



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **FALKENSTEIN s.r.o.**
sídlem Rozárka 35, Brno
zastoupený BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 23, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2017, č.j. 51197/17/5300-22443-711745,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2017, č.j. 51197/17/5300-22443-711745, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24.11.2016, č.j. 4414626/16/3001-51522-706426, kterým byl žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 381 420 Kč.
2. Důvodem vyměření daně bylo neuznání žalobcem uplatněného odpočtu DPH z transakcí s dodavatelem reklamních služeb DV SCREEN s.r.o. (nyní v likvidaci) a DV SCREEN SPORT s.r.o. (nyní v likvidaci) spočívajících v prezentaci žalobce na společenské akci, neboť podle správních orgánů žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelné z řady důvodů. Předně není zřejmé, ve které pasáži se žalovaný vypořádává s odvolacími námitkami, žalovaný podle žalobce na str. 7 až str. 21 provádí „kvazi“ vypořádání některých odvolacích námitek. Pokud žalovaný uvedl na str. 14 a str. 15 napadeného rozhodnutí, že byly zjištěny takové skutečnosti, které hovoří v neprospěch žalobce, tak tyto skutečnosti nebyly nikde specifikovány a žalovaný je podle žalobce nezná, neboť je správce daně nemohl kvůli nulové součinnosti dodavatele žalobce zjistit. Žalovaný tak rezignoval na práva či zájmy žalobce. Žalovaný a správce daně podle žalobce postupovali v rozporu s cílem správy daní obsaženým v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a rezignovali na stanovení daně ve správné výši.
4. Podle žalobce žalovaný nehodnotil věc objektivně, některé hodnocení důkazních prostředků bez dalšího převzal od prvostupňového orgánu, jiné ještě argumentačně „vytuzil“. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí staví žalobce do pozice „našeptávače“, zcela legitimní postup žalobce při výslechu svědka Z. V. obrací v jeho neprospěch. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nedisponuje znalostmi o fungování předmětného trhu. Žalobce se v daném oboru pohybuje desítky let, od počátku navštěvuje prestižní a uznávanou akci Ples jako Brno, a proto se spolehlivě a kvalifikovaně rozhodl, že jeho reklama na této akci osloví budoucí obchodní partnery.
5. Správce daně a žalovaný přitom nárok na odpočet žalobci neuznali pouze z důvodů formálních nedostatků v předložených písemných dokumentech, i přesto, že žalobce faktické uskutečnění reklamy prokázal. Žalovaný ke každému důkaznímu prostředku uvedl, že není způsobilý prokázat tvrzení žalobce, a účelově tyto důkazní prostředky dezinterpretoval. Správce daně a žalovaný ani nepředestřeli jinou skutkovou alternativu a žalobce byl uvedeným postupem zkrácen na svých procesních právech. Podle žalobce správce daně pochybil, pokud v platebním výměru neodůvodnil, proč nevyhověl návrhu žalobce na pokračování v dokazování. Žalobce má za to, že správce daně nebyl oprávněn ukončit dokazování v průběhu postupu k odstranění pochybností a že žalovaný a správce daně porušili zásadu volného hodnocení důkazů.
6. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že mu k jeho tíži správce daně klade skutečnosti mimo sféru jeho vlivu. Po žalobci nelze požadovat, aby nesl důkazní břemeno jiných subjektů. Tvrzení

žalovaného v bodech 61 až 63 napadeného rozhodnutí, že „není pravdou, že by správce daně odmítl nárok na odpočet DPH kvůli vztahu správce daně a subdodavatele žalobce“, je podle žalobce nepravdivé. Správce daně a žalovaný přitom neosvědčili jako důkaz opis kontrolního hlášení od DSPO eko, s.r.o., které žalobce správci daně poskytl se souhlasem třetí osoby a které nadto musel mít správce daně z úřední činnosti k dispozici. Byl to správce daně, kdo podle žalobce neunesl své důkazní břemeno.

7. Žalobce dále namítá, že žalovaný pochybil, když bezprecedentně a v rozporu s právem na spravedlivý proces zasáhl do daňového řízení tím, že dal správci daně pokyn k vydání výzvy k odstranění pochybností (výzva ze dne 3.8.2017, č.j. 359528/17/3006-60561-708029). Tendenční postup žalovaného je podle žalobce zřejmý z písemnosti „Doplnění spisového materiálu“ ze dne 28.6.2017. Žalobce dále odkazuje na pasáže této písemnosti, kdy žalovaný uvádí, že postrádá přenesení důkazního břemena od správce daně na žalobce. Za této situace měl žalovaný odvolání žalobce vyhovět. Žalovaný také podle žalobce nesprávně aplikoval § 113 odst. 2 daňového řádu a porušil zásadu dvouinstančnosti. Podle žalobce chybné meritorní posouzení správce daně není takovou vadou řízení, kterou by bylo možné v odvolacím řízení zhojit. Žalovaný žalobce vystavil riziku neunesení důkazního břemena k prokázání skutečností, které již jednou správci daně prokázal. Nadto předmětná výzva nebyla podle žalobce dostatečně odůvodněna a obsahovala nesprávné poučení. Žalobci nebylo zřejmé, jak má na tuto výzvu reagovat, když správce daně nepřišel se žádnou novou okolností, na kterou by dříve žalobce již nezareagoval. Pochybnosti správce daně nadto podle žalobce spočívají pouze v nepochopení skutkové stránky věci, kdy je standardní, že je mezi smluvními stranami domluvena fakturace po delších časových úsecích (nikoli měsíčně), zvláště za situace, kdy je žalobce čtvrtletním plátcem DPH. Správce daně podle žalobce pravděpodobně některé již předestřené skutečnosti nezohlednil.
8. Žalobce dále namítá, že žalovaný pochybil, když neseznámil žalobce s „předběžným odůvodněním“ svého rozhodnutí; postupoval tak v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v zásadě na meritorním posouzení správce daně nic nezměnil. K tomu žalobce odkazuje na hodnocení přijatého plnění od DV SCREEN s.r.o. a DV SCREEN SPORT s.r.o. žalovaným. Žalobce má za to, že správce daně neosvědčil jeho nárok na odpočet DPH nikoli proto, že žalobce neprokázal přijetí od deklarovaného dodavatele, nýbrž proto, že neprokázal jeho faktické uskutečnění.
9. Podle žalobce bylo v daňovém řízení několikrát deklarováno, že reklama jako taková byla poskytována i za pomoci dalších subjektů (subdodavatelů žalobce). Žalobce nikdy netvrdil, že veškeré činnosti fyzicky provedli předmětní dodavatelé, což je v obchodní praxi běžné (jedná se o tzv. outsourcing). Každý z dodavatelů žalobce se přitom reklamní činnosti věnuje a není nespolehlivým plátcem DPH, což plyne i ze zjištění správce daně. Žalobce má za to, že v jeho případě nebyly správní orgány oprávněny mu nárok na odpočet DPH odejmout; to by bylo možné pouze za situace, kdy by byl prokázán podvod na DPH za účasti žalobce.
10. Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice a z výše uvedených důvodů navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

11. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, na níž setrvává.
12. S ohledem na uvedené žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, i při jednání soudu.

III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
14. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost či zmatečnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že se žalovaný řádně a systematicky nevypořádal s odvolacími námitkami, tak zdejší soud mu za pravdu nedává. Napadené rozhodnutí dává v bodech 46 až 52, kde žalovaný provádí shrnutí skutkového stavu a hodnocení úvah správce daně, a poté v bodech 57 a dále, dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce; žalobce ostatně blíže neuvádí, která z jeho odvolacích námitek zůstala nevypořádána.
16. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti s jeho ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
17. Podle správce daně žalobce nesplnil podmínky nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, který uplatnil na základě:
 - faktury od dodavatele DV SCREEN s.r.o. za poskytování reklamního plnění č. 53/2015 ze dne 29.9.2015, v období od 1.12. do 31.12.2015, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17.12.2015 (základ daně 200 000 Kč),
 - dvou faktur od dodavatele DV SCREEN SPORT s.r.o. za plnění na základě Rámcové smlouvy ze dne 30.12.2015 a zakázkového listu č. 2016/12, za období od 1.1. do 31.1.2016, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 18.1.2016 (základ daně 150 000 Kč) a za plnění na základě Rámcové smlouvy ze dne 30.12.2015 a zakázkového listu č. 2016/33, za období od 1.2. do 29.2.2016, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 15.2.2016 (základ daně 150 000 Kč).
18. Pokud jde o nárok na odpočet DPH, tak z judikatury správních soudů plyne, že daňový subjekt musí být schopen předložit takové důkazní prostředky, které prokáží, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního dodavatele v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu, který je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na

vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem..." (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 102/2012-54, „Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH (viz § 19 odst. 1 zákona o DPH).“. Odkazoval-li žalobce v souvislosti s rozsahem svého důkazního břemena na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57, a ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142, tak první z citovaných rozsudků posuzoval otázku nečinnosti finančního úřadu a ve druhém z citovaných rozsudků vytkl Nejvyšší správní soud rozsudku Krajského soudu v Ostravě i rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnost; žalobce se jich tedy ve vztahu k meritornímu posouzení unesení svého důkazního břemena dovolává nepřipadně, neboť není zřejmé, že by Nejvyšší správní soud posuzoval tytéž skutkové a právní otázky, jaké jsou řešeny v nyní posuzované věci.

19. Namítá-li žalobce, že prokázal svými důkazními prostředky nárok na odpočet DPH z dodání reklamních služeb právě od DV SCREEN s.r.o. a DV SCREEN SPORT s.r.o., tak zdejší soud mu za pravdu dát nemůže. Z argumentace účastníků řízení a obsahu prvostupňového i napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že o realizaci reklamy žalobce na akcích „Ples jako Brno“, „Ples v Rudolfinu“ a LED obrazovce na Zvonaře v Brně není sporu.
20. Namítá-li žalobce, že měl za to, že správce daně neosvědčil jeho nárok na odpočet DPH nikoli proto, že žalobce neprokázal přijetí od deklarovaného dodavatele, nýbrž proto, že neprokázal jeho faktické uskutečnění, na což bylo zaměřené hledisko správce daně, tak tomu neodpovídá ani odůvodnění platebního výměru ze dne 24.11.2016, č.j. 4414626/16/3001-51522-706426, ani „Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností“ ze dne 29.9.2016, č.j. 4022029/16/3006-60561-708029. Již v první výzvě správce daně byl ostatně žalobce poučen o tom, že je povinen doložit skutečný obsah, rozsah a průběh deklarované obchodní transakce, a doložit, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno a provedeno konkrétní osobou v deklarovaném rozsahu.
21. Žalobce k přijetí reklamních plnění doložil prvotní faktury, bankovní výpisy o úhradě plnění, smlouvy (smlouva uzavřená s DV SCREEN s.r.o. o poskytování reklamního plnění č. 53/2015 a rámcová smlouva o poskytování reklamních služeb uzavřená s DV SCREEN SPORT s.r.o.) zakázkové listy č. 12 a č. 33 k plnění od DV SCREEN SPORT s.r.o., DVD s reklamním spotem na LED obrazovce na Zvonaře, dvě DVD s nahrávkami z akcí „Ples

jako Brno“ a „Ples v Rudolfinu“. K odvolání pak žalobce předložil program akce „Ples jako Brno“ konané dne 30.1.2016, vstupenku a program na akci „Nedělní oběd od babičky z Elby Emanuele Ridi“ konané dne 13.12.2015, DVD – Brno Zvonařka leden 2016, DVD – Brno Zvonařka únor 2016, DVD – Brno Zvonařka březen 2016, DVD – Ples v Rudolfinu, DVD – Rudy Linka, DVD – Ples jako Brno, DVD – Emanuele Ridi, a dále odkázal na webové stránky plesjakobrna.cz/2016 a www.look-bella.cz.

22. Pokud jde o obsah smlouvy s DV SCREEN s.r.o. o poskytování reklamního plnění č. 53/2015, tak správce daně její obsah vyhodnotil jako nekonkrétní s tím, že z ní není zřejmé, co mělo být předmětem reklamního spotu, nebyl doložen ani uveden čas interního harmonogramu dodavatele, nebylo specifikováno, co konkrétně mělo být předmětem prezentace, poskytovatel nedodal bližší specifikace místa, data a času konání, přestože se k jejich upřesnění ve smlouvě zavázal. Správce daně dále poukázal na to, že ve smlouvě byla sjednána hotovostní platba, ač bylo placeno bankovním převodem. Počátek smluvního vztahu byl ve smlouvě deklarován již od června 2015, přičemž smlouva byla podepsána dne 29.9.2015. Za říjen 2015 je stanovena cena 200 000 Kč za vysílání reklamního slotu na LED obrazovce v Brně na Zvonařce, platba ve stejné výši je pak stanovena i za listopad a prosinec 2015, přestože v těchto obdobích přibýly k reklamě u Zvonařky další dvě prezentace.
23. Pokud jde o rámcovou smlouvu o poskytování reklamních služeb uzavřenou s DV SCREEN SPORT s.r.o., koncipovanou jako celoroční s možností dalšího prodloužení, tak správce daně ji vyhodnotil jako obecnou a nekonkrétní. Poukázal na to, že smlouva obsahovala definici obchodních partnerů a obecné vymezení reklamních služeb, cena byla stanovena odkazem na splátkový kalendář, který nebyl žalobcem doložen. Správce daně v této souvislosti poukázal na to, že z výpovědi svědka Z. V. (bývalého jednatele DV SCREEN s.r.o. a DV SCREEN SPORT s.r.o.) plyne, že žádné jiné doplňující podklady než smlouva a zakázkové listy neexistovaly.
24. Pokud jde o zakázkové listy č. 12 a č. 33, ty mají shodnou formu, obsahují shodná ustanovení a jsou podle správce daně nekonkrétní, neobsahují stanovení ceny, nebyl doložen interní harmonogram dodavatele. Zakázkový list č. 12 uvádí jako datum „Plesu jako Brno“ 31.1.2016, avšak akce se konala 30.1.2016. Pokud jde o DVD, tak ta podle správce daně potvrzují existenci reklamy žalobce na zmíněných akcích, avšak neprokazují, že reklamní prezentace nahrál a uskutečnil dodavatel DV SCREEN SPORT s.r.o.
25. Pokud jde o podklady zaslané správci daně od DV SCREEN SPORT s.r.o., tak z nich vyplynulo, že jejím subdodavatelem byla DSPO eko s.r.o., která měla poskytnout čas na LED obrazovkách, avšak tyto služby v daňovém přiznání nepřiznala a nedovedla z nich DPH - pokud jde o výsledky dožádání k tomuto daňovému subjektu, ty nepotvrdily, že by DSPO eko s.r.o. takové služby skutečně poskytovala (str. 22 platebního výměru ze dne 24.11.2016, č.j. 4414626/16/3001-51522-706426). Není tedy pravdou, že správce daně bezdůvodně odmítl jako důkaz žalobcem doloženou „sjetinu“ kontrolního hlášení DSPO eko, s.r.o., jak bude rozvedeno níže.
26. Správce daně v rámci dožádání požádal Finanční úřad pro Olomoucký kraj o prověření evidencí a dokladů DV SCREEN s.r.o. a DV SCREEN SPORT s.r.o. pokud jde o plnění pro žalobce, nicméně tyto společnosti dožádanému správci daně požadované doklady nepředložily. Pokud jde o DV SCREEN s.r.o., ta v průběhu daňové kontroly (zahájené dne 4.11.2015) změnila jednatele (na M. M.), přičemž správce daně zjistil, že si bývalý

jednatel Z. V. ponechal dispoziční právo k bankovnímu účtu této společnosti. DV SCREEN s.r.o. od března 2016 nepodává daňová přiznání k DPH ani kontrolní hlášení a má vysoký daňový nedoplatek.

27. Správce daně dne 16.8.2016 vyslechl Z. V. jako svědka (protokol č.j. 3640743/16/3006-60561-708029). Z. V., který podepsal faktury, zakázkové listy a rámcovou smlouvu, činnost DV SCREEN SPORT s.r.o. dle zakázkového listu č. 12 pro žalobce popsal tak, že po vzájemné dohodě se sepsala rámcová smlouva o poskytování reklamních služeb a na jejím základě a po dohodě jednatelů byly vybrány služby, a to reklama na LED obrazovce v lokalitě Zvonařka (Brno) v rozsahu zakázkového listu č. 12, a dále prezentace objednatele na akci Ples jako Brno v rozsahu dle zakázkového listu. K otázce správce daně, jaká konkrétní činnost byla prováděna DV SCREEN SPORT s.r.o. dle zakázkového listu č. 33, s kým bylo jednáno, jaké byly detaily případu, Z. V. uvedl, že „v podstatě to stejné“, jako v prvním případě s tím, že „je to rozšířeno o ples v Rudolfinu“. K otázce správce daně, co je konkrétně míněno prezentací, co bylo jejím obsahem, uvedl, že toto vše je obsahem zakázkových listů včetně DVD, které byly při jednání předloženy v originále, s tím, že to je vše, co může k těmto případům uvést. K otázce správce daně, zda byly v souvislosti se smlouvou a zakázkovými listy vyhotoveny nějaké doplňující listinné doklady (např. dodatky smlouvy, apod.), Z. V. uvedl, že ne, že vše je součástí smlouvy a zakázkových listů. Pokud jde o předmět plnění pro žalobce, tak tomu uvedl, že všechno „určitě“ nebylo realizováno DV SCREEN SPORT s.r.o., subdodavatelsky bylo zajištěno dodání LED obrazovek, potom výroby a natáčení reklamních zpráv. Subdodavatelé by měli být dohledatelní z účetnictví a evidence pro účely DPH společnosti DV SCREEN SPORT s.r.o., včetně dokladů souvisejících s pořízením reklam, např. za nákup materiálu, cestovné, mzdy, apod. Pokud jde o reklamu v lokalitě Brno – Zvonařka, tak Z. V. uvedl, že jak plocha, tak LED obrazovka není v majetku DV SCREEN SPORT s.r.o., ale je pronajata doba vysílacího času, k čemuž existují doklady. Reklama byla umístěna na nejfrekventovanějším místě v Brně, křižovatce ulice Zvonařka a Trnitá, kde je pěší spojnice mezi vlakovým a autobusovým nádražím, kde projde nejvíc lidí v Brně, a je to na silnici Zvonařka, která je součástí velkého městského okruhu. K otázce správce daně, kdo natočil reklamní spot vysílaný na Zvonařce, uvedl, že subdodavatel. K otázce, co konkrétně spot obsahoval, svědek uvedl, že obsahuje věci, které si každý klient dodá. Obsah je soustředěn na DVD. Pokud jde o prezentaci v souvislosti s akcí „Ples jako Brno“ konanou dne 31.1.2016, tak podle Z. V. konala v galerii Vaňkovka. (K tomu jednatel žalobce Ing. J. doplnil, že se jednalo o původní areál firmy Vaněček, konkrétně budovu galerie, v těsném sousedství obchodní galerie Vaňkovka). K otázce správce daně, kdo a s kým jmenovitě jednal při zajištění prezentace a propagace dle zakázkového listu č. 12, Z. V. uvedl, že jednal s panem J. a poté se subdodavateli, ale nevěděl, kdo instaloval projekční panely na akci, pouze uvedl, že „to bylo v rámci zakázky“. Podle Z. V. byly panely umístěny po celém areálu galerie, a jednalo se nejen o projekční panely, nýbrž o „playpanely“, dále „na vstupenkách, na programu“ - šlo o komplexní prezentaci žalobce; (k tomu Ing. J. doplnil, že logo bylo umístěno určitě za pódiem, i v době přestávek konferencí představoval jednotlivé partnery). K otázce správce daně, kdo jmenovitě pořizoval video dokumentaci z akce, kdo pořizoval střih videa, Z. V. uvedl, že „zakázkově, subdodavatelé“. K otázce, kde je uložena nesestríhaná verze nahrávky prezentace, uvedl, že „u subdodavatelů“; pokud jde o tytéž upřesňující otázky správce daně k akci „Ples v Rudolfinu“, vždy odkázal obecně na subdodavatele.

28. Podle zdejšího soudu je v této souvislosti zcela správný závěr správce daně, že svědek Z. V. potvrdil pouze to, co bylo uvedeno v předložených dokladech. Z. V. neuvedl žádnou konkrétní relevantní informaci k tomu, jakým způsobem DV SCREEN s.r.o. a DV SCREEN SPORT s.r.o. pro žalobce zajistili objednanou službu. Z ničeho neplyne, že by správce daně tento důkaz hodnotil nesprávně v neprospěch žalobce; svědek neuvedl nic, z čeho by bylo možné mít za prokázané, že plnění v rozsahu deklarovaném na fakturách skutečně žalobci tyto společnosti poskytly, a to ani kupříkladu za pomoci subdodavatelů. Uváděl-li, že vše je dohledatelné v účetnictví a v daňové evidenci DV SCREEN SPORT s.r.o., tak nic takového tato společnost k výzvě správce daně nedoložila.
29. Vytýká-li žalobce žalovanému, že nedisponuje znalostmi o reklamním trhu, tak pasáže napadeného rozhodnutí v bodech 42 až 45 se podle zdejšího soudu zcela mýlí s meritem věci a předmětem pochybností správce daně. Představují tudíž v podstatě subjektivní názor žalovaného na „efekt zviditelnění žalobce“ a na výběr akcí, kde se žalobce chtěl prezentovat. Pokud žalobce uvádí, že jeho reklama na akci „Ples jako Brno“ (stejně jako ostatní reklamy) byla způsobilá oslovit zákazníky, tak to ani správce daně nezpochybňoval. Úvahy žalovaného vyslovené poprvé nad rámec řešené věci v bodech 42 až 45 napadeného rozhodnutí jsou tak zcela bezpředmětné, nicméně to samo o sobě nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného, pokud jde o nosný důvod, kterým je neunesení důkazního břemena ohledně přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.
30. Vytýká-li žalobce žalovanému a správci daně tendenční a strohý způsob hodnocení předložených důkazních prostředků, tak zdejší soud nic takového v hodnocení správce daně ani žalovaného neshledává; o tom svědčí obsah správního spisu, zejména písemností „Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností“ ze dne 29.9.2016, č.j. 4022029/16/3006-60561-708029, a odůvodnění platebního výměru ze dne 24.11.2016, č.j. 4414626/16/3001-51522-706426, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje. Pokud žalovaný shrnul skutková zjištění a hodnocení důkazů správcem daně, které bylo správné, a připojil k tomu ještě své úvahy, tak v tom zdejší soud neshledává pochybení, ani porušení zásady volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
31. Pokud žalovaný poznamenal, že jednu otázku zástupce žalobce na svědka Z. V. hodnotí jako navádějící (a jejich dialog předem připravený), tak i kdyby tomu tak bylo, podstatné je, že bez ohledu na jakékoli otázky, ať už správce daně či zástupce žalobce, je z obsahu svědecké výpovědi zcela zjevné, že Z. V. nevěděl nic bližšího o tom, jakým způsobem realizoval pro žalobce nasmlouvané plnění.
32. Ze žalobní argumentace je zřejmé, že žalobce se závěry správce daně a žalovaného ve skutečnosti nesouhlasí, ovšem žádnými konkrétními argumenty výše shrnutá zjištění a závěry nevyvrací. Za této situace je závěr správních orgánů, že žalobce předložil, pokud jde o jeho dodavatele, pouze formální daňové doklady, správný. Není na místě ani výtku žalobce, že správce daně a žalovaný měli předejít vlastní skutkovou verzi, neboť dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního

břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.

33. Namítá-li žalobce, že správce daně měl v návaznosti na písemnost ze dne 20.10.2016 „Doplnění návrhu na pokračování v dokazování“ podanou po lhůtě k uplatnění návrhu na dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu dokazovat, tak správce daně se s touto písemností i důkazními prostředky předloženými dne 21.10.2016 (smlouva mezi žalobcem a DV SCREEN SPORT, s.r.o. ze dne 29.12.2015, zakázkové listy č. 33, č. 12 a č. 55, sjetina kontrolního hlášení DV SCREEN SPORT s.r.o. a DSPO eko, s.r.o.) vypořádal na str. 18 až str. 20 úředního záznamu o průběhu a ukončení postupu k odstranění pochybností, zejména pokud jde o věrohodnost předložené smlouvy a účel jejího předložení v této fázi daňového řízení, a odkázal na výsledky dožádání, kdy si mimo jiné měla DSPO eko s.r.o. pronajímat technické vybavení od jiných subjektů, avšak její doklady byly zpochybněny. Pokud jde o argumenty zde správcem daně uvedené, k tomu žalobce v žalobě nic konkrétního nenamítá.
34. Pokud jde dále o průběh odvolacího řízení, kdy žalobce namítá, že v rámci výzvy k prokázání skutečností vydané v průběhu odvolacího řízení dne 26.7.2017, pod č.j. 3595328/17/3006-60561-708029, nebyly vymezeny konkrétní pochybnosti správce daně, tak žalobce byl vyzván k tomu, aby prokázal, že mu „vznikl nárok na odpočet daně ve výši 105 000 Kč, který jste uplatnili z reklamních plnění respektive z reklamních služeb na základě daňových dokladů přijatých od obchodní korporace DV SCREEN s.r.o. ... a DV SCREEN SPORT s.r.o. ... Prokažte, že jste tento nárok na odpočet daně uplatnili v souladu s [§ 72 odst. a § 73 odst. 1 ZDPH]. Prokažte, že plnění deklarovaná výše uvedenými daňovými doklady byla uskutečněna Vámi deklarovanými plátcí daně v deklarovaném rozsahu“. Zdejší soud ani v odůvodnění této výzvy ani v postupu žalovaného, který k jejímu vydání dal pokyn v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu (a nikoli dle § 113 odst. 2 daňového řádu, jak namítá žalobce), podle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty, žádnou nezákonnost, která by žalobce zkrátila na jeho procesních právech, neshledává; uvedený postup nelze označit ani za „exces“ žalovaného ani za porušení zásady dvouinstančnosti; za daného stavu skutkových zjištění a závěrů správce daně, vtělených do odůvodnění platebního výměru, nebyly žádné důvody pro to, aby žalovaný odvolání vyhověl a napadený platební výměr zrušil, a tím daňové řízení de facto ukončil.
35. Výzva byla podle zdejšího soudu také dostatečně odůvodněna. Protože v průběhu postupu k odstranění pochybností nebylo zpochybněno, že plnění v podobě reklamy žalobce skutečně přijal a že toto plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, správce daně výše citovanou výzvu odůvodnil tím, že v průběhu postupu k odstranění pochybností mu vznikly pochybnosti o tom, že žalobce předmětná plnění přijal od plátců uvedených na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu a tyto pochybnosti odůvodnil již výše shrnutými závěry a s odkazem judikaturu správních soudů, s tím, že nárok na odpočet DPH lze poskytnout pouze tehdy, kdy předmětné plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení dokládá. Postupoval tak proto, že podle žalovaného v průběhu postupu k odstranění pochybností nedošlo žádnou výzvou výslovně k přenesení důkazního břemena zpět na

žalobce. Došlo tedy k přesnějšímu a explicitnímu vyjádření pochybností správce daně, pokud jde o deklarované dodavatele. Namítá-li žalobce, že se jednalo o tytéž pochybnosti, resp. pochybnosti opírající se o tytéž skutečnosti, které správce daně uvedl již v platebním výměru, tak v tom zdejší soud žádnou chybu, jež by žalobce jakýmkoli způsobem „zmátla“, nespatřuje.

36. Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, (věc známá jako „Stavitelství Melichar“), že *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“*, tak ty byly předloženy k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23.8.2018, č.j. 1 Afs 334/2017-35, jako rozporné s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, v souladu s níž skutkově obdobné případy rozhodoval mnohokrát i zdejší soud (rozsudky zdejšího soudu ze dne 1.10.2014, č.j. 62 Af 23/2013-45, či ze dne 24.9.2018, č.j. 62 Af 69/2016-149) a z níž 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 (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2018, č.j. 1 Afs 334/2017-35, a v něm citovanou judikaturu Soudního dvora EU). Zdejší soud se od těchto již judikovaných závěrů nehodlá v této věci (do doby případné změny judikatury v důsledku budoucího rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu) odchýlit. Žalobci nebylo správními orgány vytýkáno, že byl zapojen v podvodu na dani, nýbrž že obchodní případy objektivně neproběhly tak, jak bylo deklarováno v dokladech; a s tím zdejší soud souhlasí.
37. Není proto důvodná ani námitka, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V první fázi daňový subjekt toto důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů. V případě, kdy správci daně vzniknou pochybnosti ohledně těchto důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a ty kvalifikovaně vyjádří, dojde k přenosu důkazního břemena zpět na daňový subjekt (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu). Ten je povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Pokud daňový subjekt správci daně takové důkazní prostředky nepředloží, neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet DPH. S ohledem na výše uvedené nelze dovozovat, že by v nyní posuzované věci žalobce své důkazní břemeno k prokázání svého veřejnoprávního nároku na odpočet DPH unesl, neboť přesvědčivé důkazy k prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně a žalovaného nepředložil. Podle zdejšího soudu správce daně dostatečným způsobem identifikoval konkrétní skutečnosti, které zpochybnil, že služby byly žalobci poskytnuty deklarovanými dodavateli. S ohledem na výše uvedené nemůže být žalobce úspěšný ani s námitkou, že daň nebyla stanovena správně s odkazem na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je správa daně postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
38. Namítá-li žalobce, že tvrzení žalovaného v bodech 61 až 63 napadeného rozhodnutí, že „není pravdou, že by správce daně odmítl nárok na odpočet DPH kvůli vztahu správce

daně a subdodavatele žalobce“, je nepravdivé, tak nic takového v předmětné pasáži zdejší soud nenalezl. Žalovaný v těchto bodech uváděl, že po celou dobu řízení správce daně vynaložil maximální úsilí pro zjištění skutkového stavu a chtěl po žalobci prokázat faktické naplnění podmínek daných ZDPH ve vztahu k tomu, co žalobce tvrdil, tj. že plnění skutečně přijal od jím deklarovaných dodavatelů. Tím, kdo nebyl schopen předložit takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení osvědčily, byl žalobce. Naopak správce daně podle žalovaného shromáždil takové důkazní prostředky, které hovoří v neprospěch žalobce, tedy že faktický skutkový stav nebyl takový, jak žalobce deklaroval. Žalovaný uzavřel, že správce daně nezatěžoval žalobce nad rámec jeho zákonem daných povinností, s čímž se zdejší soud ve světle již výše uvedeného ztotožňuje.

39. Stejně tak, vytyká-li žalobce žalovanému, že na str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí uvádí, že byly zjištěny takové skutečnosti, které hovoří v neprospěch žalobce, a že tyto skutečnosti nebyly nikde specifikovány a žalovaný je podle žalobce nezná, neboť je správce daně nemohl kvůli nulové součinnosti dodavatelů žalobce zjistit, tak podle zdejšího soudu se jedná o slovíčkaření, kdy žalobci řádně zastoupenému odborníkem musí být srozumitelná pasáž, že „odvolací orgán konstatuje, že jak vyplývá z výše uvedeného, ani z odpovědi na dožádání týkající se korporace DV SCREEN ani z odpovědi na dožádání týkající se korporace DV SCREEN SPORT nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by postavily na jisto, že uvedené korporace předmětná plnění pro odvolatele fakticky uskutečnily, že uskutečnění těchto předmětných plnění bylo vykázáno v daňových tvrzeních a že právě z těchto tvrzených předmětných plnění byla řádně odvedena daň do státního rozpočtu. Na základě všeho výše uvedeného odvolací orgán dodává, že byly naopak zjištěny takové skutečnosti, které jednoznačně hovoří v odvolatelův neprospěch, tedy, že se i přes vynaložené úsilí prvoinstančního správce daně nepodařilo ověřit (a nikoli pochybením prvoinstančního správce daně) předmětné, pro zde řešený spor stěžejní skutečnosti, a to zejména z důvodu poskytnutí nulové součinnosti odvolatelem deklarovanými dodavateli“.
40. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

41. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-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.

Brno 27. února 2020

David Raus v.r.
předseda senátu