



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátkou JUDr. Terezou Folprechtovou
sídlem Okružní 1148, 293 06 Kosmonosy

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2019, č. j. X

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 11. 2019, č. j. X, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí

Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 7. 2018 na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období červen až září 2016, konkrétně:

- dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla doměřena DPH ve výši 21 000 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 200 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla doměřena DPH ve výši 21 000 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 200 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla doměřena DPH ve výši 147 000 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29 400 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla doměřena DPH ve výši 69 639 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 927 Kč.
2. Dne 9. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se DPH za zdaňovací období červen až září 2016, zaměřená na prověření obchodních vztahů mezi žalobcem a obchodními společnostmi X., X a X. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů. Šlo o služby, konkrétně obstarání reklamy na akci X ve X dne X, kterou měl zajistit dodavatel X; dále propagaci žalobce v rámci akce X v X dne X od dodavatele X; a umístění loga žalobce – pronájem reklamní plochy na zádech bojovníka a v ringu v rámci stejné akce od dodavatele X.
 3. Žalobce správci daně předložil daňové doklady, na základě kterých si nárok na DPH uplatnil, dále písemné smlouvy s dodavateli a obrazový materiál prokazující uskutečnění uvedených služeb. Správci daně však na základě skutečností zjištěných vyhledávací činností (zejména skutečnosti zjištěné místními šetřeními) vznikly pochybnosti o tom, že žalobce zdanitelná plnění přijal právě od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Výzvou ze dne 26. 5. 2017 byl žalobce vyzván, aby prokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně měl žalobce prokázat, že plnění deklarovaná na identifikovaných daňových dokladech přijal od dodavatelů na nich uvedených. Pochybnosti správce daně byly v podstatném rozsahu podepřeny poměry na straně dodavatelů žalobce, kteří se ukázali být nekontaktní, nespolehliví plátcí, bez webových stránek propagujících služby poskytované žalobci. Pochybnosti vyplývaly dále z vyhledávací činnosti, kterou správce daně nezjistil žádné spojení dodavatelů na akce X v rozsahu služeb, které měly být ze strany těchto dodavatelů žalobci poskytnuty.
 4. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 31. 10. 2017, žalobce se k výsledku kontrolní zjištění nevyjádřil, další důkazy nepředložil, navrhoval provedení svědeckých výpovědí. Správce daně jako svědky vyslechnul X, jednajícího na plnou moc za společnost X, dále X, na plnou moc jednajícího za dodavatele X, a X, bývalého jednatele a následně zplnomocněného zástupce dodavatele X. S hodnocením provedeného dokazování byl žalobce seznámen písemností ze dne 11. 6. 2018. Protože ani na základě výpovědí svědků nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, byla s žalobcem dne 16. 7. 2018 projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 24. 7. 2018 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly k odvoláním žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.
 5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 20. 11. 2019 konstatoval, že předmětem sporu bylo posouzení, zda zboží a služby byly žalobci dodány dodavateli uvedenými na daňových dokladech a zda došlo k oprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Nato žalovaný shrnul právní rámec případu a s tím související

judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, zejména týkající se břemena tvrzení a břemena důkazního ohledně prokázání nároku na odpočet daně.

6. Žalovaný konstatoval, že předložením daňových dokladů žalobce unesl své primární důkazní břemeno, s výjimkou daňových dokladů od dodavatele X, které nebyly formálně správné. Správce daně svoje pochybnosti seznatelným způsobem sdělil žalobci ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 5. 2017, na kterou již žalobce nereagoval dalšími důkazními prostředky.
7. K obstarání reklamy na akci X ve X dne X, kterou měla poskytnout společnost X, žalovaný uvedl, že žalobce doložil kromě dvou daňových dokladů smlouvu o reklamě. Pochybnosti správce daně vyvolalo odlišné vymezení předmětu smlouvy v čl. II odst. 1 a v čl. II odst. 2, neboť se hovořilo nejprve o obstarání reklamy, následně o přímé propagaci žalobce. Žalobce doložil obrazovou dokumentaci, kterou prokázal, že plnění skutečně přijal. Společnost X má virtuální sídlo, prezentovala se pouze v oblasti plynárenství, neplnila své povinnosti. Zplnomocněný zástupce dodavatele X, X v jiném daňovém řízení uvedl, že na akci měla společnost přeprodávat reklamní práva nakupovaná od společnosti X, která měla být hlavním sponzorem akce. Z dokladů, které předložila společnost X, nevyplývalo, že by tyto činnosti mohla zajišťovat materiálně či personálně, společnost neevidovala žádné náklady v souvislosti s činností na danou akci. Společnost X byla pro správce daně nekontaktní, s virtuálním sídlem. Správce daně místním šetřením u pořadatele akce společnosti X, X „a.s.“ zjistil, že tvrzení zplnomocněného zástupce jsou v rozporu se zjištěními správce daně, který nezjistil, že by společnost X byla sponzorem akce. Správce daně naopak zjistil, že společnost X se na předmětné akci nepodílela. Dodavatel X tedy od této společnosti nemohl nabýt reklamní práva, která měl přeprodávat žalobci. Správce daně naopak zjistil, že mezi daňovými doklady přijatými společností X od X doklady za realizaci výstavby technického zázemí. Podle žalovaného tak nebyla zjištěna žádná vazba společnosti X na předmětnou akci, tudíž pokud tato společnost nemohla přeprodávat reklamní práva, nemohla je od ní společnost X pořídit. Pro nekontaktnost dodavatele se správcem daně tyto skutečnosti nepodařilo dále prověřit. Ani výslech svědka X přijetí zdanitelného plnění neprokázal. Dle svědka měla činnost X v roce 2016 spočívat v zajišťování plnění na akcích bojových sportů různě po republice, v daném případě na Slovensku. To bylo v rozporu se zjištěním, že akce měla proběhnout v Praze. Podle svědka měla obchodní účast dodavatele na akci spočívat v tom, že působil jako prodejce reklamy, což neodpovídá skutečností, které zjistil správce daně u společnosti X. Žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly, že obstarání reklamy na akci X bylo poskytnuto skutečně dodavatelem X. Ani skutečnost, že na účet dodavatele byly připsány peněžní prostředky od žalobce, na věci nic nemění. Finanční prostředky byly z účtu dodavatele X ihned vybrány v hotovosti, dodavatel je pro správce daně nekontaktní, nebylo možné prověřit následné předání částek za poskytnutí služeb. Ani svědecká výpověď X k objasnění nepřispěla, pokud uvedl, že hotovost předával obchodní společnosti X k úhradě bojovníků na základě faktur na reklamní plnění. Takové faktury doloženy, nebyly naopak u společnosti X figuroval X ve vztahu k předmětné akci v pozici dodavatele, čemuž odpovídaly daňové doklady předložené společností X.
8. K propagaci žalobce ze strany společnosti X na akci X konané v Popradě dne 1. 10. 2016 žalovaný konstatoval, že žalobce kromě daňových dokladů doložil smlouvu o reklamě a propagaci, podle které měl dodavatel X poskytnout reklamní služby po dobu trvání smlouvy od 4. 7. 2016 do 1. 10. 2016. Správce daně však zjistil, že promotérem akce byla

obchodní společnost X Z listin, které tato společnost předložila správci daně, vyplynulo, že dodavatel X se na akci nepodílel. Naopak z předložené smlouvy mezi X a X vyplývá, že reklamní služby na akci měla zajistit přímo obchodní společnost X nikoli X. Správce daně nezjistil žádnou ekonomickou vazbu mezi X, rovněž obchodní vztahy mezi X a X nenapovídaly poskytnutí reklamní služby. Správce daně podle žalovaného správně uzavřel, že nebyla zjištěna vazba dodavatele X na danou akci. Pochybnosti správce daně nerozptýlil ani svědek X, jednající na základě plné moci za dodavatele X. Svědek uvedl, že generální sponzor korporace X rozhodoval, kdo si mohl reklamu umístit. Dále uvedl, že tvorbu a tisk reklamních materiálů zařizoval X. Správce daně však zjistil, že hlavním partnerem akce byla společnost X. Z dalšího prověřování žádná vazba společnosti X na danou akci nevyplynula. Svědecká výpověď X byla hodnocena jako nekonkrétní, neprokazující poskytnutí reklamní služby dodavatelem. Připsání peněžních prostředků od žalobce dodavateli X na účet bylo hodnoceno shodně jako u dodavatele X. Žalovaný upozornil na to, že peněžní prostředky byly obratem vybírány v hotovosti, a protože dodavatel X je pro správce daně nekontaktní, nebylo možné ověřit výběry vysokých částek z bankovního účtu a jejich následné předávání. Nebylo tak možné ověřit tvrzení svědka X, že prováděl výběry v hotovosti, protože musel platit na Slovensku hotově dodavateli X.

9. K umístění loga žalobce na zádech bojovníka a v ringu během akce X dodavatelem X žalovaný uvedl, že kromě daňového dokladu žalobce předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy ze dne 1. 8. 2016 a obrazovou dokumentaci akce. Obdobně jako v případě služeb od dodavatele X bylo od oficiálního pořadatele akce společnosti X zjištěno uzavření smlouvy se společností X. Dodavatel tedy mohl reklamu žalobci poskytnout. Protože však úhrady probíhaly v hotovosti, nebylo možné s ohledem na nekontaktnost společnosti X ověřit, zda hotovost od žalobce skutečně obdržela. Svědecká výpověď X, bývalého jednatele společnosti, který následně za společnost obchody dokončoval na základě plné moci, poskytnutí reklamy dodavatelem neprokázala. Svědek nebyl schopen sdělit, od koho získal daňové doklady, kdo je vystavil, nebyl si jistý, zda je žalobci předal. Rozporně vypovídal i ohledně přijetí hotovosti. Nejprve tvrdil, že peníze od žalobce převzal, následně připustil, že to mohl být kdokoliv z týmu nebo obchodních zástupců. To však bylo v rozporu s tvrzením žalobce, že za společnost X jednal pouze s X. Svědek dále uvedl, že s bližším fungováním společnosti nebyl seznámen, neuvedl, komu předával doklady k zúčtování. Neurčitě potvrdil, že mohl dostat od někoho logo žalobce v elektronické podobě. Z jiného daňového řízení správce daně zjistil výpovědi jednatele společnosti X, že ten neměl o společnosti informace a veškeré fungování od doby vzniku jeho funkce, tedy i za dobu uzavření obchodního případu, zajišťovala osoba odlišná od X, a to X. V rozporu s tím J. K. tvrdil, že byl opakovaně měsíc co měsíc v roce 2016 zplnomocněn jednatelem N. v činnosti pro společnost X. Svědek podle žalovaného neposkytl konkrétní informace k plnění, které by odstranily pochybnosti správce daně, a které by prokázaly, jak byly reklamní služby pro žalobce zajištěny.
10. Žalovaný tedy uzavřel, že ani po výzvě k prokázání skutečností žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že zdanitelná plnění přijal od dodavatelů uvedených na předmětných daňových dokladech. Žalobce tak nenaplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce byl povinen prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění skutečně došlo což, učinil obrazovým materiálem, ale i to, že plnění provedla osoba uvedená na daňovém dokladu. Žalovaný odmítnul, že správce daně porušil § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu při hodnocení důkazů. Odmítnul, že by

správce daně při hodnocení důkazů postupoval jednostranně. K námitce neproporcionálního postupu a porušení čl. 2 odst. 2, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod žalovaný konstatoval, že námitka je obecná a nemůže

si jí blíže zabývat. Správce daně žádným způsobem žalobce nenutil k předkládání konkrétních důkazních prostředků, postup nechal na žalobci, aby zvolil, jaké důkazní prostředky na podporu svých tvrzení předloží.

II. Žaloba

11. V úvodu žaloby žalobce konstatoval, že správcem daně zpochybněná přijatá zdanitelná plnění spočívala ve službách týkajících se obstarání reklamy, propagace, umístění loga, což je samo o sobě pro správce daně „podezřelé“. Žalobce namítal, že v případě zdanitelných plnění přijatých od dodavatele X doložil rozsáhlý obrazový materiál osvědčující uskutečnění reklamy, což potvrdil i svědek X. V případě plnění přijatých od dodavatelů X a X také předložil rozsáhlý obrazový materiál osvědčující uskutečnění reklam a propagace. Svědci X a X uvedli, že žalobce je partnerem akcí bojových sportů. Žalobce nesouhlasil se závěrem správce daně a žalovaného, že důkazní prostředky dostatečně neprokazují úhradu předmětných faktur, a tím i samotné uskutečnění hospodářských operací. Zdůraznil, že ačkoli správce daně označil svědky za nekontaktní, žalobce je správcem daně přivedl, přesto byly jejich výpovědi hodnoceny v neprospěch žalobce.
12. Důkazní břemeno, jehož unesení požaduje žalovaný, je pro žalobce nesplnitelné. Závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce tak nemůže obstát. Žalobce v průběhu daňové kontroly vyhověl požadavkům správce daně a předkládal důkazy na podporu svých tvrzení. Ekonomickou podstatu uzavřených služeb obchodní partneři zajistili dostupnými formami, reálně poskytované služby nebyly oproti sjednanému rámci omezeny. Nad rámec písemné smlouvy svědci potvrdili, že obchodní partneři žalobci reklamu zajistili. Pokud snad někde došlo ke krácení daně, pak nikoliv u žalobce, který nemusí nést následky za škodlivost svých obchodních partnerů.
13. Žalobce dále namítal, že došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, když správce daně některé důkazy opomenul nebo neakceptoval.
14. Podle žalobce správce daně porušil také zásadu proporcionality ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu tím, že nutil žalobce předkládat další doklady. Tím se dostal mimo meze, které jsou stanoveny čl. 2 odst. 2 a 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Správce daně nevzal v potaz všechny skutečnosti, které vyšlo najevo, a pominul důkazy v žalobcův prospěch. Své závěry založil na pouhém faktu o nedeklarovaných dodavatelích.
15. Správce daně nevzal v úvahu, že daňové doklady nebyly vystaveny neexistujícími subjekty, kde by bylo možné dovodit, že neexistující subjekt nemohl vystavit platný doklad. Zopakoval, že svědkové potvrdili uskutečnění hospodářských operací a platby jednotlivých dokladů.
16. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že samotné uskutečnění zdanitelných plnění není sporné. Žalobce však neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů X, X a X deklarovaných na daňových dokladech.
18. Žalovaný hodnotil svědeckou výpověď X tak, že svědek neposkytl žádné konkrétní informace, které by mohly odstranit pochybnosti správce daně a které by objasnily, jak byly reklamní služby fakticky zajištěny. I v případě svědeckých výpovědí svědků J. a K. lze hodnotit svědecké výpovědi jako nekonkrétní a nejasné. Výpovědi neobjasnily, kým byly reklamní služby fakticky zajištěny. K námitce, že svědci X a X uvedli, že žalobce je partnerem akcí bojových sportů, žalovaný uvedl, že tato tvrzení nikterak nedokládají, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna právě prostřednictvím deklarovaných dodavatelů.
19. Žalovaný připustil, že platby byly na účet uvedených dodavatelů připsány, avšak tyto finanční prostředky měly být obratem vybírány v hotovosti. Vzhledem k nekontaktnosti dodavatelů X nebylo možno dále ověřit, co se poté s finančními prostředky stalo a zda finanční tok nebyl pouze formální. Za takové situace nelze tyto platby považovat za důkaz prokazující přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný dále poukázal na skutečnosti zjištěné ohledně výběrů hotovosti u dodavatele X z důvodu tvrzené úhrady závazků společnosti X, které shrnul bodu [43] napadeného rozhodnutí. Ohledně plateb pro dodavatele X byla situace ještě rozporuplnější, žalovaný odkázal na bod [54] napadeného rozhodnutí. Vzhledem k nekontaktnosti dodavatele X nebylo možno ověřit, zda hotovost skutečně obdržel, a jak bylo případně s hotovostí nakládáno dále. Žalovaný doplnil, že i v případě bezesporného prokázání přijetí plateb deklarovanými dodavateli (k čemuž nedošlo), by toto bez dalšího neznamenovalo prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. K tomuto citoval závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 4. 2019, č. j. 65 Af 20/2018-59.
20. K otázce přenosu důkazního břemene žalovaný odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí. Vydáním výzvy k prokázání skutečností, která byla žalobci doručena dne 26. 5. 2017, došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, neboť správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce přijal předmětná reklamní plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Důkazní břemeno kladené na žalobce bylo splnitelné, bylo na žalobci, aby prokázal přijetí reklamních služeb od deklarovaných dodavatelů. Žalobce k výzvě žádné další důkazní prostředky nepředložil.
21. S obdobně formulovanou námitkou porušení § 8 odst. 1 daňového řádu se žalovaný vypořádal v bodu [71] rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že zásada volného hodnocení důkazů nebyla porušena.
22. Také s porušením § 5 odst. 3 daňového řádu a překročení mezí, které jsou stanoveny čl. 2 odst. 2 a 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, se vypořádal v bodech [73] až [76] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že zásada přiměřenosti porušena nebyla. Žalovaný upozornil na obecné formulování námitky, žalobce porušení zásady přiměřenosti nekonkretizoval.
23. Žalovaný dále uvedl, že tvrzení žalobce, že by měl správce daně přihlídnout k tomu, že daňové doklady nebyly vystaveny neexistujícími subjekty, považuje za absurdní. Skutečnost, že daňový subjekt předkládá reálné doklady, lze považovat za běžnou součást daňového řízení, přičemž předložení formálně bezchybných dokladů postačí pouze k

unesení primární důkazního břemene, které však bylo kvalifikovaným vyjádřením pochybností přeneseno zpět na žalobce.

24. Žalovaný označil žalobní námitky za nedůvodné, navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Nárok na odpočet daně vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcem DPH.
27. Postup a hodnocení posuzované věci správcem daně (potažmo žalovaným) se opírá o dlouhodobou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, která vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (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, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, Nejvyšší správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že *„daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (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 podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“* V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že *„od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.“* Tato východiska žaloba nikterak nezpochybnila, námitky směřují do závěrů orgánů finanční správy, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, neboť předloženými důkazy a svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno uskutečnění služeb uvedenými dodavateli.

28. Důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně nese v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 daňového řádu daňový subjekt. Jak žalovaný správně uvedl v bodu [15] napadeného rozhodnutí, prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, což plyne též z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Pokud ovšem správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže existenci vážných a důvodných pochyb o souladu daňových dokladů (byť se všemi zákonnými náležitostmi) se skutečností, tedy správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňovém dokladu deklarováno, je na daňovém subjektu, aby prokázal jiným způsobem, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v deklarovaném rozsahu deklarovaným plátcem daně. V obecné rovině je třeba unést, že přenesení správce daně důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, nelze hovořit o neoprávněném požadavku na další důkazy a uplatňování státní moci mimo ústavní meze. Žalovaný v bodech [22] a [24] napadeného rozhodnutí příhodně citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně potřebné míry obezřetnosti ve vztahu k zajištění dostatku důkazních prostředků, jimiž bude daňový subjekt v případě potřeby schopen rozptýlit pochybnosti správce daně a prokázat, že k uskutečnění dané služby vskutku došlo tvrzeným způsobem, s přihlédnutím k povaze předmětné služby.
29. Soud předně konstatuje, že důvodné pochybnosti správce daně vyjádřil ve vztahu k uskutečnění předmětných služeb od dodavatelů X, X a X. Správce daně ani žalovaný (viz závěry uvedené v bodu [64] napadeného rozhodnutí) nezpochybnili faktické uskutečnění reklamního plnění. Obrazové materiály, jichž se žalobce dovolává, správce daně, potažmo žalovaný hodnotili ve prospěch žalobce co do uskutečnění reklamy a propagace (viz bod [62] napadeného rozhodnutí). Ovšem pokud předložené obrazové materiály současně neprokazovaly, kdo konkrétně žalobci tato reklamní plnění poskytl, nelze je hodnotit jako důkazy, jimiž žalobce současně prokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, tedy prokazující žalobcův nárok na odpočet daně.
30. Pochybnosti ohledně poskytnutí předmětných reklamních, resp. propagačních plnění od společností X, X a X, správcem daně vyjádřené ve výzvě ze dne 26. 5. 2017, žalobce nikterak nezpochybňuje. Namítá však, že provedené svědecké výpovědi X, X a X prokázaly nad rámec písemných smluv zajištění reklamy. S žalobcovým náhledem na svědecké výpovědi soud nesouhlasí, naopak se plně ztotožnil s hodnocením svědeckých výpovědí ze strany správce daně a žalovaného.
31. Nelze konstatovat, že by svědek X potvrdil přijetí reklamního plnění dle uzavřené smlouvy o reklamě od dodavatele X. Žalovaný se v bodu [38] rozhodnutí věnoval skutečnostem, které správce daně zjistil o možném přeprodeji reklamních práv na akci X, včetně tvrzení X v jiném daňovém řízení o přeprodeji reklamních práv od společnosti X. Z dokladů zajištěných u dodavatele X přitom podle správce daně nevyplynuly žádné náklady, které by svědčily o činnosti této společnosti pro pořadatele akce společnost X. Společnost X byla pro správce daně nekontaktní, s virtuálním sídlem, žádná vazba této společnosti na danou akci nebyla prokázána, tudíž jako dodavatel nemohla přeprodávat reklamní práva žalobcovu dodavateli X. Ve světle těchto zjištění byla logicky svědecká výpověď X hodnocena (viz bod [41] rozhodnutí žalovaného) jako nekonkrétní, neprokazující poskytnutí reklamních služeb v souvislosti s předmětnou akcí, když svědek hovořil o poskytnutí reklamních plnění na akci bojových umění na Slovensku. Skutečnosti uvedené svědkem k akci X, tedy že X jiné aktivity na akci neměl, byly v rozporu se zjištěním správce daně, že společnost X zajišťovat výstavbu zázemí. Soud se také plně ztotožnil s hodnocením svědecké výpovědi co do prokázání úhrad za deklarované reklamní

plnění. Svědek měl dle svého tvrzení předávat hotovost z účtu X společnosti X na základě faktur na reklamní plnění, které od této společnosti nakupoval. Toto jeho vyjádření však nekorespondovalo zjištění správce daně u pořadatele akce, že X měl na dané akci ve vztahu k X odběratel reklamních služeb či práv.

32. Rovněž svědecká výpověď X, osoby jednající na plnou moc za dodavatele X, pochybnosti o přijetí reklamních služeb od deklarovaného dodavatele nerozptýlila. Správce daně zjistil, že hlavní promotér akce X v Popradu byla společnost X, jež měla uzavřenou smlouvu o zajištění sportovní akce s X, včetně kompletní propagace, což bylo v rozporu s tvrzením svědka, že spolupořadatelem byl X a tvorbu reklamních materiálů zajišťoval X. Svědecká výpověď se rozcházela se zjištěním správce daně i co do vybavení sídla společnosti, které bylo dle výsledků místního šetření správce daně pouze formální. Vazba mezi X a X v souvislosti s předmětnou akcí potvrzena nebyla. Žalovaný přitom vycházel z hodnocení svědecké výpovědi správcem daně, který svědeckou výpověď hodnotil také z hlediska shody s tvrzeními žalobce (viz str. 11 zprávy o daňové kontrole), zjištěním ohledně vykonání reklamních služeb od X pro hlavního promotéra akce X. Svědkova výpověď dostatečně neosvětlila ani na výběry hotovosti z účtu X, za které měl svědek dle svého tvrzení platit hotově X. Vzhledem k tomu, že společnost X byla pro správce daně nekontaktní, nebylo možné ověřit tok finančních prostředků a potvrdit, že následně byly uskutečněny platby za služby, které měla společnost X poskytnout žalobci.
33. Ani svědeckou výpověď X, jednatele společnosti X od 8. 11. 2014 do 12. 11. 2015, dále za společnost jednajícího na plnou moc, nelze považovat za důkaz jednoznačně prokazující, že dodavatel X žalobci poskytl reklamní, resp. propagační služby na akci X. Jak bylo uvedeno shora, správce daně zjistil, že hlavní promotér akce společnost X uzavřela smlouvu o poskytování reklamy se X, která tak teoreticky mohla reklamu a propagaci žalobce dle uzavřené smlouvy o reklamě ze dne 1. 8. 2016 poskytnout. Svědek však nebyl schopen poskytnout podrobnosti ohledně spolupráce s žalobcem, nevěděl, kdo vystavoval daňové doklady a smlouvy (současně tvrdil, že ve společnosti se nikdo jiný nevyskytoval a jednatele N. viděl pouze několikrát, jinak ne), nebyl schopen uvést, jak získal daňové doklady a zda je vůbec předal žalobci. Rovněž jeho tvrzení ohledně převzetí hotovosti dle příjmových dokladů nebylo jednoznačné. Dle vyjádření svědka mohli hotovost přijmout i najatí obchodníci, to však nekorespondovalo tvrzení žalobce, že jednal pouze se svědkem. Svědecká výpověď nepotvrdila, komu byly peníze dále předány, aby byly služby pro žalobce zajištěny, platby v hotovosti nebylo možné pro nekontaktnost společnosti X ověřit. Svědek nedokázal ani vysvětlit, jak byly vlastně předány podklady od žalobce pro zajištění reklamních služeb od X. Výpověď pak především znevěrohodnila zjištění správce z jiného řízení, podle kterých tehdejší jednatel společnosti X neměl o fungování společnosti povědomí, neboť vše na plnou moc zajišťoval X, a o X je vůbec nezmínil. Svědek naopak tvrdil, že byl v průběhu roku 2016 opakovaně zplnomocněn jednatelem. Soud souhlasí se žalovaným, že svědek vypovídal o fungování dodavatele X nejasně, jeho výpověď nekorespondovala ostatním zjištěním správce daně, pochybnosti vyjádřené správcem daně ohledně poskytnutí reklamního plnění právě od společnosti X svědecká výpověď nevyvrátila.
34. Závěr žalovaného, že žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť jím předložené důkazy ani následně provedené svědecké výpovědi nepotvrdily přijetí reklamních a propagačních služeb od dodavatelů X, X a X deklarovaných na daňových dokladech, je správný. Ačkoli žalobce namítá, že svědecké výpovědi uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem

prokazují, podrobnější argumenty k tomu neuvedl, s jasně formulovaným hodnocením důkazů blíže nepolemizoval.

35. Soud dodává, že správce daně či žalovaný po žalobci nepožadovali, aby důkazní břemeno splnil v nějakém objektivně nesplnitelném rozsahu. Jak již soud ve shodě s žalovaným uvedl shora, bylo věcí žalobce, aby měl k dispozici takové důkazní prostředky, jimiž by uplatněný nárok na odpočet daně na výstupu ve vztahu k přijatým reklamním, resp. propagačním službám prokázal. A pokud si byl vědom problematického prokazování reklamy a propagace, o to více měl být při záznamech o spolupráci s obchodními partnery obezřetný.
36. K namítanému porušení zásady volného hodnocení důkazů soud uvádí, že námitka byla žalobcem formulována velmi obecně. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkazy jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Myšlenkový postup správce daně podle názoru soud shora uvedeným požadavkům v posuzovaném případě vyhovoval. Úvahy správce daně a následně žalovaného, jimiž se při hodnocení důkazů řídili, byly přezkoumatelným způsobem vyjádřeny ve zprávě o daňové kontrole, resp. poté v napadeném rozhodnutí a jsou jasné, logické, odpovídají obsahu jednotlivých důkazů. Správce daně neprovedl žádnou selekci důkazů, provedl všechny žalobcem navržené svědecké výpovědi, které hodnotil nejen jednotlivě, ale také ve světle dalších zjištění v průběhu daňového řízení. Soud nezjistil, že by správce daně některé důkazy při hodnocení nevzal v potaz či je záměrně hodnotil v neprospěch žalobce v rozporu s jejich obsahem. Žalobce vůči jednolitým závěrům, k nimž správce daně v rámci hodnocení důkazů dospěl, konkrétně nebrojil. Námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů není podle názoru soudu důvodná.
37. Také námitku porušení § 5 odst. 3 daňového řádu a překročení mezí, které jsou stanoveny čl. 2 odst. 2 a 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, považuje soud za neopodstatněnou. Shodně námitku žalobce formuloval již v odvolání, žalovaný se s ní vypořádal v bodech [73] až [76] napadeného rozhodnutí. Závěry žalovaného, které žalobce konkrétně nerozporuje, považuje soud za správné a plně se s nimi ztotožnil. V podrobnostech si na ně dovolí odkázat, neboť by jen opakoval argumentaci žalovaného. Soud zdůrazňuje, že námitka byla uplatněna v obecné rovině, žalobce nebyl nucen správcem daně, aby předkládal nějaké určité doklady, resp. dokazoval něco, co sám netvrdil. Jak již soud odůvodnil shora, důkazní břemeno leželo na žalobci a bylo na něm, aby uskutečnění plnění od dodavatelů X, X a X prokázal v rozsahu dle daňových dokladů.
38. Požadavku žalobce, aby správce daně přihlédl k tomu, že daňové doklady nebyly vystaveny neexistujícími subjekty, nelze vyhovět. Skutečnost, že žalobce předložil formální daňové doklady vystavené plátcem daně, jejichž existence nebyla zpochybněna, k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech nestačí, zpochybnil-li správce daně, že obstarání reklamy a propagace tito dodavatelé pro žalobce skutečně poskytli. Jak uvedl žalovaný, předložení formálně bezchybných dokladů postačí pouze k unesení primárního důkazního břemene, to však bylo kvalifikovaným vyjádřením pochybností přeneseno zpět na žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

39. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec 3. červen 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu