



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: Č. o., s. r. o., IČO X
sídlem K. 2605/9, X P.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2018, č. j. 6806/18/5300-22444-710968,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 841857/17/3106-50522-703080 žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 ve výši 1 260 000

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Kč (snížení přijatých zdanitelných plnění na vstupu o 6 mil. Kč v základu daně), a dále dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 842209/17/3106-50522-703080 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 ve výši 3 433 500 Kč (snížení přijatých zdanitelných plnění na vstupu o 16 350 000 Kč v základu daně). Současně správce daně vyčíslil v obou platebních výměrech penále.

2. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 na základě faktur č. 131100011 a č. 131100013 vystavených dodavatelem F. s. r. o. (dříve K. G. s. r. o., dále jen „F.“) v celkové výši 1 260 000 Kč, a dále nárok na odpočet daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 na základě faktur č. 131100016, č. 131100018 a č. 131100019, vystavených stejnou společností v celkové výši 1 785 000 Kč, přičemž všechny faktury byly vystaveny na základě smlouvy o reklamě ze dne 9. 8. 2013. Dále žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 na základě faktur č. 130100021 a č. 130100022 vystavených (dnes již zaniklým) dodavatelem BTC – stama s. r. o. (dále jen „B.“) v celkové výši 1 648 500 Kč na základě smlouvy o reklamě ze dne 30. 10. 2013, doplněné dodatkem ze dne 4. 11. 2013. Posuzované přijaté daňové doklady se týkaly zajištění reklamní plochy a reklamy na fakturách uvedenými společnostmi F. a B. na vozidle tov. zn. Ford Fiesta R5 na závodech Barum Czech Rally Zlín, konaném 30. 8. - 1. 9. 2013 a Setkání mistrů v Sosnové, konaném 23. 11. - 24. 11. 2013. Správce daně dospěl v případě všech 7 faktur k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je na fakturách uvedeno a že tato plnění přijala od společností F. a B., tudíž neprokázala existenci nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

B) Žaloba

4. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně některé své argumenty v žalobě opakovala, shrnuje a strukturuje krajský soud níže obsah žaloby takto:
5. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky a fotodokumentací svá tvrzení týkající se přijaté reklamy prokázala, což správce daně žádnými důkazy nevyvrátil a neunesl tak své důkazní břemeno. Pokud podle správce daně byly v jednotlivých svědeckých výpovědích rozpory, měl pokračovat v dokazování. Správce daně neakceptoval jako důkaz listiny, z nichž vyplývají podrobnosti týkající se reklamních služeb, přičemž z předložených materiálů je zřejmé, že při jednotlivých závodech byla loga umístněná na vozidle a ostatních plochách, jak vyplývá ze smlouvy o poskytnutí reklamních služeb. Žalobkyně tedy prokázala vynaložení výdajů způsobem deklarovaným v daňových dokladech a jednotlivých smlouvách.
6. Žalovaný v rozhodnutí citoval řadu judikátů, avšak bez vlastního právního uvážení. Pouze uvedl, že se ztotožňuje se stanoviskem správce daně, čímž učinil rozhodnutí nepřezkoumatelné.
7. Doložené účetní doklady, výpověď p. V., notářský ověřené „Sdělení o skutečnostech“ předložené p. D., e-mailová komunikace, fotodokumentace atd. měly být dostatečným důkazem pro žalovaného ke změně stanoviska správce daně o tom, že zapojení společnosti

F., s. r. o. v realizovaných obchodních případech nebylo prokázáno. Žalovaný se s jednotlivými důkazy nevypořádal, nevzal je v potaz a ani jejich vypovídající hodnotu.

8. Z výpovědi p. V. vyplývá, že reklamní služby byly provedeny v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech. Správce daně však ve zprávě o daňové kontrole neuvedl žádné důkazy zpochybňující provedené svědecké výpovědi nebo tvrzení žalobkyně a jí předložené doklady.
9. Doložená e-mailová komunikace žalobkyně s B. nebyla předmětem hodnocení správce daně.
10. V souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) byly daňově uznatelné náklady související se zajištěním a udržením zdanitelných příjmů žalobkyní skutečně vynaloženy, neboť byla realizovaná reklama na závodních vozidlech a ostatních reklamních plochách a byly předloženy listiny důkazy o tom, že se reklamní služby uskutečnily a byly uhrazeny. Na základě těchto skutečností zvýšila žalobkyně příjmy, což se projevilo v plnění její daňové povinnosti. Žalobkyni tak měla být přiznána alespoň relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných na realizaci předmětných obchodních případů prokázaných daňovými doklady, které nebyly správcem daně zpochybněny.
11. Správce daně byl povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným neprůkazným, neúplným nebo nesprávným. Ve zprávě o daňové kontrole schází identifikace konkrétních skutečností, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, úplné, neprůkazné či nesprávné. Zpráva nesplňuje judikurní požadavek, aby z ní bylo zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popř. proč je správce daně nepovažoval za dostatečné.
12. Žalovaný nemůže klást žalobkyni k tíži skutečnost, že společnost B. je (více než tři roky od předmětného obchodního případu) nekontaktní. Žalobkyně předložila důkazní prostředky, které byly podpořeny i svědeckými výpověďmi.
13. Úhrady mezi žalobkyní a společností B. proběhly formou zápočtů za půjčky, které žalobkyně této společnosti poskytovala již od roku 2012. Žalobkyně měla za to, že správce daně tomuto způsobu účtování rozumí, neboť se na něj v průběhu kontroly nedotazoval. V opačném případě by mu nepochybně porozuměl a nepovažoval by jej za pochybný a neobjasněný.
14. Žalobkyně byla v dobré víře, když nakoupila plnění od společnosti B. a nemohla mít nejmenší podezření, že by předmětná plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany této společnosti, neboť provedení těchto plnění, fakturace a zdokumentování proběhly bez jakýchkoliv závad. Odkázala na § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.“) ve spojení s § 177 odst. s. ř., k nimž uvedla, že zásadu šetření práv nabytých v dobré víře je nutné aplikovat i v daňovém řízení, což potvrzuje i komentářová literatura a judikatura SDEU dovozující, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o kterém daňový subjekt neví nebo vědět nemůže a každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a jejich charakter nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. I když se jednalo o skutkově odlišný případ, jsou uvedená rozhodnutí klíčová i pro posuzovanou věc, neboť z nich lze dovodit

rozsah důkazního břemene ležící na daňovém subjektu u daně z přidané hodnoty. Totéž pak platí i pro daň z příjmů.

C) Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Poukázal na skutečnost, že žalobkyně opomíjí, že předmětem napadeného rozhodnutí bylo posouzení, zda žalobkyně naplnila hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, tudíž je argumentace naplněním podmínek § 24 odst. 1 ZDP nepřipadná.
16. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný stejně jako v napadeném rozhodnutí shrnul relevantní právní úpravu důkazního břemene v daňovém řízení a právní úpravu hmotněprávních podmínek odpočtu daně včetně řady judikатурních odkazů. Zdůraznil, že je-li uplatňován nárok na odpočet daně, není daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi sám o sobě dostačujícím podkladem pro uznání nároku, vzniknou-li pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je na tomto dokladu deklarováno. Správce daně sice prokazuje, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, avšak není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila, tak jak tvrdá žalobkyně, resp. namísto žalobkyně prokázat, jak se transakce uskutečnila. Povinností správce daně tak nebylo určit, která obchodní společnost reálně uskutečnila šetřená zdanitelná plnění. Povinnost sdělit daňovému subjektu pochybnosti správce daně splnil při ústních jednáních, o nichž byly sepsány protokoly ze dne 30. 3., 17. 4. a 7. 5. 2015, a dále tyto pochybnosti shrnul v seznámení žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně se dle žalovaného nemůže zprostit povinnosti dokazovat, co sama tvrdí tím, že odkazuje na vyhledávací činnost správce daně podle § 92 odst. 2 d. ř. Správce daně unesl důkazní břemeno týkající se prokázání důvodnosti pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., proto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
17. Napadené rozhodnutí je dle žalovaného přezkoumatelné. Žalovaný se neomezil pouze na konstatování, že se ztotožňuje se závěrem správce daně, neboť se na str. 7-19 napadeného rozhodnutí podrobně zabýval právním hodnocením obchodních případů hodnocením svědeckých výpovědí a důkazních prostředků a vypořádáním odvolacích námitek. V případě shody ve správní úvaze správce daně a žalovaného ohledně právních závěrů či hodnocení důkazů není důvod, proč by žalovaný nemohl odkázat na závěry správce daně či hodnocení důkazů v souladu se zásadou procesní ekonomie. Samotné odmítnutí argumentace žalobkyně nelze bez dalšího považovat z porušení jejich práv, neboť právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu.
18. Žalobkyní předložené důkazy nebyly osvědčeny jako důkaz o tom, že předmětné reklamní služby byly zajištěny deklarovanými dodavateli. Dokazováním nebyl vytvořen přehledný, jednoznačný a důvěryhodný obraz o obchodním případě. Existence předmětu plnění není zpochybněna, avšak je zpochybněn původ plnění, a tedy i použití pro ekonomickou činnost ve smyslu § 72 ZDPH.
19. Odmítnout je třeba dle žalovaného i námitku nedostatků zprávy o daňové kontrole, neboť správce daně v ní uvedl zjištěné skutečnosti, hodnotil důkazní prostředky a sdělil své stanovisko. Zpráva tudíž obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 88 odst. 1 d. ř. Žalobkyně přitom konkrétně neuvádí, které důkazní prostředky správce daně neprovedl a které nehodnotil.

20. Svědek V. nepotvrdil, že by dodavatelem reklamních služeb byla společnost F., naopak uvedl, že ve věci obstarání log a provedení polepů jednal vždy s jednatelem žalobkyně. Rovněž si nepamatoval na osobu pana Š., který měl dle tvrzení žalobkyně za společnost F. jednat. K prokázání jednoznačného obrazu o obchodním vztahu mezi žalobkyní a společností F. nepřispěla ani výpověď svědka D., předložené „Sdělení o skutečnostech“ bylo svědkem D. znevěrohodněno a mezi popisem obchodního případu panovaly mezi svědky Š. a V. neshody.
21. Ve věci společnosti B. žalobkyně nepředložila důkazy o tom, že tato společnost vykonala nějakou konkrétní činnost, neprokázala existenci osob jednajících za tuto společnost v předmětném obchodním případě, nepředložila žádnou věrohodnou korespondenci či jinou komunikaci s touto společností. Pro nekontaktnost společnosti a nepředložení jejího účetnictví neměl správce daně k dispozici žádné doklady k ověření, že společnost B. fakticky uskutečnila pro žalobkyni plnění uvedená na předložených daňových dokladech. Svědek V. si nepamatoval p. M., jednatele B. v předmětném období, a uvedl, že i v případě závodu v Sosnové jednal vždy výhradně s jednatelem žalobkyně.
22. Nkontaktnost společností F. a B. nebyla kladena k tíži žalobkyně, pouze prohloubila pochybnosti správce daně o uskutečnění reklamních služeb deklarovanýchmi dodavateli.
23. Princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. nelze v posuzovaném případě aplikovat. Není zřejmé, jakých práv nabytých v dobré víře se žalobkyně domáhá a ani v žalobě konkrétně neuvádí, jaká práva na základě jakého právního titulu nabyla v dobré víře a z čeho tuto dobrou víru dovozuje. Žalobkyně nepatřičně směšuje princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. s dobrou vírou týkající se nevědomosti účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalobkyní citovaná judikatura SDEU se vztahuje k dobré víře týkající se (ne)vědomosti účasti daňových subjektů na podvodech na DPH. Žalovaný avšak existencí daňového podvodu a dobrou vírou žalobkyně v napadeném rozhodnutí nezabýval, resp. ani nebyl oprávněn zabývat. Až v případě, kdy je postaveno najisto, že žalobkyně naplnila podmínky podle § 72 a podle § 73 ZDPH, byl by správce daně oprávněn zkoumat, zda se žalobce vědomě účastnil transakcí zasažených daňovým podvodem či nikoliv. To však nenastalo.

D) Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
25. Krajský soud předně uvádí, že v případě žalobkyně probíhala současně s daňovou kontrolou ve věci daně z přidané hodnoty také daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, která byla ukončena zprávou o daňové kontrole č. j. 382791/17/3106-60561-801292 ze dne 11. 4. 2017 a vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 20. 4. 2017, č. j. 850553/17/3106-50521-708363, kterým byla žalobkyni za předmětné období doměřena daň ve výši 4 246 500 Kč a stanoveno penále. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 12. 2017, č. j. 49932/17/5200-11433-712433 zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně samostatnou žalobu, kterou soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 65 Af 21/2018-88 zamítl.

26. Žalobkyně obě žaloby koncipovala v zásadě shodně a uváděla až na výjimky shodné námitky. V žalobě ve věci daně z přidané hodnoty, tj. ve věci posuzované v tomto rozsudku, však žalobkyně na více místech argumentovala právní úpravou daně z příjmů a terminologií ZDP ve vztahu k uplatňování daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, aniž by přihlédla k tomu, že předmětem posouzení orgánů finanční správy v této věci bylo naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle § 72 ZDPH.
27. Rozdíly v případě obou daní však nejsou jen terminologické. Jak plyne již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142: „*Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; (...).*“ V rozsudku ze dne 3. 2. 2016, č. j. 10 Afs 192/2014-42 dále Nejvyšší správní soud uvedl: „*Princip uplatňování a prokazování není pro obě uvedené daně navzdory názoru stěžovatele stejný. Zatímco pro to, aby byl výdaj daňově uznatelný dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše citovanou judikaturu nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Je tedy primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši daně z přidané hodnoty nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat.*“
28. Pokud tedy žalobkyně argumentovala právní úpravou daně z příjmů (žalobní body uvedené v odst. 10 a částečně též v odst. 13 rozsudku), mýjí se její žalobní argumentace s nosnými důvody žalobou napadeného rozhodnutí. tyto žalobní námitky jsou proto liché.
29. Lichý je rovněž žalobní bod uvedený v odst. 6 rozsudku. Skutečnost, že žalovaný učinil součástí žalobou napadeného rozhodnutí pasáž, v níž vymezil právní rámec případu, přičemž relevantní právní úpravu vyložil též pomocí závěrů uvedených v rozsudcích soudů rozhodujících ve správním soudnictví (kapitola III. rozhodnutí žalovaného), nečiní rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Vymezení právního rámce případu a výklad právních norem, které správce daně, resp. žalovaný na posuzovaný případ aplikovali, je zcela logickou a legitimní součástí odůvodnění právního hodnocení. Nepřezkoumatelným by mohlo být shledáno rozhodnutí žalovaného tehdy, pokud by žalovaný neprovedl následně aplikaci vyložených právních norem a judikturních závěrů na posuzovaný případ. To se však v této věci nestalo. Žalovaný zejm. na str. 15-19 napadeného rozhodnutí po zhodnocení skutkového stavu vyložil, jak na zjištěný skutkový stav aplikuje výše vykládaná ustanovení d. ř. o důkazním břemenu a jeho přechodu mezi daňovým subjektem

a správcem daně, stejně jako výše vykládaná ustanovení ZDPH o podmínkách uznání nároku na odpočet daně.

30. Krajský soud se s výkladem relevantních právních norem s žalovaným plně ztotožňuje.
31. Podle § 92 odst. 3 d. ř. *je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 d. ř. pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet DPH, musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
32. Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), a dále má povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem s tím, že údaje uvedené na dokladech musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu.
33. Podle § 72 zákona odst. 1 ZDPH *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.*
34. Povinností daňového subjektu ve vztahu k DPH (nároku na odpočet této daně) je proto tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní z pohledu § 72 odst. 1 ZDPH, tj. 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.
35. Dále § 73 ZDPH stanovuje, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem.*
36. Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011–103 vyložil, že *„(...) jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“*
37. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Souladem je přitom třeba rozumět soulad ve všech okolnostech, tudíž je nezbytné prokázat nejen to, že zdanitelné plnění bylo vůbec poskytnuto, ale i to, že bylo fakticky provedeno vystavitelem daňových dokladů a v uvedeném rozsahu.
38. 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 *„[d]aňový 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.“

39. Jinými slovy, prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani stačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně uplatněna na vstupu.
40. Při aplikaci uvedených závěrů na posuzovaný případ lze konstatovat, že žalobkyně byla s ohledem na sdělené pochybnosti správce daně povinna prokázat nejen to, že k realizaci „nějaké reklamy na autech“ došlo, nýbrž to, že došlo k realizaci reklamy způsobem a v rozsahu uvedeném na fakturách přijatých od společností F. a B. a že tuto reklamu pro ni tyto společnosti realizovaly.
41. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně popsal, že majitelem předmětného vozidla Ford Fiesta R5 je pan S., který je pronajímá na jednotlivé motoristické závody. V případě závodů Barum Rally Zlín 2013 a Setkání mistrů v Sosnové 2013 pronajal pan S. vozidlo společnosti A.-V., s. r. o., a to na závod Barum Rally za částku 771 450 Kč + DPH 162 004 Kč, na závod Setkání mistrů v Sosnové bylo vozidlo zapůjčeno zdarma. Společník společnosti A.-V., s. r. o., pan V., popsal správci daně, že jednatele žalobkyně, pana S., zná od roku 2013, kdy je žalobkyně doslova zachránila, neboť jim před závodem Barum Rally Zlín vypověděl účast domluvený sponzor, přičemž auto bylo připravené, a s žalobkyní, s níž se přes nějakou známou spojil syn pana V., se všechno v hektickém čase dvou až tří dnů dohodlo a uskutečnilo tak, aby se mohli závodů účastnit.
42. Společnost A.-V., s. r. o. se dle zjištění správce daně smlouvou o reklamě ze dne 1. 8. 2013 zavázala obstarat společnosti Fogaril reklamní plochu na uvedeném vozidle na závodech Barum Rally Zlín 2013 a Rally Croatia 2013, což bylo dodatkem ze dne 23. 9. 2013 změněno na závod Setkání mistrů v Sosnové 2013, a to za celkovou částku 1 mil. Kč + DPH 210 000 Kč. Dále se společnost A.-V., s. r. o. zavázala zajistit grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) společnosti F. a umístit toto logo na částech vozidla uvedených ve smlouvě. Společnost F. se následně smlouvou o reklamě ze dne 9. 8. 2013, ve znění dodatku ze dne 23. 9. 2013, zavázala obstarat reklamní plochu na předmětném vozidle na obou uvedených závodech pro žalobkyni, a dále zajistit grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) žalobkyně dle specifikace uvedené v příloze smlouvy a umístění tohoto loga na částech vozidla uvedených ve smlouvě, a to za odměnu ve výši 14 500 000 Kč + DPH 3 045 000 Kč. Správce daně zjistil, že v době uzavírání reklamních smluv byli jednatelem společnosti F., P. D. a N. N., oba bytem Řecká republika, přičemž k obchodním jednáním měl být údajně zmocněn pan R. Š., jehož plná moc nebyla doložena, a který byl opakovaně správcem daně vyslechnut, avšak nepamatoval si žádné podrobnosti, neboť u obchodních jednání v souvislosti s daným případem měl vystupovat toliko jako tlumočník pana D.. Činnost společnosti F. popsal jako „soubor reklamních služeb“ a zmínil se o průběžném konzultování a vypracování elektronické podoby loga,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

nepamatoval si však, kdo zpracovával návrhy log ani loga samotná, tj. kdo a co konkrétně zajišťoval. Uvedl, že podrobnosti domlouval p. D.. Správci daně vznikly pochybnosti o pravdivosti tvrzení R. Š. o tom, že byla vytvořena cenová nabídka a oslovování i jiní zákazníci, neboť svědek neuvedl žádné podrobnosti, cenová nabídka nebyla předložena ani žalobkyní a tato skutečnost je v rozporu s tvrzením P. V. o tom, že se v případě závodu Barum Rally Zlín vše dojednalo během 2 až 3 dní přímo s jednatelem žalobkyně. Dále správce daně uvedl, že na vysokou cenu reklamy nemohlo mít vliv ani ve smlouvách o reklamě k Barum Rally uvedené zajištění prostoru kokpitu vozidla, který bude snímán kamerou stanice EUROSPORT, neboť ze sdělení ředitele závodu vyplynulo, že výběr, do kterých posádek se umístí kamera, je dle umístění posádek, přičemž za umístění kamery do kokpitu posádky neplatí.

43. Dále správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal svá zjištění o tom, že společnost F. sídlí na virtuálním sídle na adrese H. 878/2, B., kde nebylo žádné technické vybavení, na kterém by došlo ke zpracování grafických úprav nebo vytvoření log. Účetnictví společnosti se k ověření, zda byly faktury vystavené touto společností řádně zaúčtovány a byla z nich odvedena DPH, nepodařilo správci daně získat, neboť jednatel společnosti, která vedla pro F. účetnictví, uvedl, že spolupráce byla ukončena ke konci roku 2013, účetnictví bylo vypáleno na CD, předáno jednatelem žalobkyně a žádná záloha není k dispozici. Přiznání k dani z příjmů za rok 2013 ani přiznání k DPH za 2. a 3. čtvrtletí 2013 společnost nepodala. Za 4. čtvrtletí 2013 přiznání k DPH společnost podala, avšak na výzvu správce daně neodstranila vady, tudíž byla daň stanovena z moci úřední ve výši 0 Kč. Daňová povinnost plynoucí z faktur vystavených společností F. tedy nebyla přiznána a uhrazena. Na internetových stránkách www.k..com je nabízena fyzická ostraha majetku, nikoli zprostředkování reklamy. Žalobkyně dle správci daně předložených dokladů uhradila za sjednanou reklamu společnosti F. v hotovosti částku 7 213 500 Kč, hotovost měla být předávána na různých místech, což dle hodnocení správce daně není obvyklé. Zbylá částka byla uhrazena postoupením pohledávky.
44. Dále správce daně uvedl, že společnost F. neměla v roce 2013 zaměstnance, grafické návrhy tudíž neměl kdo (a s ohledem na chybějící technickou vybavenost v sídle společnosti ani kde a na čem) zpracovávat. P. V. uvedl, že některá loga nechal tisknout a zpracovat sám. Ze sdělení jednatelky společnosti C. D'Á. s. r. o. (p. Norské) vyplynulo, že grafické návrhy zpracovala ona. V úvodu zprávy o daňové kontrole přitom správce daně uznal nárok na odpočet DPH uplatněný žalobkyní z přijaté faktury od společnosti C. D'Á. s. r. o. na částku 271 500 Kč + DPH 57 015 Kč za zpracování grafického návrhu včetně zhotovení samolepek, které zhotovitel zpracoval dle požadavků jednatele žalobkyně s tím, že se jednalo o polepy na závodní auto pana V. a byla zpracována loga společností H., E.-P., H., Č. o., H. S.. Tvrzení žalobkyně, že si nechala návrhy zpracovat od více firem, nebylo dle správce daně prokázáno.
45. K těmto zjištěním zaujal správce daně stanovisko, že žalobkyně neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Uvedl, že žalobkyně nepředložila žádnou korespondenci či jinou komunikaci se společností F. neprokázala existenci osob jednajících při daném obchodě, osoba jednající za společnost F. (p. Š.) neuměla průběh celého obchodu popsat, odpovídala pouze v obecné rovině a na žádné podobnosti si nevzpomněla, ačkoli se dle vlastního tvrzení účastnila jednání. Naopak správce daně zdůraznil, že z jeho zjištění vyplývá, že ohledně reklamní plochy a následného vylepení log spolupracoval pan V. přímo s panem S.. Žalobkyně tedy dle

správce daně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění uvedená na fakturách od společnosti F.

46. Společnost A.-V., s. r. o. se dále dle zjištění správce daně smlouvou o reklamě ze dne 24. 10. 2013 zavázala obstarat společnosti BTC reklamu, tj. grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) společnosti B. a umístění tohoto loga na ve smlouvě uvedených částech vozidla Ford Fiesta R5 na závodě Setkání mistrů v Sosnové 2013, a to za částku 50 000 Kč + 10 500 Kč DPH. Společnost B. se pak následně smlouvou o reklamě ze dne 30. 10. 2013 zavázala pro žalobkyni obstarat reklamu, tj. zajistit grafickou úpravu a reklamního nápisu (loga) žalobkyně a umístit toto logo na částech vozidla uvedených ve smlouvě, a to za částku 3 350 000 Kč + DPH 703 500 Kč, která byla dodatkem ze dne 4. 11. 2013 navýšena o 4 400 000 Kč + DPH 945 000 Kč na celkových 7 750 000 Kč.
47. Správce daně zjistil, že v době uzavírání reklamních smluv byl jednatelem společnosti B., L. M. a předmětem její činnosti jsou výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Dále prostřednictvím dožádání správce daně zjistil, že společnost sídlí na tzv. virtuálním sídle, nereagovala na výzvu dožádaného správce daně, nepředložila žádné doklady vztahující se k předmětným zdaňovacím obdobím a daňové povinnosti z podaných daňových přiznání k dani z příjmů ani DPH za listopad a prosinec 2013 neuhradila.
48. Dále správce daně v zprávě o daňové kontrole uvedl, že vzhledem k nekontaktnosti společnosti B. žádal po žalobkyni, aby mu sdělila, jaká loga společnost B. graficky upravovala, což však žalobkyně neupřesnila. Stejně tak žalobně nesdělila, proč bylo společností B. fakturováno o 100 000 Kč více, než odpovídalo smlouvě. Dále žalobkyně nedoložila, že by fakturované částky společnosti B. uhradila, doložila toliko příjmové pokladní doklady vystavené jako půjčka poskytnutá žalobkyní společnosti B. ve výši 45 600 000 Kč. Správce daně proto vyzval žalobkyni (výzva z 5. 11. 2015), aby prokázala, že plnění dle předložených dokladů uskutečnila společnost B., na což žalobkyně reagovala předložením listin u jednání dne 23. 11. 2015. Jednatel žalobkyně měl v předloženém písemném vyjádření zdůraznit, že společnost B. byla v době předmětných obchodů kontaktní, sídlila na adrese Ž. 1155/3, M. O., nebyla evidována jako nespolehlivý plátec, přičemž její fungování lze zajisté ověřit z jejího účetnictví. Na to správce daně ve zprávě o daňové kontrole reagoval poukazem na nekontaktnost dané společnosti a nepředložení jejího účetnictví. Dále měl jednatel žalobkyně ve sdělení uvést, že grafická úprava log ze strany B. měla spočívat ve změně barvy loga a následném umístění log všech obchodních partnerů žalobkyně na vozidlo. Dle správce daně však žalobkyně toto tvrzení neprokázala, neboť z ničeho nevyplývalo, jaká loga měla být upravena a kdo tyto úpravy provedl. Rovněž správce daně poukázal na nedoložení kalkulací cen, k čemuž měla žalobkyně sdělit, že tyto jsou předmětem obchodního tajemství a liší se případ od případu. Dále správce daně poukázal na absenci jakékoli korespondence či jiné komunikace mezi žalobkyní a společností B., neprokázání existence osob jednajících při daném obchodě a neschopnost žalobkyně popsat průběh celého obchodu.
49. Dále správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, stejně jako výše u společnosti F., s. r. o., že grafickou úpravu log mj. zajišťovala pro žalobkyni společnost C. D'Á. s. r. o. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by společnost B. realizovala jakoukoli činnost (zhotovení polepů, zajištění vozidla) ani že by se účastnila jednání týkajících se grafického zpracování log, ani předání zpracovaných log panu V.. Ze sdělení žalobkyně dle správce daně vyplývá pouze to, že byla poskytnuta reklama, což však

správce daně nezpochybňuje. To, že byla zdanitelná plnění uskutečněna tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, však žalobkyně neprokázala.

50. Dále se správce daně na str. 15 a násl. zprávy o daňové kontrole vyjadřoval ke skutečnostem uvedeným ve vyjádření žalobkyně ke sděleným výsledkům kontrolního zjištění. Správce daně reagoval na tvrzení žalobkyně, že hlavní zájem médií byl na předmětné vozidlo směřován díky prestiži stáje (tj. stáje pana V.), *kteřou jí zajistila společnost F.* Uvedl, že to nebyla společnost F., kdo by vyhledal společnost A.-V., s. r. o., nýbrž že to byla právě společnost A.-V., s. r. o., která si zajistila přímo žalobkyni, přičemž tento závěr a závěr o tom, že žalobkyně jednala přímo s panem V., učinil správce daně z výpovědi svědka V., jíž byl jednatel žalobkyně přítomen. Dále správce daně z citované části vyjádření jednatele žalobkyně učinil závěr, že žalobkyně měla zajištěny koncové zákazníky dříve, než věděla, že se bude Barum Rally Zlín účastnit. Nové vysvětlení, která žalobkyně uvedla v písemnosti ze dne 22. 4. 2016 o tom, že společnost F. měla původně zajistit soubor reklamních služeb pro žalobkyni u jiného závodního týmu, s nímž se však nedohodla, a proto uzavřela smlouvu s A.-V., s. r. o., stejně jako tvrzení o tom, že nebyt společnosti F., nemohl by být celý obchod s A.-V., s. r. o. nikdy realizován, označil správce daně za neprokázaná. Dále správce daně reagoval na výtku žalobkyně vůči hodnocení výpovědi svědka H. o existenci účetnictví společnosti F. tak, že zdůraznil, že samotná existence účetnictví nemá význam, přičemž z důvodu jeho nedoložení nelze mít za prokázané, že byly v účetnictví společnosti F. zaúčtovány faktury pro žalobkyni. Dále se správce daně vyjádřil k žalobkyní předložené e-mailové komunikaci, z níž dle správce daně nevyplývá, kdo konkrétně a jak prováděl úpravu log, a dále poukázal na pochybnosti o věrohodnosti komunikace zaslané z e-mailové schránky p.d.@h..com. Dále označil žalobkyní doložené prohlášení p. D. za nevěrohodné s ohledem na obsah výpovědi svědka D., který učinění prohlášení popřel, stejně jako popřel, že by mu patřila uvedená e-mailová adresa. Pochybnosti odůvodnil správce daně porovnáním obsahu výpovědi svědka Š. a svědka D. vyslechnutého na základě mezinárodní výměny informací.
51. V reakci na vyjádření ke zjištěním týkajícím se společnosti B. správce daně ocitoval obsah žalobkyní předložených e-mailů z 10. a 17. 11. 2013, dále uvedl, že z jeho zjištění vyplynulo, že reklamní plocha, kterou zajistila společnost B., byla na výstupu přefakturována společností H. s. r. o., C. V. G. a. s., H. S., s. r. o. a E.-P., a.s., přičemž tyto společnosti předaly loga k úpravě přímo jednatele žalobkyně, tudíž nikdo z B. ani žalobkyně netvořili loga jednotlivých účastníků, pouze zajišťovali jejich grafické zpracování tak, aby se dala loga použít jako polep vozidla. Závěrem správce daně zdůraznil, že podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je nejen prokázání toho, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i toho, kdo toto plnění poskytl.
52. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neprokázala, že by se plnění uskutečnilo tak, jak bylo fakturováno a smluvně ujednáno. Uvedl, že správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti o dodavatelských deklarovaných na dokladech v rámci ústních jednání dne 30. 3. 2015, 17. 4. 2015 a 7. 5. 2015 a vyzval je k jejich odstranění. Přetrvávající pochybnosti pak správce daně sdělil žalobkyni v seznámení s výsledky kontrolních zjištění ze dne 7. 4. 2016 a 6. 3. 2017. Dále žalovaný na str. 8 až 14 napadeného rozhodnutí učinil zjištění z obsahu správního spisu, a to o obsahu smluv o reklamách, o skutečnostech zjištěných o obou dodavatelských subjektech, dále zjištění ze svědeckých výpovědí R. Š., P. V., sdělení ředitele závodu Barum Rally a zjištění

z mezinárodního dožádání. Poté žalovaný vyhodnotil zjištěné skutečnosti a vyslovil závěr, že reklamní služby uvedené na předmětných daňových dokladech nebyly fakticky dodány společností F. ani B..

53. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že správci daně nelze vytknout, že by posuzoval pouze formální stav. Správce daně postupoval v souladu s § 8 a § 92 odst. 2 d. ř., zjistil všechny dostupné skutečnosti a vyhodnotil všechny důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, zmapoval celý řetězec společností a jednotlivých zjištění ke každému jednotlivému článku. Právě vyhodnocení svědeckých výpovědí svědků V., Š. a D. ve vzájemné souvislosti i v souvislosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi pak vůbec nevypovídá o faktickém uskutečnění plnění deklarovaných na dokladech vystavených společnostmi F. a B.. Žalovaný uvedl, že pan V. sice potvrdil účast žalobkyně na jednáních i to, že společnost A.-V. provedla polepy vozidla na obou závodech, nicméně žalobkyně jednala přímo s panem V. a nikoli se společnostmi F. a B.. Jednání se společností F. popsali pan V. velmi povrchně. Zapojení společnosti F. do obchodního případu nebylo prokázáno. Dále žalovaný uvedl, že komunikace prostřednictvím emailové adresy p.d.@h.com nelze považovat za věrohodnou vzhledem k tvrzení p. D. Dále žalovaný ve vztahu k námitkám vůči zjištěním ohledně společnosti B. uvedl, že správce daně neměl k dispozici žádné doklady prokazující uskutečnění zdanitelných plnění společnosti B., přičemž žalobkyně byla u jednání dne 17. 4. 2015 požádána o poskytnutí kontaktu na bývalého jednatele této společnosti, p. M., což však neučinila. Seznámit žalobkyni i se zjištěním o neintaktnosti společnosti B. bylo v souladu s § 92 odst. 2 d. ř. Ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně je taková skutečnost indicií zakládající pochybnost o uskutečnění zdanitelných plnění, nikoli nosným důvodem neuznání nároku na odpočet. Žalobkyně byla dle žalovaného povinna prokázat, že předmětné společnosti byly dodavateli deklarovanými na dokladech. Z důvodu nekontaktnosti obou společností nebylo správci daně umožněno zjistit všechny skutečnosti o faktickém uskutečnění předmětných plnění, o zaúčtování šetřených dokladů a o celkovém vztahu ke správě daní. Účetnictví společnosti F. nebylo předloženo, a proto výpověď svědků pro prokázání skutečnosti tvrzených odvolatelem nebyla dostačující, když tyto výpovědi nebyly pro svoji rozpornost a povrchnost schopny potvrdit tvrzení žalobkyně. Neodstraněním pochybností vyjádřených správcem daně zůstalo důkazní břemeno na žalobkyni. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142 označila žalobkyně za irelevantní, neboť se týká prokazování plnění od subdodavatelů dodavatelů daňového subjektu, tedy osob, s nimiž daňový subjekt neměl uzavřeny žádné smlouvy. V posuzované věci však byla společnost F. dodavatelem. Ve vztahu k odvolacím námitkám žalobkyně vůči plnění od společnosti B. žalovaný vysvětlil, že žalobkyně popisovala dvě rozdílné skutečnosti, neboť část zdanitelných plnění od společnosti B. se vztahovala ke smlouvě o obstarání věci. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že z evidence žalobkyně vyplývá, že grafické zpracování log prováděla společnost C. D' A. s. r. o. a komunikace probíhala mezi p. V. a jednatelem žalobkyně, který práce v průběhu obchodního případu řídil. Zapojení společnosti F. nebylo nijak prokázáno. Závěrem žalovaný zdůraznil, že povinností správce daně není určit, která společnost reálně uskutečnila šetřená zdanitelná plnění. Naopak bylo povinností žalobkyně prokázat, že šetřené doklady zaúčtované v jejím účetnictví odpovídají skutečnému stavu a že poskytovateli reklamních služeb byli dodavatelé deklarovaní na těchto dokladech.
54. Krajský soud obsah zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného rekapituloval výše značně obsáhle z důvodu, aby konkrétně vyvrátil v žalobě uvedené vágní námitky stran

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vad zprávy o daňové kontrole a neunesení důkazního břemene stran důvodných pochybností.

55. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32: „(...) *svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007-119).“*
56. Správce daně v posuzované věci svým zákonným povinnostem dostál. V průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na žalobkyní předložených daňových dokladech. Správce daně při zjištění, že daňový subjekt nárokuje odpočet daně u přijatých faktur za reklamní činnost v řádu milionů korun, přičemž v doložených smlouvách, na jejichž základě jsou faktury vystaveny (na fakturách je plnění specifikováno toliko jako plnění dle smlouvy z příslušného data) chybí jakákoli kalkulace ceny a plnění je popsáno poměrně vágně jako „obstarání“, logicky primárně ověřuje, zda je daň z těchto plnění přiznána a zaplacená deklarovaným dodavatelem služeb. Správce daně proto zjišťoval tyto relevantní skutečnosti prostřednictvím dožádání místně příslušných správců daně deklarovaných dodavatelů. Z odpovědí však zjistil, že oba deklarovaní dodavatelé reklamních služeb jsou nekontaktní, daň z žalobkyní přijatých zdanitelných plnění nepřiznali a neodvedli a z důvodu nedostupnosti jejich účetnictví nelze žádné relevantní informace k posuzovaným případům zjistit. Skutečnosti, které takto správce daně zjistil, tudíž založily pochybnosti o tom, že k plnění došlo způsobem a zejména od subjektů, které jsou na fakturách uvedeny. Následně správce daně s obsahem svých pochybností seznámil žalobkyni a vyzval ji k doplnění relevantních tvrzení a zejména označení a doložení důkazů s upozorněním, že otázka nároku na odpočet daně není jen záležitostí dokladovou, nýbrž musí být prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem. Poté správce daně provedl rozsáhlé dokazování, na jehož základě dospěl ke kontrolním zjištěním, s nimiž žalobkyni seznámil. V protokolu ze dne 7. 4. 2016 správce daně velmi podrobně popsal, jaká zjištění dosud učinil a jaké pochybnosti z těchto zjištění plynou. Žalobkyně se ke kontrolním zjištěním obsáhle vyjádřila a předložila další důkazy, které vedly správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

k částečné změně kontrolních zjištění, což žalobkyni sdělil dne 6. 3. 2017. Změna se však netýkala posuzovaných poskytování reklamních služeb společnostmi F. a B.. Jelikož žalobkyně ani poté přesvědčivé důkazy nepředložila, správce daně daňovou kontrolu ukončil.

57. Správce daně důkazní břemeno kladené na něj v § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. unesl. Popisem rozporů ve výpovědích svědků o tom, kdo koho s kým seznámil, jak časově i věcně probíhala příprava reklam a jejich umístění na závodním vozu, kdo reálně graficky zpracoval a vyrobil polepy, poukazem na nekonkrétnost tvrzení a absenci konkrétních důkazů o zapojení společností F. a B. způsobem, který by odpovídal smluvním ujednáním, hodnocením nevěrohodnosti předloženého písemného sdělení svědka D., jakož i poukazem na neprokázání úhrad za deklarovaná přijatá plnění a absenci účetnictví obou dodavatelů žalobkyně a nesplnění příslušných daňových povinností dodavateli (viz výše odst. 41-51 rozsudku), správce daně prokázal, že o tom, že společnosti F. a B. uskutečnily plnění, k němuž se zavázali ve smlouvách o reklamě, na které odkázaly ve vystavených fakturách, existují vážné a důvodné pochybnosti. Výzvou k prokázání zpochybněných skutečností a vyhodnocením žalobkyní předložených důkazů jako nedostatečných přenesl správce daně důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. zpět na žalobkyni. Neunesení důkazního břemene žalobkyní pak nemělo za následek vznik povinnosti správce daně její povinnost převzít a aktivně další důkazy vyhledávat. Žalobní bod vymezený v odst. 5 rozsudku je nedůvodný.
58. Ve zprávě o daňové kontrole v žádném případě neschází identifikace konkrétních skutečností, na jejichž základě hodnotil správce daně provedené důkazy, natož pak výčet a obsah jednotlivých důkazů. Správce daně na str. 6-21 zprávy o kontrole všechna zjištění i úvahy, kterými byl veden při jejich hodnocení, popsal – viz odst. 41-51 rozsudku. Krajský soud přitom necitoval zprávu o daňové kontrole v celém rozsahu, nýbrž shrnul klíčové argumenty. Argumentace správce daně byla daleko bohatší a krajský soud na ni odkazuje. Žalobní bod specifikovaný v odst. 11 rozsudku je tudíž obsahem zprávy o daňové kontrole, která všechny náležitosti stanovené v § 88 d. ř. obsahuje, vyvrácen.
59. Stejně tak je nedůvodný žalobní bod specifikovaný v odst. 7 rozsudku. Jak již soud uvedl výše v odst. 52, žalovaný na str. 8 až 14 napadeného rozhodnutí učinil zjištění z obsahu správního spisu, a to o obsahu smluv o reklamách, o skutečnostech zjištěných o obou dodavatelských subjektech, dále zjištění ze svědeckých výpovědí R. Š., P. V., sdělení ředitele závodu Barum Rally a zjištění z mezinárodního dožádání. Poté žalovaný zjištěné skutečnosti vyhodnotil. Není tedy pravdou, že by žalovaný toliko odkazoval na zprávu o daňové kontrole. Krajský soud nicméně souhlasí s žalovaným, že v případě shodného názoru na konkrétní okolnosti je zcela v souladu se zásadou hospodárnosti odkázat na zjištění či hodnocení prvostupňového správního orgánu a není povinností odvolacího správního orgánu veškeré skutečnosti opakovat. S důkazními prostředky zmíněnými žalobcem v odst. 7 rozsudku se žalovaný vypořádal, vyhodnotil jejich věrohodnost i potenciál prokázat skutečnosti relevantní pro přiznání nároku na odpočet daně. Žalovaný objasnil své úvahy o tom, proč se žalobkyně mýlí ve svých výtkách vůči způsobu hodnocení správce daně. Jaké důkazní návrhy měl správce daně opomenout žalobkyně neuvedla.
60. V žalobním bodu 8 žalobce toliko obecně konstatoval, že svědek V. prokázal provedení reklamních služeb v rozsahu dle předložených faktur. Svědeckou výpověď P. V. st. se podrobně zabýval jak správce daně (viz str. 6 a 7, str. 9 dole a 10) tak žalovaný (viz odst. 43-

45, 52, 61-64 a 77), kteří z ní učinili naopak závěr, že jednání probíhala přímo mezi žalobkyní a svědkem V., resp., společností A.-V. s. r. o. Krajský soud se s protokolem o jednání ze dne 23. 6. 2016, č. j. 1289059/15/3106-60562-701515 rovněž podrobně seznámil a shodně se správními orgány obou stupňů dospívá k závěru, že tato výpověď nijak nepřispěla k prokázání souladu údajů na fakturách vystavených společnostmi F. a B. žalobkyni. Svědek si nepamatoval ani jednu z osob jednajících za tyto společnosti, s nimiž měl sám uzavřít smlouvy, popsal, za jakých okolností započala jeho spolupráce s žalobkyní a jak probíhala. Zejména však svědek neuvedl nic, čím by mohly být vyvráceny pochybnosti o spolupráci společností F. a B. s žalobkyní. Žalobní bod je tudíž nedůvodný.

61. Žalobkyni lze však přisvědčit, že se správce daně nezabýval e-mailovou komunikací mezi žalobkyní a společností B., kterou žalobkyně předložila společně s podáním ze dne 22. 4. 2016. Správce daně sice obsah žalobkyní předložených e-mailů z 10. a 17. 11. 2013 na str. 20 zprávy o kontrole ocitoval, avšak tento obsah konkrétně nehodnotil, nýbrž provedl pouze hodnocení komplexní. Hodnocení uvedených e-mailů se nevěnoval ani žalovaný, který setrval na závěru, že žalobkyně hodnověrně jakoukoli komunikaci se společností B. neprokázala.
62. Krajský soud zjistil, že žalobkyně po seznámení s výsledky kontrolních zjištění předložila jako přílohu 4 svého podání dokument, na němž je zachycen e-mail odeslaný 10. 11. 2013 od b.@centrum.cz na adresu p.@hotmail.com, v němž pisatel označený M. L. mj. uvádí: *Potom se chci zeptat, jak Vám mám doručit zracovaná loga na závody chcete poslat mailem nebo na flešce osobně?* Dále je zde zachycen e-mail odeslaný 17. 11. 2013 od p.@hotmail.com na adresu b.@centrum.cz, v němž pisatel označený P. S. mj. uvádí: *Dále mám prosbu ohledně závodů. Loga, která jste mi předali na USB jsou v pořádku a děkuji za zpracování...*
63. Krajský soud uvádí, že opomenutí vyhodnocení tohoto důkazu je sice vadou, avšak s ohledem na nekonkrétnost skutečností zde uvedených nelze dospět k závěru, že by tyto dva e-maily vnesly světlo do případu reklam zajišťovaných společností B. pro žalobkyni, vyjasnily, jaké konkrétní plnění společnost B. vykonala a vyvrátily pochybnosti o tom, že společnost B. uskutečnila pro žalobkyni plnění dle smlouvy o reklamě za cenu přes 7 mil. Kč. Krajský soud rovněž poznamenává, že autentičnost vytištěné komunikace z e-mailu je neověřitelná, přičemž v případě žalobkyně je nutné přihlédnout i k tomu, že tato komunikace byla dodána až po seznámení s výsledky kontrolních zjištění, jakož i k tomu, že žalobkyně již dříve předložila sdělení svědka D., který pravost dané listiny popřel. Nevyhodnocení této e-mailové komunikace proto krajský soud nehodnotí jako vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
64. Nekomaktnost společnosti B. nebyla kladena k tíži žalobkyně, nýbrž, jak již soud výše uvedl, prohloubila pochybnosti správce daně o uskutečnění reklamních služeb deklarovaným dodavatelem. Dále krajský soud uvádí, že samotná realizace plateb není skutečností, která by byla s to nahradit chybějící důkazy o realizaci uskutečněných plnění, nicméně nelze souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, uvedeným v žalobním bodu v odst. 9 rozsudku, že by platby prostřednictvím zápočtů vůči pohledávkám z půjček zůstalo stranou pozornosti správce daně. Tento již ve výzvě z 5. 11. 2015 žalobkyni k doložení listin vztahujících se k těmto zápočtům vyzval a následně se jimi zabýval. Žalobní bod 12 je tudíž také lichý.
65. Stran principu ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. se krajský soud zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že tento nelze v posuzovaném případě aplikovat,

neboť žalobkyně směřuje princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. s dobrou vírou týkající se nevědomosti účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalovaný se však existencí daňového podvodu a dobrou vírou žalobkyně v napadeném rozhodnutí nezabýval, resp. ani nebyl oprávněn zabývat. Takové úvahy by byly na místě teprve v případě, pokud by bylo postaveno najisto, že žalobkyně naplnila podmínky § 72 a podle § 73 ZDPH. To však nenastalo. V posuzované věci nebyly předmětem nesrovnalosti v řetězci subdodavatelů. Naopak došlo k tomu, že zpochybněno bylo plnění přímých dodavatelů žalobkyně. Zjištění, že došlo k realizaci reklamy a na předmětných dvou závodech se vyskytovalo předmětné vozidlo opatřené reklamami obchodních partnerů žalobkyně nijak nevypovídá o tom, že reklamní služby pro žalobkyni od společnosti A.-V. s. r. o. obstarali deklarovaní dodavatelé F. a B..

E) Závěr a náklady řízení

66. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. května 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu