítky, nebyla schopna uvést název programu, v němž spoty tvořila. Tuto skutečnost nelze podle názoru soudu vysvětlit ani časovým odstupem, neboť svědkyně byla zaměstnaná u TRADEBANK CZECH s.r.o. do roku 2015 a výslech proběhl dubnu roku 2016. Kromě toho je z výpovědi svědkyně Špačkové patrné, že vykonávala svou činnost fakticky spíše pro Ing. F. V., bez ohledu na to, zda se jednalo formálně o činnost vykonávanou na účet TRADEBANK CZECH s.r.o. Její výpověď tudíž rozhodně nepřispívá k objasnění, zda tvrzená reklamní plnění reálně skutečně realizoval SAFETY CZECH s.r.o. nebo jiná z uvedených vzájemně propojených společností.
44. Výpovědi svědků Ing. V. a Š. skutečně nelze hodnotit tak, jako by svědkům nebyly známy žádné skutečnosti. Nelze však učinit závěr, že by tyto výpovědi osvětlily výše nastíněné zásadní pochybnosti ohledně toho, zda a jak přesně předmětná reklamní plnění probíhala.
45. Ze všech uvedených důvodů proto soud souhlasí se závěrem, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a neprokázal, že reklamní plnění bylo fakticky uskutečněno, že bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a že bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem. Žalobce tedy neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele SAFETY CZECH s.r.o.
46. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit skutečnost, že za období roku 2010 správce daně uznal nárok na odpočet DPH u obdobného plnění od téhož subjektu. Správce daně i žalovaný poukázali na celou řadu odlišností (odlišný majitel obrazovky, odlišný

pronajímatel reklamního času, nové místo vysílání spotů v roce 2012), pro které nebylo možné nahlížet na obě situace shodně. Kromě toho je z obsahu daňového spisu patrné, že důkazní situace byla v obou řízeních odlišná (bylo provedeno dokazování v odlišném rozsahu a na základě něj byla učiněna různá skutková zjištění), proto se mohly legitimně lišit závěry správce daně o tom, zda existují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti podkladů předložených žalobcem, respektive zda žalobce unesl své důkazní břemeno.

47. Stejně tak na zákonnost uvedených závěrů nemá žádný vliv žalobcem tvrzená dezinterpretace jednoho z jeho odvolacích tvrzení, na základě něhož žalovaný uvedl, že sám žalobce přiznává, že daňové doklady vystavené společností SAFETY CZECH s.r.o. obsahují nepravdivé údaje. Soud se blíže nezabýval přesným významem dotčených tvrzení žalobce, neboť to nemohlo mít žádný vliv na výsledek soudního přezkumu. Unesení důkazního břemene ze strany žalobce totiž soud musel nutně posuzovat primárně na základě důkazů pořízených v rámci daňové kontroly, nikoliv toliko na základě tvrzení žalobce.
48. V části týkající se plnění od společnosti SAFETY CZECH s.r.o. proto soud shledal žalobu nedůvodnou.

IV. Shrnutí a náklady řízení

49. S ohledem na výše uvedené soud z důvodu nezákonnosti týkající se neuznání nároku na odpočet DPH v případě plnění od dodavatele SPORT LEADER s.r.o. ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
50. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch (jelikož napadené rozhodnutí muselo být zrušeno jako celek, je nutno na výsledek řízení nahlížet jako na plný úspěch žalobce ve věci), právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsání žaloby) 2 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 2 x 300 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 9 800 Kč. K žádosti žalovaného o uvedení čísla účtu žalobce, na který má být uhrazena náhrada nákladů řízení, soud uvádí, že žalobce v průběhu soudního řízení takový údaj neuvedl.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 20. května 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.