



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně:

VIASERVIS, s. r. o.

sídlem Trlicova 1212/38, 741 01 Nový Jičín

zastoupená daňovým poradcem T.G., daňová kancelář s.r.o.

sídlem J. 1284, 755 01 V.

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 11. 2017, č. j. 50855/17/5300-22443-702189 a č. j. 50856/17/5300-22443-702189, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 50855/17/5300-22443-702189, ze dne 28. 11. 2017, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 50856/17/5300-22443-702189, ze dne 28. 11. 2017, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobkyně, společnosti T. G., daňová kancelář s.r.o., se sídlem ve V., J. 1284.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) v pondělí dne 5. 2. 2018 domáhala zrušení obou rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2017 citovaných ve výroku tohoto rozsudku. Uvedenými rozhodnutími žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2016, ve věci doměření daně z přidané hodnoty žalobkyni za zdaňovací období duben 2011, červenec 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011 a prosinec 2011 (potvrzeno rozhodnutím žalovaného č. j. 50855/17/5300-22443-702189) a ze dne 28. 6. 2016, ve věci doměření daně z přidané hodnoty žalobkyni za zdaňovací období duben 2012, květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012 (potvrzeno rozhodnutím žalovaného č. j. 50856/17/5300-22443-702189). Důvodem pro doměření DPH bylo neuznání žalobkyní nárokových odpočtů DPH u plnění, která měla žalobkyně podle daňových dokladů obdržet od dodavatelů DANDY STEEL s. r. o. (9 dokladů v roce 2011 na celkovou částku 4 100 000 Kč, z toho DPH ve výši 820 000 Kč) a Insider Solution s.r.o. (12 dokladů v roce 2012 na celkovou částku 3 800 000 Kč, z toho DPH ve výši 760 000 Kč). Žalobkyně totiž podle závěru daňových orgánů neprokázala, že by jí příslušná zdanitelná plnění poskytli právě dodavatelé uvedení na daňových dokladech a neprokázala tak splnění podmínek vyplývajících z § 72 a § 73 zákona číslo 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).
2. Žalobkyně uplatnila v žalobě 3 žalobní body. V prvním žalobním bodě žalobkyně s odkazem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 -78) a Soudního dvora Evropské unie namítla, že v řízení unesla své důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalobkyně zdůraznila, že disponuje daňovými doklady vystavenými plátcem, prokázala faktické uskutečnění plnění, jakož i využití přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti, proto byly podle jejího názoru podmínky nároku na odpočet DPH splněny. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že správce daně kladl v rozporu se zákonem R.B. (*bývalý jednatel DANDY STEEL s. r. o. – poznámka krajského soudu*) otázky v rámci místního šetření, což je podle jejího názoru v rozporu s § 96 odst. 5 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). I přes namítanou nezákonnost takového důkazního prostředku se na něj žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně odkazuje bez toho, aby se s tvrzením žalobkyně o jeho nezákonnosti jakýmkoliv způsobem vypořádal, v čemž žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla nevyslechnutí svědka D. G., který vyrábí a lepí reklamy

realizované v rámci závodů rally po celé České Republice. Pokud žalovaný trval na tom, že potřebuje identifikaci subjektů, které reklamu vyrobily a na vozy nalepily a tuto skutečnost nepovažoval za dostatečně prokázanou, měl podle žalobkyně tohoto svědka vyslechnout. Jedná se o kontaktního svědka, který má rozsáhlý archív, ze kterého je patrné, kdy a jakou reklamu lepil a komu ji fakturoval. V této souvislosti žalobkyně namítla, že není v jejích silách, aby zjišťovala, koho si jako subdodavatele najal její dodavatel.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a uvedl, že ani daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi není dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, pokud správci daně vzniknou pochybnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňovém dokladu deklarováno, včetně toho, že plnění bylo poskytnuto právě dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Žalovaný konstatoval, že na uvedeném závěru setrvává přes znalost rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. č. j. 4 Afs 58/2017 (známého v odborné veřejnosti pod označením „STAVITELSTVÍ M.“), ve kterém podle jeho názoru Nejvyšší správní soud nevyložil zcela přesně ve všech souvislostech judikaturu Soudního dvora Evropské unie a jeho závěry jsou zcela ojedinělými a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které je daňový subjekt povinen při uplatnění nároku na odpočet DPH prokázat správci daně nejen faktické přijetí zdanitelného plnění, ale též, že předmětné zdanitelné plnění skutečně přijal právě od toho dodavatele, který je uveden na předloženém daňovém dokladu. Teprve až po prokázání těchto skutečností se lze zabývat případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH a vědomostí daňového subjektu o ní. Žalobkyně neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění právě od deklarovaných dodavatelů DANDY STEEL s. r. o. a Insider Solution s.r.o. v rozhodných zdaňovacích obdobích a neprokázala tak oprávněnost nároku na odpočet daně. K namítanému nezákonnému postupu při zjišťování informací od R. B. žalovaný uvedl, že dne 20. 3. 2012 proběhlo ústní jednání u Finančního úřadu v Olomouci (místně příslušný správce daně DANDY STEEL s. r. o.) s R. B., při kterém R. B. jakožto bývalý jednatel DANDY STEEL s. r. o. uvedl v rámci daňové kontroly prováděné u této společnosti do protokolu skutečnosti vztahující se k její daňové povinnosti. Z uvedeného je podle žalovaného zřejmé, že v případě předmětného ústního jednání nemohlo jít o výslech svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, neboť R. B. při tomto jednání nevypovídal o okolnostech týkajících se jiných osob a podle § 93 odst. 2 daňového řádu může správce daně jako důkazní prostředky použít i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Protokol o ústním jednání tak byl podle žalovaného v nyní posuzovaném daňovém řízení proveden jako důkaz plně v souladu se zákonem. Nadto žalovaný poukázal na to, že R.B. byl vyslechnut také dne 27. 6. 2014 jako svědek v předmětném daňovém řízení a jeho výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně, který měl možnost klást svědkovi otázky. Ani v poslední části, ve které žalobkyně namítala neprovedení výslechu svědka G., není podle žalovaného žaloba důvodná. Žalovaný došel ve shodě se správcem daně k závěru, že výslech D. G. by byl v dané věci nadbytečný.
4. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 25. 3. 2014 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2011 a leden 2012 až prosinec 2012. Správce daně kontrolu zaměřil na odpočty DPH, které žalobkyně uplatňovala za zdaňovací období duben, červenec, září, říjen, listopad a prosinec roku 2011 v celkové výši 820 000 Kč na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost DANDY STEEL s.r.o. a za zdaňovací období duben až prosinec roku

2012 v celkové výši 760 000 Kč na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost Insider Solution s.r.o. Předmětem plnění podle všech výše uvedených daňových dokladů bylo zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednatele na závodních automobilech na vybraných automobilových závodech, případně na jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatelů. Jednatel žalobkyně se k věci vyjádřil nejprve při jednání se správcem daně dne 14. 5. 2014, kdy uvedl, že logo žalobkyně bylo umístěno na automobilech, v motoristických časopisech a na sportovním kanálu. Jednatel žalobkyně následně předložil DVD nosiče z jednotlivých závodů, publikaci DANDY STEEL – sezóna 2011, publikaci Insider Solution 2012, reklamní brožuru RUFA Šport Team 2012, kalendáře a polský motoristický časopis WRC ze srpna 2011. Správce daně vyslechl bývalého jednatele společnosti DANDY STEEL s. r. o. R. B., který ve výpovědi před správcem daně dne 27. 6. 2014 uvedl, že společnost DANDY STEEL s. r. o. poskytovala pro žalobkyni v roce 2011 reklamní služby, a to tak, že zajistila potisky na reklamních plochách, které se týkaly loga žalobkyně a jejich umístění na automobilech při závodech, dále v reklamních kalendářích, DVD nosičích a fotografiích. Činnost společnosti DANDY STEEL s. r. o. spočívala podle svědka ve zprostředkování reklamy, na samotné výrobě se již nepodílela s tím, že umísťování reklam na vozidla zajišťovala společnost Jazz Trade s. r. o. Společnost DANDY STEEL s. r. o. ani nekontrolovala, zda je při jednotlivých závodech umístěná reklama žalobkyně. Na navázání kontaktu si svědek nevzpomněl. Správce daně svědeckou výpověď svědka B. konfrontoval s jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012 zajištěnou dne 9. 7. 2014 ze spisu u správce daně místně příslušného společnosti DANDY STEEL s. r. o., při které svědek uvedl, že spolupráce se společností Jazz Trade s. r. o. byla ukončena v roce 2010. Dále správce daně z výpisu z účtu zjistil, že v roce 2011 došlo k jedinému finančnímu pohybu mezi DANDY STEEL s. r. o. a JAZZ TRADE s. r. o., a to dne 31. 1. 2011, což je dříve, než byla uzavřena první smlouva mezi žalobkyní a DANDY STEEL s. r. o. Správce daně dále na základě zjištění, že loga měl v roce 2011 vyrábět D. G., dožádal místně příslušného správce daně o provedení místního šetření u tohoto subjektu. Dne 17. 3. 2015 obdržel správce daně odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územního pracoviště ve Valašských Kloboukách, v jejímž rámci byl správci daně postoupen protokol o výsledku D. G. ze dne 16. 3. 2015 (bez přítomnosti žalobkyně nebo jejího zástupce), při kterém jmenovaný uvedl, že se žalobkyní spolupracoval krátce v roce 2011, kdy na základě telefonické nabídky J. F. a jeho požadavků vytvořil návrh reklamního loga. Po vzájemném odsouhlasení jej vyhotovil a vyfakturoval. Samotné polepování neprováděl. K dotazu správce daně, zda se v letech 2011 a 2012 setkal s osobami vyjmenovanými v protokole (včetně R. B. a R. P.) D. G. označil dvě osoby, které zná (nejednalo se ani R. B. ani o R. P.). Do spisu svědek G. založil faktury vystavené žalobkyni, výpis vydaných faktur a náhled polepu loga žalobkyně poukazující na stavbu, opravu a údržbu silnic a nákladní dopravu. Správce vyzval žalobkyni dopisem ze dne 2. 7. 2015 k předložení důkazních prostředků prokazujících faktické přijetí uskutečněných zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů DANDY STEEL s. r. o. a Insider Solution s.r.o. ve formě služeb, na základě uzavřených smluv o reklamě a propagaci podle jednotlivých daňových dokladů a k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet podle předmětných daňových dokladů přijatých od uvedených společností. Ve výzvě správce daně uvedl důvody jejího vystavení a mimo jiné konstatoval, že žalobkyně sice předložila daňové doklady a další doklady prokazující umístění jejího loga na soutěžních vozidlech, což však ještě neznamená, že se služby uskutečnily tak, jak je uváděno na dokladech a zdůraznil, že vykazované údaje musí korespondovat se skutečným

stavem ohledně všech údajů, které jsou fakturovány, což zjištění správce daně neprokazují. Na výzvu reagovala žalobkyně podáním datovaným 17. 7. 2015, ve kterém polemizovala se závěry správce daně a zejména zdůrazňovala, že se reklamní plnění uskutečnila. Další skutečnosti netvrdila, pouze navrhla provedení výsledku svědka P. Ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů se žalobkyně vyjádřila k výsledkům kontrolních zjištění. V rámci vyjádření ze dne 10. 1. 2016 k výsledku kontrolního zjištění za rok 2011 žalobkyně mimo jiné namítla, že správce daně prováděl šetření, při kterém kladl otázky (mimo jiné) D. G. bez toho, aby provedl jeho řádný výslech, u kterého by byla přítomna. Takto pořízený důkaz považuje za rozporný se zákonem. Správcem daně přitom mělo být zjištěno, že svědek vyráběl a lepil reklamní polepy na závodních vozech. V rámci vyjádření ze dne 14. 5. 2016, které se týkalo výsledku kontrolního zjištění za rok 2012, žalobkyně zopakovala námitku nezákonně pořízeného důkazu z výpovědi svědka G. v rámci šetření u jiných subjektů, aniž by správce daně vyslechl tohoto svědka za přítomnosti žalobkyně. Správce daně po provedeném řízení dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala u předmětných plnění oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH a vydal dodatečné platební výměry ze dne 7. 4. 2016 a 28. 6. 2016, kterými žalobkyni doměřil DPH za příslušná zdaňovací období (měsíce) v roce 2011 a 2012 a současně jí uložil povinnost zaplatit penále z částek doměřené daně. Proti všem prvostupňovým rozhodnutím podala žalobkyně dvě odvolání, z nichž první se týkalo zdaňovacích období v roce 2011 a druhé zdaňovacích období v roce 2012. V odvolání týkajícím se zdaňovacích období roku 2011 mimo jiné protestovala proti postupu správce daně při výsledku svědka B. a vytýkala správci daně, že neprovedl výslech svědka D. G., přestože mu bylo známo, že tento svědek vyráběl a lepil reklamní polepy na závodních vozech.

5. O odvoláních rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími č. j. 50855/17/5300-22443-702189 (které se týkalo dodatečných platebních výměrů za jednotlivé měsíce roku 2011) a č. j. 50856/17/5300-22443-702189 (které se týkalo dodatečných platebních výměrů za jednotlivé měsíce roku 2012). Žalovaný v obou rozhodnutích konstatoval, že žalobkyně byla povinna prokázat, že jí byla fakticky předmětná reklama v deklarovaném rozsahu a ceně poskytnuta deklarovaným dodavatelem, bylo tedy nutno prokázat, že reklamu žalobkyni poskytly společnosti DANDY STEEL s.r.o. a Insider Solution s.r.o. V průběhu daňového řízení však podle závěru žalovaného žalobkyně nebyla schopna prokázat, jakým způsobem se na obstarání a provedení těchto reklamních služeb podílely právě uvedené společnosti, kdo a jak konkrétně zajistil umístění její reklamy na závodních vozech. Žalobkyní předložené důkazní prostředky nemohly k vyvrácení pochybností a unesení důkazního břemene žalobkyně přispět. Žalovaný vyslovil souhlas se správcem daně v tom, že žalobkyně svojí důkazní povinnosti nedostála a neprokázala tak oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. K hodnocení důkazů týkajících se bývalého jednatele DANDY STEEL s.r.o. R. B. (který se týkal pouze měsíců v roce 2011) se v odůvodnění příslušného napadeného rozhodnutí uvádí, že byly zjištěny rozpory mezi jeho svědeckou výpovědí ze dne 14. 5. 2014 (*správně 27. 6. 2014 – poznámka krajského soudu*), při které svědek tvrdil, že společnost Jazz Trade, s. r. o. zajišťovala reklamu pro žalobkyni v roce 2011 a jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012 u správce daně místně příslušného společnosti DANDY STEEL s.r.o., při které uvedl, že obchodní spolupráce se Jazz Trade s.r.o. byla ukončena v prosinci 2010. Žalovaný dále konstatoval zjištění správce daně učiněná z výpisu z účtu, ze kterého se podává pouze jeden peněžní převod mezi DANDY STEEL s.r.o. a Jazz Trade s.r.o. v roce 2011, a to ze dne 31. 1. 2011, který ale nesouvisel

s fakturovanými reklamními službami, protože první smlouva mezi DANDY STEEL s.r.o. a žalobkyní byla uzavřena až 24. 3. 2011 a související dodavatelská faktura byla vystavena dne 8. 4. 2011. Žalovaný označil v odůvodnění rozhodnutí výpověď tohoto svědka jako nejednoznačnou a rozporuplnou, a to nejen s jeho sdělením v rámci protokolu ze dne 20. 3. 2012, ale také s tvrzením jednatele žalobkyně J. F. při výpovědi ze dne 14. 5. 2014, který uvedl, že DANDY STEEL s.r.o. předložila návrh reklamy včetně jejího umístění a po jeho odsouhlasení reklamu vyrobila a umístila na jednotlivá vozidla. Podle závěru žalovaného tak na jednu stranu R.B. tvrdil, že předmětné služby zajistila společnost DANDY STEEL s.r.o. subdodavatelsky, na druhou stranu jednatel žalobkyně tvrdil, že společnost DANDY STEEL s.r.o., předmětnou reklamu vyrobila a umístila na jednotlivá vozidla. Ani tyto zjištěné skutečnostmi nelze podle žalovaného považovat za drobné rozpory. Žalovaný uzavřel, že svědecká výpověď R. B. samostatně i ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními v předmětné věci není schopna žádným věrohodným způsobem osvědčit žalobkyni tvrzené skutečnosti a není schopna prokázat, že fakturované reklamní služby v uvedeném rozsahu a ceně byly provedeny právě společností DANDY STEEL s.r.o. K odvolací námitce, že správce daně neprovedl výslech svědka D. G. i přesto, že mu bylo známo, že tento vyráběl a lepil reklamní polepy na závodních vozech, žalovaný (v rozhodnutí týkajícím se kalendářních měsíců v roce 2011) uvedl, že z výpovědi tohoto svědka ze dne 17. 3. 2015 vyplývá, že D. G. na základě telefonické objednávky odvolatele vytvořil návrh reklamního loga (samolepky na automobily), které po odsouhlasení následně zhotovil a vyfakturoval, ale samotné polepování neprovedl. Ze zaslaného náhledu reklamních potisků je patrné, že tyto neodpovídaly potiskům na soutěžních vozidlech při závodech, neboť kromě názvu VIASERVIS s.r.o., na nich byl uveden text: „stavba, oprava a údržba silnic, nákladní doprava“, dále adresa sídla společnosti, telefon, včetně odkazu na certifikaci ISO 9001. Reklamní logo se tak vztahovalo k nákladní dopravě. Vzhledem ke zřejmé odlišnosti reklamního loga umístěného na důkazních prostředcích předložených žalobkyní a logem navrženým D. G., dospěl žalovaný k závěru, že výslech D. G. by byl v předmětné věci nadbytečný a bezpředmětný, neboť by do řízení nic nového nepřinesl. Obě napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena prostřednictvím zmocněnkyně do její datové schránky dne 4. 12. 2017, což krajský soud vyhodnotil při posuzování včasnosti žaloby.

6. Krajský soud po ověření, že žaloba doručená do datové schránky krajského soudu dne 5. 2. 2018, je v případě obou napadených rozhodnutí včasná, projednatelná a přípustná, přezkoumal obě napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl krajský soud bez nařízení jednání, protože dospěl k závěru o vadě řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
7. Jak vyplývá z podání obou účastníků, v daňových řízeních zakončených napadenými rozhodnutími byl mezi žalobkyní a daňovými orgány veden spor o uznání žalobkyní nárokových odpočtů z plnění spočívajících v reklamních službách, které měli podle účetních dokladů žalobkyni poskytnout dodavatelé DANDY STEEL s. r. o. (v roce 2011) a Insider Solution, s. r. o. (v roce 2012). Sporné mezi účastníky v první řadě je, zda mezi skutečnosti, které má daňový subjekt prokázat pro účely prokázání nároku na odpočet DPH, patří také prokázání faktického dodavatele příslušného zdanitelného plnění, který je současně plátcem DPH. Podle přesvědčení krajského soudu tomu tak nadále je. Uvedený

právní závěr činí krajský soud přes znalost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou k dispozici na webových stránkách Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz), na který žalobkyně v žalobě opakovaně poukazovala, a ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že: „*i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.*“ Krajský soud však nadále setrvává na závěrech převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, podle které je jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce této daně (srov. např. rozsudky tohoto soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, 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; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud se zcela ztotožňuje s důvody, které k dané problematice vyslovil Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, ve kterém konstatoval, že se rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, vymyká dosavadnímu přístupu soudů k otázce (hmotněprávních) podmínek nutných pro přiznání nároku na odpočet daně a proto předložil rozšířenému senátu k posouzení otázku: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“. Ve shodě s právním názorem prvního senátu prezentovaným v citovaném usnesení krajský soud konstatuje, že právě identifikací konkrétní osoby povinné k DPH dochází k potvrzení toho, že konkrétní zdanitelné plnění poskytla osoba, která je součástí systému DPH, neboť daň na výstupu osoby povinné k DPH se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k této dani. Není-li prokázáno, že dodavatel daňového subjektu je plátcem DPH, je to samo o sobě důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH, aniž by bylo třeba zabývat se tím, zda je sporné plnění zasaženo daňovým podvodem. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH, což přiléhavě vysvětlil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28. Po aplikaci shora uvedených právních závěrů na poměry projednávané věci krajský soud uzavírá posouzení předestřené dílčí otázky tak, že daňové orgány nepostupovaly v rozporu s právními předpisy a převažujícím závěrem rozhodovací praxe správních soudů, pokud mezi podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH žalobkyni zahrnují také dodání zdanitelného plnění dodavatelem uvedeným na daňových dokladech, který je zároveň plátcem DPH a otázka konkrétního dodavatele posuzovaných reklamních a propagačních služeb tak byla oprávněně předmětem dokazování. Současně platí, že pokud by byl správný závěr žalovaného o tom, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel (plátce DPH) sporného plnění, nebylo by již třeba se dále zabývat tím, zda sporné transakce byly zasaženy daňovým podvodem. Pro posouzení přezkoumávané věci je tedy stěžejní, zda v konfrontaci se žalobními body ob stojí závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, kdo byl skutečným dodavatelem plnění deklarovaných na šetřených dokladech.

8. Zbývající žalobní body se již zaměřují na skutkovou stránku věci a namítá se v nich procesní pochybení správce daně a žalovaného při zjišťování skutkového stavu, a to konkrétně nezákonný postup při získávání informací od svědka R. B. (jednatele společnosti DANDY STEEL s.r.o. v rozhodném období) a dále neprovedení navrhovaného důkazu výsledkem svědka G.
9. V prvním případě krajský soud neshledal námitky žalobkyně jako důvodné, a to především proto, že se míjejí s obsahem spisu. Žalobkyně totiž namítá, že správce daně kladl v rozporu se zákonem R.B. otázky v rámci místního šetření. Pokud by tomu tak bylo a správce daně získával informace z vyjádření osob při místním šetření, provedeného bez přítomnosti žalobkyně, mohlo by se vskutku jednat o nezákonně provedený důkaz. Nic takového se však v přezkoumávané věci nestalo. Správce daně neprováděl místní šetření, ale zjišťoval informace z daňového spisu společnosti DANDY STEEL s.r.o., ze kterého zajistil protokol o výpovědi R. B. ze dne 20. 3. 2012, který je nadále součástí daňového spisu. Již z uvedeného je zřejmé, že se žalobní námitky míjejí s obsahem spisu a námitka žalobkyně již proto nemůže být důvodná. Nadto krajský soud dodává, že správce daně R. B. ještě předtím vyslechl v procesním postavení svědka za účasti žalobkyně (jejího zástupce) a v napadeném rozhodnutí vycházel především z jeho svědecké výpovědi, kterou shledal jednak jako nekonkrétní a dále jako rozpornou s jeho předchozí výpovědí ze dne 20. 3. 2012, ale také s výpovědí jednatele žalobkyně. Pokud by nepoužitelnost výpovědi tohoto svědka byla vystavěna pouze na rozporech v jeho jednotlivých výpovědích, pak by se měl správce daně nejprve pokusit tyto nesrovnalosti odstranit předestřením sporných výpovědí svědkovi. Ovšem za situace, kdy svědecká výpověď R. B. byla v rozporu také s dalšími provedenými důkazy a nadto ji žalovaný vyhodnotil jako nekonkrétní, nemělo by odstraňování rozporů v jednotlivých výpovědích svědka B. právní význam. Nutno dodat, že proti způsobu hodnocení svědecké výpovědi R. B. žalobkyně v žalobě žádné konkrétní námitky neuplatňovala. Pokud tedy správce daně ani žalovaný nepřistoupili k odstraňování rozporů v jednotlivých výpovědích svědka B., nejedná se o vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost některého z napadených rozhodnutí.
10. Oproti tomu shledal krajský soud žalobu důvodnou v části, ve které namítala neprovedení výsledku svědka G. Jak již bylo opakovaně zdůrazněno, daňové orgány neuznaly žalobkyni nárokové odpočty proto, že podle jejich závěru žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala, že jí sporné reklamní služby byly poskytnuty deklarovanými dodavateli a v tomto směru tak neunesla důkazní břemeno. Neprovedení důkazu svědeckou výpovědí svědka G. odůvodnil žalovaný tím, že by jeho výsledek byl nadbytečný a odkázal přitom na jeho výsledek před dožádaným Finančním úřadem pro Zlínský kraj (bez přítomnosti žalobkyně či jejího zástupce). Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71). V projednávané věci dospěl podle obsahu spisu sám správce daně k závěru, že by

výslech tohoto svědka mohl být významný, spokojil se však s jeho výpovědí u dožádaného správce daně, při které žalobkyně ani její zástupce nebyli přítomni. Je pravdou, že správce daně a žalovaný vyšli z výpovědi D. G. před dožádaným správcem daně pouze při úvaze, zda provést důkaz jeho výsledkem či nikoliv. Takový postup je v obecné rovině možný, v tomto případě však pro něj nebyly splněny podmínky. Výpověď D. G. před dožádaným správcem daně se totiž týkala jeho spolupráce přímo se žalobkyní, což však nebylo pro posuzovanou věc rozhodující. V přezkoumávané daňové věci žalobkyně prokazovala účast společností DANDY STEEL s.r.o. a Insider Solution s.r.o. na poskytnutí reklamních a propagačních služeb, které se výpověď D. G. před dožádaným správcem daně netýkala. Skutečnost, že D. G. zpracovával pro žalobkyni potisky pro reklamní účely pouze ve dvou případech, které podle všeho s projednávanou věcí ani nesouvisí, ještě nic nevypovídá o tom, zda zpracovával reklamu žalobkyně pro jiné subjekty, konkrétně pro DANDY STEEL s.r.o. nebo Insider Solution s.r.o. (ať již přímo než zprostředkovaně přes další osoby). Na nic takového se jej podle protokolu o výpovědi dožádaný správce daně neptal a jeho výpověď takovou možnost jednoznačně nevylučuje. Žalobkyně v průběhu daňového řízení namítala, že nebyl proveden řádný výslech (mimo jiné) D. G., proto za situace, kdy z obsahu spisu nevyplývá bez dalšího jeho zjevná nadbytečnost, bylo povinností správce daně výslech tohoto svědka provést. Bez něj nelze považovat dokazování za úplné a učinit závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Z uvedených důvodů spatřuje krajský soud v neprovedení výslechu svědka G. procesní vadu, která má podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonnost napadených rozhodnutí. Potřeba doplnit dokazování o výslech tohoto svědka přitom odpovídala důkaznímu stavu, který v předmětném daňovém řízení nastal. V řízení bylo prokázáno, že sporná reklama provedena byla (potisky s logem žalobkyně byly vyrobeny a byly umístěny na automobily, jakož i v propagačních materiálech), aniž by bylo zjištěno, kdo je fakticky vyrobil a zajistil jejich umístění a aniž by žalobkyně byla podle závěru daňových orgánů schopna prokázat zda, popřípadě jakým způsobem a v jakém rozsahu se na reklamě podíleli deklarovaní dodavatelé. Za této situace je zjištění faktického zhotovitele reklam jednou z cest, jak lze zjistit celou historii poskytnutí sporných reklamních služeb od jejich zadavatele až po konečného zhotovitele, a proto bylo povinností daňových orgánů důkazní návrhy žalobkyně k prokázání faktického zhotovitele reklamy provést.

11. Závěrem krajský soud dodává, že se žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí zabýval vlivem sporných reklamních služeb na ekonomickou činnost žalobkyně, přičemž polemizoval s tím, že by pro žalobkyni měla reklama s ohledem na zaměření její činnosti větší význam. V této souvislosti žalovaný poukázal na to, že hlavním předmětem ekonomické činnosti žalobkyně jsou opravy silnic nebo dálnic, které jsou v majetku státu nebo jednotlivých krajů, případně obcí, přičemž jejím převažujícím odběratelem (zákazníkem) jsou veřejné nebo státní instituce, u kterých vliv reklamy nehraje roli, poněvadž přidělování jednotlivých zakázek na opravy a údržbu komunikací probíhá na základě veřejné soutěže a nikoliv na základě vlivu reklamy. Přes uvedené závěry však z obsahu obou rozhodnutí nevyplývá, že by nedostatečný vliv reklamy na ekonomickou činnost žalobkyně byl samostatným důvodem pro neuznání nárokových odpočtů (tj. že by jako důvod pro neuznání odpočtů obstál samostatně bez ohledu na to, zda žalobkyně prokáže, že předmětná zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů). V obou rozhodnutích žalovaný v části týkající se vlivu reklamy výslovně uvedl (body 72 a 73 rozhodnutí), že důvodem pro doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období nebylo, že by se předmětná reklama neuskutečnila nebo že

předmětný reklamní nápis obsahoval jen logo žalobkyně, ani že by předmětná reklama nesouvisela s její ekonomickou činností, ale skutečnost, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala, že předmětné daňové doklady byly vystaveny deklarovaným dodavatelem a nebyly tak splněny podmínky dané § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Proto krajský soud při svých závěrech k úvahám žalovaného o vlivu reklamy nepřihlížel.

12. Krajský soud uzavírá, že žalobu shledal jako důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. bez jednání zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení za účelem doplnění dokazování.
13. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. a přiznal procesně úspěšné žalobkyni vůči žalovanému právo na plnou náhradu nákladů řízení. Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 6 000 Kč a nákladů účelně vynaložených na zastoupení daňovým poradcem, jejichž výši krajský soud určil v souladu s § 35 odst. 2 větou za středníkem s. ř. s. podle vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni náhradu odměny za zastupování v rozsahu 2 úkonů (1. - převzetí a příprava zastoupení, 2. - podání žaloby) po 5 100 Kč podle § 12 odst. 3 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu (při tarifní hodnotě 100 000 Kč odpovídající součtu tarifních hodnot za řízení proti dvěma rozhodnutím) a dále náhradu hotových výdajů v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 (v současné době se jedná o odst. 4) advokátního tarifu. Protože zástupkyně žalobkyně je plátcem DPH, jsou náklady na zastoupení ve výši 10 800 Kč navýšeny podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 2 268 Kč. Výše uvedené náklady řízení v celkové výši 19 068 Kč shledal krajský jako účelně vynaložené a uložil žalovanému povinnost nahradit je žalobkyni k rukám její zástupkyně (daňového poradce) podle přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o. s. ř.). Délku pariční lhůty krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. prodloužil na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se tak jeví krajskému soudu nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 6. června 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

