



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **E.-S. spol. s r. o., IČO X**
sídlem P. 29/25, O.
zastoupená S. d. s. r. o., IČO X
sídlem S. 96, X, D. Ú.

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2017, č. j. 37668/17/5300-21442-711315, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 29. 8. 2017, č. j. 37668/17/5300-21442-711315, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1842212/16/3101-51523-809547, č. j. 1842227/16/3101-51523-809547, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1842234/16/3101-51523-809547, č. j. 1842239/16/3101-51523-809547, č. j. 1842256/16/3101-51523-809547, č. j. 1842269/16/3101-51523-809547, a č. j. 1842290/16/3101-51523-809547, dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, jimiž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červen 2011 ve výši 20.000 Kč, září 2011 ve výši 20.000 Kč, říjen 2011 ve výši 20.000 Kč, červen 2012 ve výši 20.000 Kč, červenec 2012 ve výši 20.000 Kč, srpen 2012 ve výši 20.000 Kč a září 2012 ve výši 40.000 Kč, neboť dle závěru správce daně a žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno a jednoznačným a věrohodným způsobem neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů a že k přijetí zdanitelných plnění došlo v deklarovaném rozsahu, a tím neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyni zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně.

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila, považovala jej za nezákonné. Žalobkyně namítala, že:

- a. ke stanovení daně došlo na základě výsledku daňové kontroly, která nebyla k datu vydání platebních výměrů řádně ukončena a daň tak nebylo možné vyměřit. Žalovaný ve svém rozhodnutí shledal námitky žalobkyně proti způsobu ukončení daňové kontroly oprávněnými a prohlásil daňovou kontrolu za ukončenou až dne 26. 4. 2017, avšak v takovém případě byly platební výměry vydány před ukončením daňové kontroly. Navíc ukončení daňové kontroly bylo v tomto případě až po skončení prekluzivní lhůty pro vyměření daně (ta skončila 30. 10. 2016);
- b. v rámci celého postupu při ukončování daňové kontroly správce daně použil nezákonné postupy, protože reálně hrozila prekluze dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ či „d. ř.“):
 - stanovení lhůty k vyjádření se k daňové zprávě v délce pouze 3 dnů je v rozporu s § 32 daňového řádu, nebylo tak žalobkyni umožněno seznámit se se zprávou a adekvátně navrhnout případné doplnění či reagovat na zjištění správce daně. Žalobkyně se sice seznámila s pochybnostmi správce daně, ale neměla dostatečný časový prostor na seznámení se s jeho vyjádřením či zapracování žalobkyní doplněných informací v rámci odpovědi na tyto výzvy. Vzhledem k obsáhlosti svého vyjádření měla žalobkyně za to, že všechny pochybnosti správce daně vyvrátila. To, že to tak není, měla možnost dozvědět se až ze zprávy a neměla přiměřený čas na reakci. Současně neměla prostor k seznámení se se závěry správce daně a doplnit připomínky.
 - termín na vyjádření ke zprávě navíc správce daně stanovil na dobu, kdy jednatel žalobkyně byl mimo republiku, ačkoli o tom byl informován,
 - odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 109 d. ř. vyhodnotil jako výzvu k opravě zřejmých nesprávností (§ 104 d. ř.) a navíc i tady stanovil lhůtu nezákonně krátkou,
 - správce daně již dopředu nepředpokládal zohlednění návrhů žalobkyně k rozšíření či doplnění zprávy, protože termín na její projednání

stanovil ihned na následující den po termínu k podání vyjádření ke zjištěným skutečnostem;

- c. v rámci daňové kontroly došlo ze strany správce daně k pochybení a porušení § 96 daňového řádu a daňový subjekt tím byl zkrácen na svých právech, neboť správce daně argumentuje vyjádřením jednatele společnosti K. I. T. R. získaným z řízení vedeného u jiného daňového subjektu. Tím nebylo žalobkyni umožněno být přítomen u výsledku svědka a klást mu dotazy v rámci dokazování;
- d. správce daně nesprávně vyhodnotil předložené důkazy a závěr, který vyslovil, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH, je v rozporu se zákony. Žalobkyně použila přijatá zdanitelná plnění – reklamní služby- pro dosažení těchto plnění, tj. pro dodání zboží nebo služby s místem plnění v tuzemsku, což jednoznačně prokázala důkazy:
 - samotnou definicí reklamy, z níž plyne, že od reklamy se nemusí očekávat získání konkrétní zakázky, nýbrž vybudování či posílání informací či povědomí o firmě, jménu firmy či nabízených službách nebo zboží, dle směrnice č. 2006/114/ES je reklama synonymem k pojmu každá profesionální komerční komunikace, která byla poskytnutými službami jednoznačně prokázána,
 - judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 144/2014-46 nebo č. j. 5 Afs 16/2005-88 týkající se daně z příjmů, dle něhož se vynaložené výdaje nemusí vždy projevit v příjmech daňového poplatníka,
 - navržené neakceptované důkazy: účetní výkazy společnosti, deklarující další vývoj hospodaření či smlouvy s významnými zákazníky následujících období,
 - účetní doklady společnosti, zejména vydané faktury, dokazující, že žalobkyně nepůsobí jen lokálně a poskytuje trvale zdanitelné služby,
 - smluvní dokumentace – v rámci odvolacího řízení žalobkyně navrhla vzhledem k pochybnosti o podpisu smlouvy důkaz grafologickým posudkem, tento nebyl akceptován,
 - fotodokumentace,
 - samotným zjištěním správce daně ověřením na www stránkách,
 - výpověďmi svědků, kteří dosvědčili, že daná vozidla se pravidelně zúčastňovala závodů, žalobkyně měla na vozidlech umístěnou reklamu a že tuto reklamu zajistila tak, jak jsou deklarované na daňových dokladech,
 - i správce daně ve zprávě konstatoval, že nemá pochybnosti o tom, že reklama byla na závodním vozidle umístěna;
- e. stejně tak žalobkyně prokázala splnění podmínek pro odpočet dle § 73 zákona o DPH, a to: - předložila daňový doklad splňující náležitosti,
 - výpovědi svědků potvrdily poskytnuté služby. Stanovisko správce daně, že poskytl neurčité a všeobecné odpovědi je účelové a neodpovídá obsahu výpovědí. Současně žalobkyně není schopna rozeznat, v čem vidí správce daně rozpor ve vyjádřeních ohledně poskytnutého plnění – jak žalobkyně tak i poskytovatel deklarují plnění poskytnutá formou reklamy na vozidle, záběry vozidla a závodů na DVD, televizních šotech na webu a TV,
 - smluvní dokumentací,

- účetními doklady – prvotním dokladem, platbou bankovním převodem ve prospěch dodavatele. Správce daně nevyslovil pochybnosti o vadách účetnictví, má se tedy za to, že to, co je v účetnictví zachyceno, je plně prokázáno a v účetnictví je zachycen přijatý daňový doklad za poskytnuté služby, současně je zachycena úhrada bankovním převodem na účet dodavatele, tj. úhrada byla jednoznačně vůči dokladu za poskytnuté služby.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a správní spis, v nichž je rozveden skutkový stav a právní posouzení věci.
 4. K námitce nezákonnosti dodatečných platebních výměrů žalovaný uvedl, že žalobkyně namítala uvedené skutečnosti již v odvolacím řízení. Daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu, pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole s žalobkyní bez dalšího neznamena konec daňového řízení, ale jedná se o vadu řízení, která je odstranitelná i po podání odvolání. Žalovaný odkázal mj. na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a rozsudek Krajského soudu v Pardubicích ze dne 6. 12. 2016, č. j. 52 Af 47/2015-499. Po zjištění, že zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobkyní řádně projednána, uložil žalovaný postupem dle § 115 odst. 1 d. ř. správci daně, aby zprávu s žalobkyní projednal dodatečně. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 26. 4. 2017. Vzhledem ke shora uvedené judikatuře má oznámení dodatečných platebních výměrů účinky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. Oznámením dodatečných platebních výměrů tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o jeden rok (tj. do 30. 10. 2017), přičemž napadené rozhodnutí nabylo právní moci 30. 8. 2017. Daň z přidané hodnoty za předmětná období tedy byla pravomocně stanovena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
 5. K ukončení daňové kontroly žalovaný sdělil, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly obratem přebírala písemnosti zaslané správcem daně do datové schránky a reagovala na výzvy ve stanovených lhůtách. Z jednání, na němž měla být projednávána zjištění správce daně před ukončením daňové kontroly, se však žalobkyně omluvila 29. 9. 2016, tedy den před stanoveným termínem jednání. S ohledem na blížící se uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 d. ř. vznikly správci daně důvodné obavy, že se žalobkyně bude záměrně vyhýbat projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Z tohoto důvodu zaslal žalobkyni dne 30. 9. 2016 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce 3 dnů. D. ř. konkrétní délku lhůty pro takové vyjádření nestanovuje, nelze tedy souhlasit s tvrzením žalobkyně, že minimální délka lhůty je 8 dní. Správce daně v souladu s požadavkem § 32 odst. 3 d. ř. stanovení kratší, než 8denní lhůty řádně odůvodnil. Lhůtu k vyjádření, která po prodloužení o 3 dny na žádost žalobce činila celkem 6 dní, považoval žalovaný za přiměřenou.
 6. Ke stanovení termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že ač se žalobkyně nacházela do 15. 10. 2016 v zahraničí, písemnosti zde přebírala a reagovala na ně. Dále poukázal na odlišnou povahu institutů seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36. Na základě vyjádření žalobkyně ze dne 17. 10. 2016 nedošlo ke změně výsledků Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

kontrolního zjištění, žalobkyně proto v souladu s § 88 odst. 3 d. ř. při projednání zprávy o daňové kontrole nemohla doplňovat důkazní prostředky ani činit další návrhy, jimiž by zamýšlela zvrátit výsledek kontrolního zjištění. Stanovení daného termínu tedy nelze považovat za nezákonné a žalobkyně tímto postupem nebyla zkrácena na svých právech.

7. Ohledně námitky k porušení § 96 d. ř. žalovaný sdělil, že správce daně v rámci daňové kontroly vyšel z vyjádření jednatele společnosti K.I.T. Racing CS, s. r. o., ze kterého vyplynulo, že uvedená společnost reklamu nezajišťovala. Správce daně nevyslechl jednatele společnosti, jelikož by svědecká výpověď nevedla k novým zjištěním, neboť není zřejmé, co by měl svědek k zajištění reklamy sdělit, když ji nezajišťoval. Tento postup správce daně řádně odůvodnil, jak vyplývá z bodu 61 napadeného rozhodnutí. Správce daně navíc není povinen provést všechny navržené důkazy, své rozhodnutí neprovést je ovšem musí náležitě odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, a náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
8. K námitce nesprávného posouzení skutkového stavu žalovaný uvedl, že správce daně posoudil všechny důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a dospěl k legitimnímu a správnému závěru. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu sdělil, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobkyní předložené smlouvy o reklamních službách byly v otázce jejich předmětu velmi obecné, absentovalo v nich přesné umístění reklamy, její velikost a četnost, barevné a grafické provedení, použitý materiál, konkrétní vozidlo a závodní stáj, v některých ani závod, na němž měla být reklama realizována. V některých smlouvách nebyla ani výše ceny či způsob jejího stanovení. Předložené smlouvy tedy vzhledem ke své nekonkrétnosti vzbuzují pochybnosti o pravdivosti tvrzeného provedení reklamních služeb deklarovanými dodavateli. Dále smlouvy o reklamě a propagaci od společnosti I. S. s. r. o. byly co do grafické úpravy, struktury i obsahu totožné jako smlouvy od společnosti B. I. s. r. o., byť se jednalo o rozdílné a personálně nepropojené dodavatele. Pochybnosti o uzavřených smlouvách dle žalovaného nemůže zhojit ani předložená fotodokumentace.
9. Žalobkyně dle tvrzení žalovaného dále žádným způsobem neprokázala komunikaci s dodavateli např. ohledně způsobu stanovení ceny, která měla být stanovena dohodou, či poskytnutí loga. Rovněž nebylo zřejmé, jak byly sjednány a komunikovány podmínky smluv o reklamě a parametry reklamy a dle čeho byla reklama realizována. Pokud některé náležitosti smluv sjednávala žalobkyně pouze ústně a nedělala si poznámky, je ztíženo unesení důkazního břemene před správcem daně. Rizika důkazní nouze si měla být žalobkyně vědoma, když zvolila tento způsob komunikace a sjednání obchodních vztahů, jelikož je to ona, kdo je povinen prokázat naplnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
10. Žalovaný dále sdělil, že u některých smluv o reklamě nebylo vůbec zřejmé, kdo je skutečně podepsal. Např. u smlouvy o reklamních službách ze dne 14. 4. 2011, č. 2011/030, uzavřené se společností B. C. C. s. r. o., je v úvodu smlouvy za zhotovitele uveden statutární zástupce pan D. H., není však patrné, zda také smlouvu podepsal, neboť i bez posudku z oboru písmoznaectví je zjevné, že se podpis v předmětné smlouvě zcela liší od podpisu v čestném prohlášení a podpisovém vzoru dostupném ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Dále v úvodu smlouvy o reklamních službách ze dne 5. 9. 2011, č. 2011/EL06, uzavřené se společností B. C. C. p. s. r. o., není uvedeno, kdo za tuto společnost jednal a smlouvu podepisoval. V době podpisu smlouvy byl jednatelem této Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

společnosti pan R. H., avšak i bez posudku z oboru písmoznalectví je dle žalovaného zjevné, že podpis uvedený ve smlouvě se zcela liší od podpisu v čestném prohlášení a podpisovém vzoru dostupném ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Na smlouvách o reklamě a propagaci ze dne 30. 5. 2012 a ze dne 20. 7. 2012 uzavřených se společností B. I. s. r. o. je za dodavatele uveden jako podepisující osoba pan S. Z. (jednatel B. I. s. r. o.), avšak i bez posudku z oboru písmoznalectví je zjevné, že podpisy na předmětných smlouvách se liší od podpisu pana Z. na dokumentech dostupných ve sbírce listin v obchodním rejstříku.

11. Ohledně svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že D. H. (jednatel B. C. C. s. r. o. od 22. 12. 2009 do 26. 5. 2010 a B. C. C. p. s. r. o. od 28. 2. 2011 do 24. 8. 2011) a R. H. (jednatel společnosti B. C. C. p. s. r. o. od 24. 8. 2011 do 4. 11. 2011) neuvedli žádné skutečnosti, které by nade vší pochybnost prokázaly, že společnosti B. C. C. s. r. o. a B. C. C. p. s. r. o. skutečně žalobkyni poskytly fakturované reklamní služby. Svědci odpovídali na konkrétní otázky nekonkrétně a nepamatovali si, s kým ze strany žalobkyně jednali. Rovněž uvedli, že cena záležela na druhu závodu, nesdělili ale způsob jejího stanovení. Svědci neuvedli ani jednoho dodavatele, přestože dle jejich vyjádření byla reklama zajištěna dodavatelsky a jednalo se o více firem. Z výpovědí tedy nebylo zřejmé, kdo konkrétně provedl návrhy reklamy, kdo ji vyrobil a kdo ji umístil na vozidlo. Svědek R. H. také uvedl, že smlouvu o reklamních službách podepsal za B. C. C. p. s. r. o. on, což je však v rozporu se sdělením pana D. H., který potvrdil, že předmětnou smlouvu podepsal on. Ze svědecké výpovědi pana R. P. (jednatele společnosti I. S. s. r. o.) bylo zřejmé, že svědek přesně nevěděl, jak byly tvrzené reklamní služby fakticky zajištěny, neuvedl majitele závodního vozu ani osobu, se kterou měl za žalobkyni jednat. Pan P. uvedl, že služby realizovala společnost A. I. s. r. o., nebylo ale prokázáno, kdo službu fakticky uskutečnil.
12. S ohledem na shora uvedené skutečnosti a další okolnosti (nekontaktnost dodavatelů, časté změny osob oprávněných za dodavatele jednat apod.) vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně ohledně deklarovaných obchodních vztahů, které správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností 2. Správce daně tak unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a toto přešlo zpět na žalobkyni. Žalobkyně však na konkrétní pochybnosti reagovala pouze neurčitými sděleními, nepředložila ani nenavrhla provedení důkazních prostředků způsobilých odstranit pochybnosti správce daně a prokazujících, že reklamní služby přijala od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Důkazní břemeno tak žalobkyně neunesla. Žalovaný pro úplnost uvedl, že prokázání toho, že úspěšnost reklamy měla za následek navýšení zakázek žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích, nijak neprokazuje realizaci reklamních služeb deklarovanými dodavateli v rozsahu uvedeném na daňových dokladech.
13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 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 (ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.).
14. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 30. 10. 2013. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 6. 2011 až 31. 5. 2012 a 1. 6. 2012 až 31. 5. 2013 a daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec roku 2012 a leden až květen 2013.

15. Dne 30. 9. 2016 byl sepsán úřední záznam o seznámení s výsledky kontrolního zjištění z předmětné daňové kontroly a téhož dne správce daně vydal rozhodnutí č. j. 1770657/16/3101-61563-802415 o stanovení třídní lhůty od doručení tohoto rozhodnutí, v níž se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění. Současně bylo žalobci zasláno vyrozumění o zaslání seznámení s výsledky kontrolního zjištění s odůvodněním, že jelikož se žalobkyně v telefonicky dohodnutém termínu nedostavila k jednání u správce daně, jsou jí výsledky a výše uvedené rozhodnutí zasílány. Součástí tohoto vyrozumění bylo sdělení, že projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole se bude konat u správce daně dne 17. 10. 2016 v 13:00 hod. a v náhradním termínu dne 18. 10. 2016 v 9:00 hod.
16. Dle úředního záznamu sepsaného dne 30. 9. 2016 ve 13:00 hod. byl jednatel žalobkyně kontaktován telefonicky dne 22. 9. 2016 a byl dohodnut termín na seznámení s výsledky kontrolního zjištění na den 30. 9. 2016 v 10:00 hod. Dne 29. 9. 2016 odpoledne správce daně telefonoval žalobkyni, aby připomněl, že následující den bude probíhat jednání dle dohodnutého termínu. Manželka jednatele správci daně sdělila, že jednatel není přítomen, ale s jednáním počítá. Dne 29. 9. 2016 v 16:52 byl správci daně odeslán e-mail se sdělením, že jednatel bude v dohodnutém termínu mimo Olomouc. Dne 30. 9. 2016 v 8:00 hod. správce daně telefonoval daňovému subjektu, sekretářka sdělila, že jednatel je přítomen, ale má jednání, asi od 8:30 hod. Správce daně nahlásil tel. číslo s požadavkem, aby jednatel po skončení jednání jej kontaktoval, to se nestalo, proto správce daně opětovně volal žalobkyni, bylo mu sděleno, že jednatel právě odjel mimo firmu.
17. Dle úředního záznamu ze dne 4. 10. 2016 správce daně opět telefonicky kontaktoval žalobkyni, hovořil s manželkou jednatele, upozornil ji na to, že mají v datové schránce nevyzvednuté písemnosti. Manželka jednatele uvedla, že až si je převezmou, odpoví na ně po poradě s daňovým poradcem. Návrh správce daně, aby byla ona seznámena se zjištěními z daňové kontroly, odmítla.
18. Dne 10. 10. 2016 byla správci daně doručena žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, kterou žádal prodloužit do 30. 10. 2016 se zdůvodněním, že jednatel žalobkyně je až do 15. 10. 2016 mimo Evropu, dále značný rozsah zprávy, výsledkem je velký doměrek na dani, a z těchto důvodů je pro žalobkyni nezbytné konzultovat celou věc s odborníky, těmto je jednatel schopen materiály předat až po návratu ze zahraničí. Uvedl, že lhůta je neúměrně krátká a v rozporu s § 32 odst. 2. Žádost je podepsána jednatelem žalobkyně. Téhož dne správce daně rozhodl o prodloužení lhůty do 13. 10. 2016.
19. Dne 11. 10. 2016 bylo správci daně doručeno odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty č. j. 1770657/16/3101-61563-802415 (tj. proti rozhodnutí ze dne 30. 9. 2016) z důvodu nezákonnosti této lhůty.
20. Dne 12. 10. 2016 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým opravil rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 10. 10. 2016, přičemž namísto prodloužení lhůty do 13. 10. 2016 prodloužil lhůtu do 17. 10. 2016. Téhož dne oznámil správce daně žalobkyni, že projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole se uskuteční dne 18. 10. 2016 ve 14:00 hod. a v náhradním termínu dne 19. 10. 2016 v 9:00 hod.

21. Dne 17. 10. 2016 bylo správci daně doručeno podání ze dne 13. 10. 2016, v němž se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění. Po doručení tohoto vyjádření sdělil správce daně žalobkyni e-mailem, že se termín projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole nemění. Na to dne 18. 10. 2016 sděluje manželka jednatele e-mailem správci daně, že jednatel se z důvodu nemoci nemůže dostavit na převzetí.
22. Dne 19. 10. 2016 správce daně zaslal žalobkyni vyrozumění o tom, že žalobkyni zasílá zprávu o daňové kontrole, jelikož se ke správci daně nedostavila v termínech stanovených k jejímu projednání. Dále je obsahem vyrozumění konstatování, že se správce daně pokoušel zprávu doručit osobně v sídle žalobkyně, přítomná zaměstnankyně žalobkyně však odmítla zprávu převzít, proto správce daně vložil zprávu do poštovní schránky žalobkyně. Správce daně považuje písemnost vzhledem k odepření převzetí za doručenou dne 19. 10. 2016.
23. Dne 19. 10. 2016 vydal správce daně v odst. 1 tohoto rozsudku uvedené dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, které byly žalobkyni doručeny dne 29. 10. 2016. Žalobkyně podala dne 28. 11. 2016 proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, v němž mj. namítala i to, že daňová kontrola nebyla doposud řádně ukončena, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole.
24. Žalovaný postup správce daně shledal rozporným s § 88 odst. 4 daňového řádu a nařídil mu doplnit odvolací řízení a odstranit vady řízení tím, že znovu dohodne se žalobkyní termín projednání zprávy o daňové kontrole a zprávu projedná. K projednání a předání zprávy o daňové kontrole žalobkyni došlo dne 26. 4. 2017.
25. Dne 29. 8. 2017 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
 - a) *Námítka nezákonně vydaných platebních výměrů*
26. Povahou vady při projednání zprávy o daňové kontrole a možností jejího odstranění se již zabýval Nejvyšší správní soud, který konstantně judikuje, že vady postupu správce daně prvního stupně v řízení, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36: *„Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“*
27. Z uvedeného je nesporné, že pochybení, kterého se dopustil správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, mohlo být napraveno v odvolacím řízení. Z obsahu spisu je zřetelné, že správce daně si byl vědom skutečnosti zbývajících krátkých lhůt pro stanovení daně, avšak z ničeho nevyplývá, že by zde byla snaha správce daně účelově ukončit „nehotové“ řízení, které by následně bylo dokončeno v odvolacím řízení. Správce daně měl veškeré podklady pro stanovení daně, daň stanovil a stanovenou daň žalobkyni řádně oznámil. Došlo tak podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty ke stanovení daně o 1 rok, tj. do 31. 10. 2017. V odvolacím řízení bylo pochybení

správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole napraveno a rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 30. 8. 2017, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Námitka a) žalobkyně tak není důvodná.

b) Námitka nezákonného postupu při ukončování daňové kontroly

28. Podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
29. Podle ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění navrhnout jeho doplnění.
30. Podle ustanovení § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Podle odst. 3 tohoto ustanovení věty za středníkem pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.
31. Podle obsahu správního spisu správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění nejpozději dne 10. 10. 2016, kdy žalobkyně reagovala na rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty ze dne 30. 9. 2016 a požadovala její prodloužení do 30. 10. 2016. Tuto žádost je nutné považovat podle § 88 odst. 3 věty první daňového řádu za žádost o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému jejímu doplnění. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. z již citovaného rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, „*tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.*“ Správce daně tak byl povinen stanovit žalobkyni lhůtu nejméně 8 dní, případně podle odst. 3 tohoto ustanovení zdůvodnit, proč stanovuje lhůtu kratší, přičemž tak mohl učinit zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.
32. Krajský soud shrnuje, že správce daně stanovil lhůtu k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (nikoli k vyjádření se k daňové zprávě, jak nesprávně v žalobě uvedla žalobkyně) v rozporu s § 32 daňového řádu, neboť nejprve ji stanovil tři denní od doručení rozhodnutí o jejím stanovení a následně ji prodloužil do 17. 10. 2016, tj. lhůta byla stanovena v celkové délce 7 dní a nikoli nejméně osmi, jak stanoví zákon. Žalovaný se tak mýlí, pokud k obsahově stejné odvolací námitce ve svém rozhodnutí v odst. 53 uvedl, že daňový řád nestanovuje minimální délku lhůty 8 dní, nýbrž pouze ukládá povinnost lhůtu kratší 8 dnů řádně odůvodnit, což správce daně učinil. Ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu jednoznačně stanoví, že lhůtu kratší 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé a v rozsahu těchto důvodů musí být ve smyslu odst. 3 tohoto ustanovení takové rozhodnutí odůvodněno. Takové odůvodnění v případě rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty ze dne 30. 9. 2016 či prodloužení lhůty ze dne 10. 10. 2016 absentuje.
33. Procesní vada však může být důvodem zrušení rozhodnutí jen tehdy, spočívá-li v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a mohla-li mít současně za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ustanovení § 65 s. ř. s. totiž upravilo aktivní procesní legitimaci tak, že k žalobě je legitimován ten, kdo tvrdí, že byl na svých

právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení práv v předcházejícím řízení. Znamená to, že žalobce musí tvrdit, že v důsledku porušení jeho procesních práv byl zkrácen na právech hmotných, tedy musí tvrdit jaká jeho hmotná práva byla porušena tak, že to mohlo mít vliv na nezákonné rozhodnutí ve věci. Nemůže být zrušeno napadené rozhodnutí pro vady řízení, které nemohly mít vliv na jeho zákonnost, čili na jeho soulad s hmotným právem (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 8/2004 – 61).

34. Dne 17. 10. 2019 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 10. 2016. Soud konstatuje, že žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě vyjádřila a přesto, že uváděla, že zasílá pouze základní poznatky, své vyjádření již následně nedoplnila, a to ani v odvolacím řízení, v němž správce daně z důvodu žalovaným vytknutým pochybením opakovaně stanovoval lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž došlo až dne 26. 4. 2017, byl tedy vytvořen dostatečný prostor pro doplnění vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole. Ostatně sama žalobkyně v žalobě rovněž uvádí, že vzhledem k obsáhlosti svého vyjádření k výzvám správce daně a předloženým důkazům měla za to, že všechny pochybnosti správce daně vyvrátila. Stanovisko správce daně bylo po celou dobu řízení neměnné, naposledy bylo žalobkyni sděleno ve druhé výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, k níž se žalobkyně vyjádřila dne 2. 9. 2016, tj. necelý měsíc před sdělením výsledku kontrolního zjištění. Správce daně na základě tohoto vyjádření své závěry nijak nezměnil. Krajský soud tak i přes uvedené porušení procesního ustanovení neshledal tuto námitku důvodnou, neboť žalobkyně nebyla tímto porušením zkrácena na svých právech a není tak na místě pro toto porušení žalobou napadené rozhodnutí zrušit.
35. Ze stejného důvodu, tj. z důvodu, že se žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila, krajský soud považuje za vadu nemající vliv na zákonnost rozhodnutí posouzení odvolání žalobkyně ze dne 11. 10. 2016, které správce daně nesprávně posoudil jako odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty a nikoli jako odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty, ačkoli toto rozhodnutí bylo v odvolání žalobkyně řádně označeno i číslem jednacím.
36. Krajský soud tak uzavírá, že nedodržením lhůty podle § 32 odst. 2 daňového řádu nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech.
37. K tvrzení žalobkyně, že termín na vyjádření se k daňové zprávě správce daně byl stanoven na dobu, kdy jednatel žalobkyně byl mimo republiku a správce daně byl o této skutečnosti informován, krajský soud konstatuje, že ze správního spisu zjistil, že jednatel správci daně e-mailem sdělil, že je mimo republiku do 15. 10. 2016. Tvrzení žalobkyně je tak vyvráceno obsahem spisu, neboť lhůta k vyjádření se ke výsledku kontrolního zjištění byla stanovena do 17. 10. 2016, den projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole byl stanoven na 18. 10. 2016 ve 14:00 hod. a v náhradním termínu dne 19. 10. 2016 v 9:00 hod. Všechny tyto lhůty tak následovaly po 15. 10. 2016.
38. Tvrzení žalobkyně, že správce daně s ohledem na termín projednání zprávy o daňové kontrole již nepředpokládal její doplnění, je spekulací, která bez dalšího nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
39. Žalobní námitka b) je nedůvodná.

c) Námitka porušení ustanovení § 96 daňového řádu

40. Žalobkyně namítala, že jí nebylo umožněno být přítomna u výsledku jednatele společnosti K. I. T. Racing s. r. o., čímž byla zkrácena na svých právech.
41. Ze správního spisu se nepodává, že by bylo u společnosti K. I. T. R. s. r. o. prováděno místní šetření či prováděn výsledek jejího jednatele. Ze správního spisu krajský soud toliko zjistil, že dne 2. 9. 2014 byla správci daně doručena odpověď Finančního úřadu pro Plzeňský kraj na dožádání ze dne 23. 7. 2014, jímž správce daně žádal o provedení šetření u R. a. M. s. r. o. v likvidaci v souvislosti s uzavřením smluv o nájmu vozidla X, které je registrováno na daňový subjekt A.-V., s. r. o., nebo smlouvy o zajištění reklamy se společnostmi B. C. C. s. r. o. nebo B. C. C. p. s. r. o. nebo jinými daňovými subjekty za rok 2011. Dále žádal, aby v případě, že bude zjištěno, že tento daňový subjekt zajišťoval reklamy osobně, byly provedeny svědecké výpovědi. Dožadovaný správce daně sdělil, že provedl místní šetření u předmětného daňového subjektu s jednatelem M. M., přičemž předmětem jednání bylo ověření spolupráce se společností A.-V., s. r. o. v roce 2011. Jednatel společnosti R. a. s. r. o. předložil účetnictví společnosti za rok 2011, z něhož vyplynulo, že tato obchodní společnost reklamu neprováděla, pouze vozidlo pronajímala a servisovala. Stejně skutečnosti uvedl jednatel společnosti, a sice že auto, které bylo ve vlastnictví p. V., tato společnost po dohodě s p. V. pronajímala p. L. očištěné od reklam na jednotlivé závody a pronájem byl fakturován obchodním společností, které uvedl p. L. (B. C. C. s. r. o.), jejichž faktury jednatel předložil.
42. Z uvedeného je zřejmé, že dožadovaný správce daně neprováděl výsledek svědka ve smyslu ustanovení § 96 daňového řádu, nedošlo tak ke zkrácení práv žalobkyně být přítomna výsledku svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť správce daně prováděl místní šetření dle § 80 daňového řádu, jehož smyslem bylo zajištění účetnictví (smluv) daňového subjektu za rok 2011 a až v případě, že by bylo zjištěno, že tento daňový subjekt zajišťoval reklamy osobně, mělo být přistoupeno k výsledkům svědků. Šetřením dožadovaného správce daně však bylo zjištěno, že tento daňový subjekt reklamy nezajišťoval. Tato žalobní námitka tak není důvodná.

d) a e) Námitka nesprávného závěru o neunesení důkazního břemene

43. Žalobkyně je přesvědčena, že prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH.
44. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
45. Podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad[...]
46. K této otázce krajský soud na úvod předesílá, že uvedenou problematikou se správní soudy zabývaly již opakovaně a lze shrnout, že judikatura správních soudů ohledně nároku na odpočet daně je dlouhodobá a konstantní a jednoznačně zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, pro nárok na odpočet DPH je nutný soulad skutečného stavu se stavem formálním. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 (tento i všechny další rozsudky dostupné na www.nssoud.cz) uvedl, že „*daňový doklad per se není poukázkou na Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.*

vznik nároku na odpočet daně: aby 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.“

47. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 nebo ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).
48. „*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 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54).
49. V případě nároku na odpočet DPH považuje krajský soud za nezbytné zdůraznit, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného plátce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26).
50. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Ústavní soud upřesnil, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Nejvyšší správní soud pak konstantně uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86).
51. Žalobkyně toto své primární důkazní břemeno unesla, když po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušné faktury a smlouvy o reklamních službách a o reklamě a propagaci a DVD obsahující fotografie a videozáznamy.
52. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 či nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).
53. S ohledem na výše citovanou judikaturu žalovaný, resp. správce daně v dané věci nepochybil, když se při existenci podezřelých okolností nespokojil s tím, že reklama byla pro žalobkyni fakticky provedena a na účet předmětných smluvních partnerů žalobkyně byly uhrazeny určité finanční částky.
54. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění, které správce daně ve zprávě o daňové kontrole (bod Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1.1) a žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí (odst. 49) zcela konkrétně popsal (velká obecnost reklamních smluv, nedodání příloh ke smlouvám, v níž by byly uvedeny konkrétní údaje k předmětným reklamám, jejich parametry – jaké konkrétní vozidlo, na jaké části má být reklama umístěna, v jaké velikosti, počtu, nebyla předložena dohoda nebo obrazová příloha o konkrétním umístění reklamy, ani ceník s rozpisem cen za služby na jednotlivé podniky, dále pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, které neodpovídaly podpisovým vzorům dle listin v OR, nekontaktnost společnosti B. C. C., nekontaktnost p. Z., býv. jednatele spol. B., což měl být rovněž zhotovitel reklamy, nejasnosti vyplývající ze svědecké výpovědi P. L. a D. H., nejasnosti v tvrzení týkající se navázání obchodní spolupráce s danou společností, absence kontroly plnění a přínosu a efektivity reklamy apod.). Krajský soud uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně. Správce daně proto své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 26. 2. 2016 a 19. 8. 2016, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni.

55. Jestliže tedy správce daně přesvědčivě zpochybnil tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt zpravidla prokazuje tyto skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH (v aktuálním zákoně o dani z přidané hodnoty ustanovení § 73, pozn. krajského soudu). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“* (viz rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61). Názor žalobkyně, že nedošlo ke zpochybnění toho, co je v účetnictví zachyceno, tak není správný.
56. Stejně tak správce daně uvedl, proč nepovažuje smluvní dokumentaci za dostatečný důkaz pro nárok na odpočet DPH. Důvodem byla jejich naprostá nekonkrétnost týkající se předmětu plnění, ceny plnění a nedoložení jakýchkoli příloh či dodatků, které by jednotlivé úkony a jejich cenu specifikovaly. Krajský soud se s takovým hodnocením ztotožňuje. Co se týče podpisu na těchto smlouvách, i pokud by bylo přistoupeno k jejich ověření znalcem z oboru písmoznalectví (nikoli grafologickým posudkem, jak v žalobě a odvolání uvádí žalobkyně, neboť grafolog se zabývá rozbořením písma a teorií projekce osobnosti do písma, zkoumání pravosti podpisu přísluší odborníkovi z oboru písmoznalectví), nemohlo by to na závěrech o jejich obecnosti ničeho změnit.
57. Krajský soud shrnuje, že daňový subjekt je povinen, pokud uplatňuje nárok na odpočet daně, následně prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění skutečně došlo, ale také to, že jej uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel na daňovém dokladu uvedena. V daném Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

případě je tak rozhodné určení konkrétního poskytovatele plnění, nepostačuje, jak se domnívá žalobkyně, že reklama byla provedena (což dokládala fotodokumentací) a že za ni zaplatila.

58. Tak se však v tomto případě nestalo, neboť, jak shrnul žalovaný, žalobkyně na podrobné a konkrétní výzvy správce daně k prokázání veškerých okolností vztahujících se k předmětným plněním reagovala heslovitě a povšechně, bez uvedené konkrétních údajů, nepředložila nové důkazní prostředky ani nenavrhla provedení jiných důkazních prostředků, důvodné pochybnosti správce daně tudíž nevyvrátila. Nadto z obsahu žaloby vyplývá, že žalobkyně považuje za dostatečné pro prokázání nároku na odpočet DPH to, že reklama byla provedena a žalobkyně za ni zaplatila (viz vyjádření ze dne 28. 8. 2016). Tento názor je však, jak popsáno výše, nesprávný.
59. Uvedený závěr je platný i pro případ poskytnutí reklamy, kterou žalobkyně mylně považuje bez dalšího za oprávněný nárok na odpočet (viz žalobní bod d, v němž žalobkyně argumentuje samotnou definicí reklamy a směrnici EU 2006/114/ES), což ostatně vyplývá i z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, jenž se zabýval rovněž nárokem na odpočet daně v případě přijetí reklamní služby (zdanitelného plnění) nebo např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63, v němž byla řešena obdobná skutková i právní otázka jako v případě žalobkyně, a to nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění, kterým mělo být poskytnutí služby – pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle a provedení reklamy, přičemž rovněž v tomto případě žalobkyně předložila jak bezvadné daňové doklady, tak další důkazy, kterými prokázala, že tvrzenému dodavateli uhradila fakturované částky na jeho účet. Rovněž v tomto případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na nadměrný odpočet DPH, musí být schopen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Neprokáže-li byť i jen jediný z těchto předpokladů, nemůže mu být nadměrný odpočet přiznán.
60. I v případě reklamy tak musí být postaveno na jisto, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nestačí tedy, jak se domnívá žalobkyně, že reklama byla poskytnuta a že za ni zaplatila. Ve smyslu výše uvedené judikatury je bez dalšího nedostatečné, že reklama byla na vozidlech, která se účastnila závodů, umístěna. V žádném případě z tohoto bez dalších konkrétních tvrzení a důkazů nelze dovodit, to, co tvrdí žalobkyně, tedy že reklama byla zajištěna tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Tuto skutečnost nelze z pouhé existence reklamy prokázat.
61. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl.
62. Pokud žalobkyně v žalobě namítala nesprávné hodnocení důkazů, krajský soud připomíná, že smyslem provedeního dokazování v projednávané věci nebylo učinění skutkového závěru, podle něhož deklarované společnosti plnění neuskutečnily, ale toliko zjištění, že jsou o uskutečnění plnění uvedenými společnostmi pochybnosti. Jak uvedeno výše, v daném případě jsou pochybnosti správce daně s ohledem na předložené důkazní

prostředky (viz odst. 54 rozsudku) jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost důvodné, neboť jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o průběhu celé transakce a založily tak oprávněně pochybnosti daňových orgánů o tom, zda reklama pro žalobkyni byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Pokud žalobkyně tvrdí, že není schopna rozeznat, v čem vidí správce daně rozpory ve vyjádřeních ohledně poskytnutého plnění, krajský soud odkazuje na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zejm. str. 8 - 11), v nichž jsou pochybnosti správce daně a žalovaného týkající se svědeckých výpovědí konkrétně popsány. Krajský soud se v tomto směru ztotožňuje s jejich závěry, neboť svědci pochybnosti správce daně nevyvrátili, když jejich nekonkrétní výpovědi (např. ohledně stanovení cen za reklamu, osob, s nimiž jednali) nepřispěly k objasnění průběhu obchodů a vytvoření uceleného obrazu o obchodním vztahu.

63. Krajský soud se také ztotožňuje s odůvodněním žalovaného, který v odst. 64 svého rozhodnutí k důkazním návrhům uvedeným žalobkyní v odvolání (účetní doklady a výkazy), uvedl, že pochybnost v případě žalobkyně spočívala v neprokázání přijetí reklamních služeb v jí tvrzené podobě. Sporné nebylo, zda tato přijatá plnění použila pro svoji ekonomickou činnost, nýbrž to, zda žalobkyně předmětné reklamní služby přijala právě od společností uvedených na daňovém dokladu v deklarovaném rozsahu. Prokázání, že úspěšnost reklamy měla za následek navýšení zakázek žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích, nemůže prokázat realizaci reklamních služeb deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu.
64. Krajský soud proto shodně se žalovaným a veškerou výše uvedenou judikaturou uzavírá, že žalobkyně na ní ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla, neboť konkrétně vymezené pochybnosti správce daně nevyvrátila a neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností, resp. neprokázala samotnou existenci obchodního vztahu mezi touto společností a žalobkyní. Za této situace nebylo možné uznat žalobkyni nárok na odpočet DPH z tvrzených výdajů za poskytnutí reklamních služeb.
65. Pro úplnost krajský soud uvádí, že rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 144/2014-46 nebo č. j. 5 Afs 16/2005-88, na které odkazuje žalobkyně, se týkají daně z příjmů a nikoli DPH.
66. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou činnost.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

Olomouc 31. května 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.