



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: [redacted], IČ [redacted]
sídlem [redacted]
zastoupena advokátem JUDr. Danielem Teleckým, Ph.D.
sídlem Klostermannova 138/17, Chomutov

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9072/17/5300-22443-711513 a č. j. 9666/17/5300-22443-711513, a ze dne 1. 4. 2017, č. j. 14863/17/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9072/17/5300-22443-711513 a č. j. 9666/17/5300-22443-711513, a ze dne 1. 4. 2017, č. j. 14863/17/5200-11431-712136, se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím č. j. 9072/17/5300-22443-711513 byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 5. 2016, č. j. 720563/16/2604-501291, č. j. 765273/16/2604-50523-501291, č. j. 768152/16/2604-50523-501291, č. j. 771226/16/2604-50523-501291, č. j. 772300/16/2604-50523-501291, č. j. 772312/19/2604-50523-501291, č. j. 772324/16/2604-50523-501291 a č. j. 772344/16/2604-50523-501291. Těmito prvostupňovými rozhodnutími byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2010 až červenec 2011 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) celkem ve výši 521 410 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně celkem ve výši 104 282 Kč. Napadeným rozhodnutím č. j. 9666/17/5300-22443-711513 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 12. 5. 2016, č. j. 691205/16/2604-50523-501291, jímž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 156 000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 200 Kč. Napadeným rozhodnutím č. j. 14863/17/5200-11431-712136 byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí správce daně ze dne 12. 5. 2016, č. j. 732913/16/2604-50523-501291 a č. j. 758058/16/2604-50523-505194. Prvostupňovým rozhodnutím č. j. 732913/16/2604-50523-501291 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 1 939 520 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 387 904 Kč a prvostupňovým rozhodnutím č. j. 758058/16/2604-50523-505194 byla žalobkyni doměřena DPPO za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 406 600 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 81 320 Kč.
- S žalobkyní byly zahájeny daňové kontroly na DPH, a to dne 22. 11. 2013 za zdaňovací období listopad a prosinec 2010 a dne 29. 1. 2014 za zdaňovací období leden až prosinec 2011. V rámci daňových kontrol na DPH vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodních korporací XXX (dále jen „XX“) a XX, s (dále jen „XX“). Dle předložených daňových dokladů si žalobkyně nárokovala odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění představujících zkušební jízdy od uvedených dodavatelů. Správce daně na základě provedených daňových kontrol dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila veškeré pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných obchodních případů, tj. že jednotlivé obchodní transakce byly fakticky uskutečněny deklarovaným dodavatelem, a proto nebyly nároky na odpočet daně uznány. V rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období listopad 2010 vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodních korporací XXX (dále jen „XX“) a XX, s.r.o. (dále jen „XX“). Dle předložených daňových dokladů si žalobkyně nárokovala odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění představujících reklamní služby propagace značky

XXX. Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila veškeré pochybnosti o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti, a proto nebyly nároky na odpočet daně uznány.

3. Dále byly s žalobkyní zahájeny daňové kontroly na DPPO, dne 29. 8. 2013 za zdaňovací období roku 2010 a dne 29. 1. 2014 za zdaňovací období roku 2011. Správce daně na základě provedených daňových kontrol na DPPO dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a neuznal žalobkyni daňově uplatněné částky za zajištění dodávek zkušebních jízd od obchodních korporací XXX a XXX ani daňově uplatněné náklady za nákup reklamních služeb mimo jiné od výše uvedených obchodních korporací XXX a XXX.
4. Daňové kontroly na DPH a DPPO byly ukončeny doručením zpráv o daňové kontrole č. j. 20715/16/2604-60562-507294 za zdaňovací období 2010 a č. j. 18672/16/2604-60562-507773 za zdaňovací období 2011 zástupci žalobkyně. Správce daně následně dne 12. 5. 2016 vydal shora identifikované dodatečné platební výměry.
5. Pokud jde o plnění od obchodních korporací XXX a XXX žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 9072/17/5300-22443-711513 uvedl, že žalobkyně dokládala oprávněnost nároku na odpočet DPH bezchybnými daňovými doklady od těchto dodavatelů. Tito dodavatelé měli žalobkyni poskytnout službu spočívající v testování zkušebních vozů patřících XXX. Žalobkyně totiž pro svého odběratele XXX vykonávala jízdní zkoušky vozů prostřednictvím svých zaměstnanců nebo subdodavatelů, mezi kterými deklarovala i XXX a XXX. Žalobkyně předložila smlouvu ze dne 28. 12. 2009 o zajištění dodávek jízdních zkoušek s XXX (původně XXX). Od místně příslušných správců daně správce daně zjistil, že obchodní korporace XXX je dlouhodobě nekontaktní, v místě sídla se nevyskytuje a současný jednatel má trvalou adresu na obecním úřadě. Společnost neplní své daňové povinnosti, registrace k DPH jí byla zrušena ke dni 16. 10. 2012. Dále bylo sděleno, že tato obchodní korporace neměla zaměstnance a dodávky prací a služeb nebyly zajišťovány subdodavatelsky. Od místně příslušného správce daně obchodní korporace XXX bylo zjištěno, že příchozí platby na bankovní účet společnosti jsou v následujících dnech vybírány v hotovosti, jedinou disponentkou účtu je jednatelka XXX a nic nenasvědčuje tomu, že by tato obchodní korporace měla zaměstnance, či vyfakturované dodávky služeb byly zajišťovány subdodavatelsky. Z poskytnutého přehledu údajů z daňových přiznání k DPH vyplývá, že tato obchodní korporace vykazovala vysoké vstupy a výstupy (v milionech Kč), přičemž daňová povinnost zůstávala nízká (v rádech tisíců Kč). Zároveň byl u této obchodní korporace evidován nedoplatek na DPH. Z informací od České správy sociálního zabezpečení vyplynulo, že ani jedna z těchto obchodních korporací nemá a ani neměla evidované zaměstnance. Svědecká výpověď XXX rovněž nevyvrátila veškeré pochybnosti ohledně skutkového stavu. Svědkyně sice uvedla, že s žalobkyní ohledně testování vozů spolupracovala, avšak na otázky osvětlující bližší podmínky spolupráce nebyla schopna vypovídat konkrétně. Ze sdělení konečného odběratele XXX vyplynulo, že žalobkyně této společnosti fakturovala zkušební jízdy. O každé provedené jízdě byl sepsán pracovníkem žalobkyně záznam podle požadavků XXX. Smluvní vztah tykající se provádění jízdních zkoušek existoval pouze mezi XXX a žalobkyní a tento smluvní vztah neřešil otázku vztahu ke třetím osobám, které budou fyzicky provádět jízdní zkoušky.

Bylo plně na žalobkyni, jakým způsobem zajistí osoby, které jízdny zkoušky budou provádět, případná reklamace nekvalitně provedených služeb by se řešila čistě mezi žalobkyní a [XX]. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nedoložila, jaké osoby zdanitelné plnění provedly, ani jak bylo zdanitelné plnění vypočteno. Žalobkyně k jednotlivým daňovým dokladům sice doložila smlouvu ze dne 28. 12. 2009, která obsahuje dohodu o zajištění dodávek jízdnych zkoušek mezi žalobkyní a [XX], dohodnutou cenu za ujetý km, či cenu [XX] za [XX] vícepráce

a administrativní práce, ale z předložených příloh k daňovým dokladům není zřejmé, že celková částka na daňových dokladech byla stanovena v souladu s touto smlouvou a odpovídá smluvené ceně jízdneho za km. Ani výpověď svědkyně E. S., bývalé jednatelky společnosti [XX], která měla být dle žalobkyně jedním z obchodních partnerů [XX] a [XX], a [XX], bratra [XX], který měl dle žalobkyně na starosti předmětnou agendu, tj. zkušební jízdy pro žalobkyni, neprokazují beze zbytku oprávněnost žalobkyní uplatňovaných nároků na odpočet daně. Dle žalovaného správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečně zdůvodnil, proč neprovedl výslech dalších osob, konkrétně [XX], [XX] a [XX], které jako další řidiče ve své svědecké výpovědi označil pan [XX] ve své výpovědi uvedl, že on a další dva řidiči prováděli testovací jízdy, za práci jim platil nějaký jeho příbuzný, aniž by měli uzavřenou jakoukoli smlouvu. [XX] tuto činnost nikomu nefakturoval a příjmy nepřiznával v přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Dle žalovaného by proto případné výsledky svědků [XX], [XX] a [XX] nemohly potvrdit skutečnost, že práce z faktur od obchodních korporací [XX] a [XX] byly uskutečněny právě tak, jak je na fakturách uvedeno, a faktury byly vystaveny dodavatelem na nich uvedeným. Žádná skutečnost zjištěná v průběhu daňového řízení totiž nenasvědčuje dostatečně tomu, že na zkušební jízdy byl ze strany [XX] [XX] najat některý z navržených svědků k provedení testovacích jízd vozů, jež byly následně fakturovány žalobkyni. V doplnění odvolání žalobkyně předložila jako důkazní prostředek písemná prohlášení pana [XX] a [XX], v nichž tito pánové prohlásili, že v roce 2010 řídili pro obchodní korporaci [XX] a v roce 2011 pro obchodní korporaci [XX] automobily [XX] jako testovací řidiči. K těmto čestným prohlášením žalobkyně přiložila listinu „Povinnost utajení“, kde se pánové [XX] a [XX] zavazují k dodržení mlčenlivosti o veškerých informacích, bezpečnostních opatřeních v obchodní korporaci [XX]. Žalovaný neuznal předložená prohlášení jako důkazní prostředek. Uvedl, že čestná prohlášení nelze sama o sobě považovat za důkazní prostředek v daňovém řízení, pokud v jeho průběhu nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by tato prohlášení podpořily. Dle žalovaného byly v daňovém řízení zjištěny takové skutečnosti, které jsou naopak s předloženými prohlášeními v rozporu. Jedná se zejména o skutečnosti, které vyplynuly ze svědecké výpovědi [XX]. Ten uvedl, že s obchodními korporacemi [XX] a [XX] nespolečně pracovala obchodní korporace [XX] ale pouze on jako fyzická osoba. Zároveň vypověděl, že pro něj jezdili tři řidiči, které vyplácel. Svědek neměl uzavřenu žádnou smlouvu

ani dohodu o pracovní činnosti s obchodní korporací [XX] či [XX] a takovou dohodu neměli uzavřenu ani jeho řidiči. Svědek [XX] také jasně uvedl, že on, ani jeho řidiči nikomu za uskutečněné jízdy nefakturovali, jezdili asi dvakrát nebo třikrát za týden a za každou jízdu dostával každý z nich kolem 2 000 Kč. Zdanitelná plnění od obchodní korporace [XX] a následně [XX] činila za kontrolované období však průměrně 250 000 Kč bez DPH. Z toho dle žalovaného vyplývá, že takový objem jízd s ohledem na výpověď [XX] nemohl on, ani jeho řidiči pro obchodní korporaci [XX] a [XX] vykonat. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobkyně, že bylo na správci daně, aby dostatečně prokázal

objektivní skutečnosti umožňující učinit závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o podvodném jednání. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth či rozsudek

ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD. Žalobkyní citované rozsudky SDEU týkající se podvodného jednání na DPH nejsou dle žalovaného na posuzovaný případ přílehlivé,

neboť v případě žalobkyně nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet daně to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, ale skutečnost, že neprokázala splnění hmotně právních podmínek uvedených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalovaný odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 4. 2014, č. j. 57 Af 10/2013-83.

6. V napadeném rozhodnutí č. j. 14863/17/5200-11431-712136 žalovaný ohledně plnění od obchodních korporací XX a XX argumentoval ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů obdobně. K neprovedení svědeckých výpovědí pana XX, XX a XX žalovaný uvedl, že tito pánové nemohli pro společnost XX a později pro XX provádět jízdní zkoušky jako zaměstnanci a nemohli pro ně pracovat ani jako OSVČ. Jednatelka společnosti XX a později XX paní XX opakovaně uvedla, že zajišťovali testovací jízdy na závodních okruzích, zatímco pan XX vypověděl, že jízdy prováděli dle předem určených tras po dálnicích i v běžném provozu směrem Tábor, České Budějovice, Praha a okolí. Rozpor ve výpovědích svědků XX a XX o spolupráci pana XX, XX a jeho řidičů se společností XX a XX vyvrací jejich věrohodnost a popírá tvrzení žalobkyně. Žalovaný souhlasil se závěrem správce daně, že provedení navržených svědeckých výsledků nemohlo potvrdit skutečnost, která byla v daňovém řízení řešena, neboť navržené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat, že práce z faktur od společnosti XX a XX z let 2010 a 2011 byly skutečně provedeny tak, jak je uvedeno na žalobkyní přeložených fakturách. Navržení svědci by nebyli schopni poskytnout relevantní informace pro danou věc již proto, že údajné testovací jízdy neprováděli

na závodních okruzích. Právě takovým způsobem totiž společnosti XX a XX dle slov tehdejší jednatelky XX, která pokyny k jízdám sama zadávala, měly tyto společnosti testovací jízdy zajišťovat. I bez ohledu XX a XX, neboť jim tuto práci měl zajišťovat pan XX, ten sám však nevěděl, kdo a na základě čeho mu měl prostřednictvím jeho příbuzného práci poskytovat. Společnost XX dle výpovědi pana XX nebyla dodavatelem společností XX a XX a žádná jiná dodavatelská společnost nebyla během XX testovací jízdy provádět, dle žalovaného je však vyloučeno, že by tak činili prostřednictvím XX a XX. K čestným prohlášením pánů XX a XX přiloženým k odvolání žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení byl údajný vztah mezi společností XX, XX pány XX jednoznačným a věrohodným způsobem neprokazují ani listiny nazvané „Povinnost utajení“, neboť nemají oporu v dalších důkazech, naopak jsou se zjištěnými skutečnostmi v rozporu.

7. K reklamnímu plnění od společnosti XX žalovaný v napadených rozhodnutích č. j. 9666/17/5300-22443-711513 a č. j. 14863/17/5200-11431-712136, konstatoval, že žalobkyně doložila osm fotografií, ze kterých je zřejmé, že na golfovém hřišti a v objektu klubovny byla instalována reklama XX servis centrum. Dále byla předložena

smlouva ze dne 1. 1. 2010, kterou žalobkyně uzavřela se společností [XX]. Žalobkyně se ve smlouvě mimo jiné zavázala k řádnému provádění díla, tj. provedení autokosmetické přípravy vozů zajištěných objednatelem [XX] a to výhradně autokosmetikou značky [XX]. Otázka reklamy ve smlouvě nijak řešena nebyla. Ve věci byl vyslechnut Ing. [XX], jednatel společnosti [XX] z jehož výpovědi vyplynulo, že žalobkyně je pro [XX] exkluzivním partnerem pro optickou přípravu vozů, a že je výhradním zástupcem [XX] Německý výrobce autokosmetiky nechal na uvážení společnosti [XX] jak bude reklamu jeho výrobků v České republice realizovat. Společnost [XX] dala žalobkyni souhlas k tomu, aby propagovala výrobky a služby [XX], náklady za realizaci reklamy [XX] a [XX] vydávala sama žalobkyně a od společnosti [XX] za to dostávala až 50 % slevy na nákup autokosmetiky, kterou při své činnosti používala, a další výhody, např. slevy na školení svých zaměstnanců. Správce daně dále ověřoval tvrzení zástupce žalobkyně, že firma [XX] je jmenovitý předchůdce žalobkyně, a zjistil, že žalobkyně nikdy nebyla pod tímto názvem zapsána v obchodním rejstříku. Žalovaný souhlasil se závěrem správce daně, že náklad vynaložený na reklamu nemá přímou souvislost s dosaženým příjmem žalobkyně, ale je příjmem vlastníka obchodní značky, jehož výrobky český zákazník nakoupí, pokud na něj reklama zapůsobí, případně se zvýší obrát zástupce této značky v České republice, tj. společnosti [XX]. Výpověď pana [XX] žalovaný nepovažoval za důkaz vyvracející pochybnosti správce daně, resp. prokazující vazbu mezi takto vynaloženými náklady a příjmy žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že reklama se týkala jiného subjektu, jehož značka byla propagována. Pokud jde o faktury přijaté od společnosti [XX], žalobkyně doložila smlouvu o spolupráci s touto obchodní společností ze dne 25. 1. 2010 a sešit, na jehož titulní straně byl text „[XX]“ a logo žalobkyně. Sešit obsahoval vyhodnocení projektu, tabulku s uskutečněnými akcemi, obrazovou dokumentaci projektu, vybrané články v médiích a reklamní materiály (rolo stojany, reklamní bannery z PVC, reklamní a propagační předměty, reklamní letáky a plakáty). Na reklamních materiálech byla zobrazena reklama na [XX]. Tato reklama byla i v různých časopisech mediálních partnerů Skutků naděje. Podle bodu 4. 1. 2 smlouvy měla být zajištěna reklamní prezentace během zápasů [XX] na jejich hřišti formou pronájmu reklamních ploch okolo hřiště o rozměru 6 x 1 m a podle bodu 4. 1. 3 na hřišti [XX] na hrudi hráčů. Podle bodu 4. 1. 4 měla být uskutečněna reklama během akce [XX] na tabuli [XX] a [XX]. Žalobkyně v průběhu daňového řízení doložila odkaz na webové stránky [XX], kde je vidět reklama na [XX] okolo hřiště týmu [XX] a odkaz na webové stránky [XX], na kterých je zachycena reklama [XX] na dresech hráčů [XX]. Žalovaný argumentoval obdobně jako v případě faktur přijatých od společnosti [XX]. Nerozporoval tvrzení žalobkyně, že propagace značky a výrobků [XX] má přímý vliv na jejich prodej. Přijatá zdanitelná plnění ale nesloužila k propagaci žalobkyně či její činnosti, ale k propagaci značky [XX]. Ekonomickou činností žalobkyně bylo poskytování služeb spočívajících v mytí vozů zákazníků. Pomocí vizuální podoby reklamy, za kterou vynakládala prostředky, žalobkyně nepropagovala sama sebe nebo jí nabízené služby, ale prezentovala autokosmetiku německého výrobce bez jakéhokoliv spojení na ekonomickou činnost žalobkyně. Z výpovědi a písemného vyjádření svědka [XX] vyplynulo, že obchodní korporace [XX] dodává výrobky značky [XX] dalším odběratelům, jednak jiným profesionálům v oboru čištění aut a jednak těm, kteří ji dále dodávají do maloobchodu. Obchodní korporace [XX] vybírá a školí v oboru čištění aut vhodné profesionály, kteří mohou nosit označení [XX]. Žalobkyně realizovala reklamu se souhlasem [XX] a jako kompenzaci dostávala slevu při nákupu autokosmetiky této značky a jiné výhody.

Výpověď pana [XX] a jeho písemné vyjádření předložené při výslechu dle žalovaného neprokázaly, že mezi přijatými zdanitelnými plněními představujícími propagaci značky [XX], resp. [XX] a uskutečňovanými zdanitelnými plněními v rámci ekonomické činnosti žalobkyně existuje přímá a bezprostřední vazba, resp., že náklady na reklamu mají přímou souvislost s dosaženými příjmy žalobkyně.

II. Žaloba

8. Ve vztahu k napadeným rozhodnutím č. j. 9666/17/5300-22443-711513 a č. j. 14863/17/5200-11431-712136, žalobkyně především namítala, že reklamní plnění, kterým propagovala značku XX je plně v souladu se Směrnicí, neboť tím sledovala legitimní cíl, kterým je podpora odbytu zboží značky XX. Propagace značky a autokosmetiky XX má bezpochyby vliv na prodej zboží této značky. Žalobkyně prostřednictvím aplikace zboží této značky realizuje nemalý díl svého zisku, a podpora značky XX je tak v jejím vlastním zájmu. Náklady na realizaci reklamy XX, a XX vydávala sama žalobkyně a od obchodní korporace XX, za to dostávala až 50 % slevu na nákup této autokosmetiky a další výhody, například slevy na školení svých zaměstnanců. Žalobkyně dovozovala, že náklady na tyto reklamní služby jsou součástí jejích obecných výdajů a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejích služeb, neboť vstupní materiál (autokosmetika) byl na základě provedené reklamy poskytovatelem poskytnut s 50 % slevou. Žalobkyně se v této souvislosti dovolávala judikatury SDEU a citovala z rozsudku ze dne 21. 2. 2013, Wolfram Becker, C-104/12.
9. Pokud jde o napadená rozhodnutí č. j. 9072/17/5300- 22443-711513 a č. j. 14863/17/5200-11431-712136, žalobkyně namítala, že jí byl zamítnut výslech tří svědků, kteří mohli vysvětlit, pro koho automobily při testovacích jízdách řídili, a svá tvrzení doložit, zejména písemným poučením ze strany zadavatele práce, společnosti [XX] či [XX]. Vzhledem k tomu, že správce daně odmítl svědky vyslechnout, nezbylo žalobkyni než požádat pana [XX] a [XX] o čestná prohlášení k rozhodným skutečnostem. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích zcela pominul listiny přiložené k těmto čestným prohlášením, které dosvědčují vztah mezi pány [XX] a [XX] a zadavatelem díla, společností [XX] i [XX]. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Navrhla-li žalobkyně důkaz výsledkem svědků, nemůže jej správce daně odmítnout s odůvodněním, že tyto osoby nebyly přímými účastníky prověřovaného obchodního vztahu žalobkyně. I přesto by tito svědci mohli mít povědomost o skutečnostech rozhodných pro danou věc. S ohledem na fakt, že pánové [XX] a [XX] by ve své výpovědi mohli označit konkrétní řidiče, konkrétní mechanismus spolupráce a další rozhodné skutečnosti, jedná se v případě zamítnutí výpovědi svědků [XX] a [XX] neodůvodněný zásah správce daně do garantovaných práv žalobkyně. Obdobný názor zastává i Ústavní soud v řadě svých nálezů, v nichž podrobně vyložil pojem tzv. opomenutých důkazů. Žalobkyně v této souvislosti citovala z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 Sb. NÚ 455.

10. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. j. 9072/17/5300-22443-711513 žalobkyně dále zdůrazňovala, že jednala v dobré víře. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že by měla indicie odůvodňující podezření, že ze strany [REDACTED] došlo k nějakým nesrovnalostem. Stejně tak nebylo prokázáno, že by postupovala v rozporu se zákonnou úpravou či v rozporu s péčí řádného hospodáře. Zkušební vozy byly vždy převzaty objednavatelem a ten také kontroloval nájezd kilometrů za účelem vyhodnocování kvality vyrobených vozů. Žádný z předaných vozů nebyl objednavatelem, tj. automobilkou [REDACTED] reklamován z důvodu nenajetých kilometrů. Tato skutečnost sama o sobě svědčí o tom, že žalobkyně neměla žádné indicie, které by poukazovaly na možnost daňového podvodu, protože objednaná práce byla vždy dodána, překontrolována objednavatelem a následně objednavatelem také řádně uhrazena. Z výpovědi bývalé jednatelky společnosti [REDACTED] vyplynulo, že služba zajišťování řidičů, resp. nájezd předepsaných kilometrů, poskytnuta byla, a to formou subdodávky. Z výpovědi svědka [REDACTED] vyplynulo, že práci pro společnost [REDACTED] vykonával a dostával za ni zaplacení. Zřejmě se jednalo o výplatu tzv. „na ruku“, případně „práci na černo“. O tom ale žalobkyně nevěděla, naopak služba jí byla vždy předána v požadovaných parametrech a tyto parametry byly jejím odběratelem, tj. automobilkou Škoda Auto, a.s. vždy překontrolovány, odsouhlaseny a proplaceny. Žalobkyně v této souvislosti odkázal na rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, Mahagében a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že rozsudky SDEU týkající se podvodného jednání na DPH nejsou na její případ příslušné, protože důvodem neuznání nároku na odpočet daně nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, ale skutečnost, že neprokázala splnění hmotně právních podmínek § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně se v této souvislosti dovolávala zásady daňové neutrality dle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě především odkázal na obsah napadených rozhodnutí. K nákladům vynaloženým na propagaci autokosmetiky značky [REDACTED] konstatoval, že vztah mezi příjmy a výdaji nebo souvislost mezi náklady a získáváním příjmů je nutné posuzovat z daňového hlediska. To, že žalobkyně ze svého subjektivního pohledu vidí ekonomickou souvislost mezi propagací značky [REDACTED], používáním výrobků značky va svým podnikám, ještě nutně neznamená, že jí vynaložené výdaje na propagaci této značky budou moci být posouzeny jako daňově uznatelné. Žalovaný trval na závěru, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, ani podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebyla prokázána přímá a bezprostřední vazba mezi zdanitelnými plněními přijatými žalobkyní a zdanitelnými plněními žalobkyní uskutečněnými, ani nebyla prokázána přímá a bezprostřední vazba mezi vynaloženými náklady na reklamu a dosažením, zajištěním a udržetím příjmů žalobkyně. Posláním reklamy je přesvědčit zákazníka, aby se obrátil se zakázkou právě na žalobkyni, a je tedy nezbytné, aby z reklamy bylo možné přímo dovodit souvislost s žalobkyní, neboť pouze tak může reklama k žalobkyni přilákat vyšší počet potencionálních zájemců o jí nabízenou službu (v daném případě mytí vozů). Pouze mezi takovou reklamou a zdanitelnými plněními uskutečněnými při podnikání může existovat

přímý a bezprostřední vztah, pouze taková reklama je způsobilá se pozitivně projevit v příjmech žalobkyně. Reklama v posuzované věci však nesloužila k propagaci žalobkyně, ale k propagaci značky XXX. Provedená reklama obsahovala pouze logo autokosmetiky značky XXX bez odkazu na žalobkyni. Vzhledem k tomu, že ekonomická činnost žalobkyně nespočívala v prodeji výrobků této značky jako takových, ale v mytí vozů zákazníkům, nelze z realizované reklamy přímo dovodit souvislost

s žalobkyní, ani s její ekonomickou činností. Reklama propagující pouze značku autokosmetiky není reklamou na konkrétního poskytovatele mytí vozů, který tuto autokosmetiku používá. Takovou reklamu si lze spojit pouze s výrobcem této značky, případně s mnoha dalšími subjekty, kteří mají zboží značky XXX ve svém sortimentu. Žalovaný nepopřel, že investice žalobkyně do reklamy značky XXX mohla být následována poskytnutím slevy na výrobky značky XXX od distributora této značky, korporace XXX, případně poskytnutím dalších výhod, například slevy na školení zaměstnanců žalobkyně. Dle žalovaného se jedná o obchodní taktiku na bázi reciprocit, která mohla přinést žalobkyni finanční výhody při nákupu výrobků značky XXX. Podstatné v posuzované věci však není, zda žalobkyně prokázala,

že náklady na reklamu mají způsobilost projevit se pozitivně v jejích výdajích, ale zda je reklama způsobilá projevit se pozitivně v jejích příjmech, nebo zda existuje přímá souvislost přijatých zdanitelných plnění (propagace značky XXX) s plněními žalobkyně na výstupu. Vlastníkem obchodní značky XXX byla německá korporace a výhradním distributorem této značky v České republice byla korporace XXX. V souvislosti s žalobkyní financovanou reklamou značky XXX mohly výrobky této značky generovat zdanitelná plnění,

ale platby za nákup výrobků značky XXX nutně získával vlastník obchodní značky, případně výhradní distributor výrobků této značky v České republice. Závěrem žalovaný konstatoval,

že SDEU ve své judikatuře umožňuje přiznat nárok na odpočet osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných (režijních) výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Tento závěr SDEU ale nelze na posuzovaný případ aplikovat, neboť dotčené služby (zdanitelná plnění na vstupu - propagace značky XXX) nelze považovat za součást obecných výdajů žalobkyně ve smyslu judikatury SDEU, a to zejména vzhledem k jejich předmětu (investice do cizího majetku - propagace cizí značky).

IV. Ústní jednání ve věci

12. Ve věci proběhlo dne 27. 3. 2019 ústní jednání, při kterém žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobkyně doplnil, že v průběhu daňového řízení se nepodařilo vyslechnout jednatele XXX, zástupce žalobkyně přitom z trestního spisu sp. zn. 46 T 5/2015 vedeného u Krajského soudu v Brně zjistil, že pan XXX je ukrýván Policií z důvodů zapojení ve věci mezinárodních únosů. Zástupkyně žalovaného konstatovala, že o předvolání a následné předvedení tohoto svědka se správce daně v průběhu daňového řízení neúspěšně pokusil, jeho možnosti, jak se domoci svědecké výpovědi však nejsou

neomezené. Návrh žalobkyně na doplnění dokazování sdělením správce daně ze dne 18. 2. 2019 týkajícím se zdaňovacího období roku 2012 a sdělením správce daně ze dne 12. 2. 2019 týkajícím se zdaňovacího období roku 2013, soud zamítl, neboť šlo o jiná zdaňovací období i jiný subdodavatelský subjekt. Soud neprováděl ani žalobkyní rovněž navržené výsledky pánů [REDACTED] a [REDACTED], neboť to pro posouzení důvodnosti žaloby pokládal za nadbytečné, jak bude podrobně rozvedeno níže.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V. a) Náklady vynaložené na propagaci značky a výrobků SONAX

14. Ohledně nákladů vynaložených na reklamní plnění od společností ERBIA a EURO na propagaci značky a výrobků XX soud odkazuje na odůvodnění této námítky v napadených rozhodnutích č. j. 9666/17/5300-22443-711513 a č. j. 14863/17/5200-11431-712136, s nímž se plně ztotožnil. I zdejší soud dospěl k závěru, že nebyla prokázána přímá a bezprostřední vazba mezi zdanitelnými plněními přijatými žalobkyní a zdanitelnými plněními žalobkyní uskutečněnými, ani nebyla prokázána přímá a bezprostřední vazba mezi vynaloženými náklady na reklamu a dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobkyně. Reklama v posuzované věci totiž nesloužila k propagaci žalobkyně, ale k propagaci značky [REDACTED]. Provedená reklama obsahovala pouze logo autokosmetiky značky [REDACTED] bez odkazu na žalobkyni. Vzhledem k tomu, že ekonomická činnost žalobkyně nespočívala v prodeji výrobků této značky jako takových, ale v mytí vozů zákazníkům, nelze z realizované reklamy přímo dovodit souvislost s žalobkyní, ani s její ekonomickou činností.
15. K argumentaci judikaturou SDEU krajský soud uvádí následující. Společný systém daně z přidané hodnoty stojí na principu, že daň je vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 10. 2007, Navicon SA, C-97/06). Tento základní princip je dále rozpracován a konkretizován v jednotlivých ustanoveních Směrnice, z nichž vychází i česká právní úprava. Ve vztahu k DPH ze služeb je základní pravidlo obsaženo v čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice, podle kterého je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Tomuto ustanovení odpovídá § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

16. Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že cílem režimu odpočtů stanoveného Směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. 3. 2012, Klub, C-153/11, a ze dne 4. 10. 2012, PIGI, C-550/11).
17. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle SDEU v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. 6. 2000, Midland Bank, C-98/98, a ze dne 22. 2. 2001, Abbey National, C-408/98).
18. Nárok na odpočet je však rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají podle SDEU přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz žalobkyní citovaný rozsudek ze dne 21. 2. 2013, Becker, C-104/12).
19. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky SDEU ze dne 29. 10. 2009, SKF, C-29/08, ze dne 16. 2. 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, a ze dne 30. 5. 2013, X, C-651/11).
20. Argumentaci, že reklamní služby přijaté od společností ERBIA a EURO měly ve vztahu k celkové ekonomické činnosti žalobkyně charakter režijních nákladů, však nelze přisvědčit. Pojem „režijní náklady“ nemá právní definici, ale jedná se o pojem z oblasti ekonomie. Jako režijní (nepřímé) náklady se označují náklady, které zpravidla souvisejí s podpůrnými procesy organizace a které nelze přiřadit ke konkrétnímu výstupu její ekonomické činnosti (například ke konkrétnímu zboží či službě). Vzhledem k tomu, že z realizované reklamy nelze přímo dovodit souvislost s ekonomickou činností žalobkyně (mytí vozů zákazníků), nelze výdaje za ni vynaložené považovat za součást režijních nákladů žalobkyně.

V. b) Neprovedení dalších důkazů navrhovaných žalobkyní

21. Druhá žalobní námitka žalobkyně se týkala neprovedení výsledku navrhovaných svědků. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i

přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokážou, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43).

22. Žalobkyně v žalobě napadla neprovedení výsledku svědků [XX], [XX] a [XX], přestože důkaz jejich svědeckou výpovědí navrhla již v průběhu daňového řízení správcí daně. Krajský soud však v této souvislosti považuje za rozhodující závěr správce daně, resp. žalovaného, že dosud provedené důkazy přinesly rozpory tak závažné, že by je další dokazování nemohlo odstranit. V tomto ohledu lze poznamenat, že pokud jednatelka obchodních korporací [XX] a [XX], která měla dle svého tvrzení testovací jízdy subdodavatelsky zajišťovat, vypovídala v zásadních věcech jinak než pan [XX], který měl spolu s dalšími dvěma řidiči testovací jízdy fakticky provést, mohli by další svědci pouze potvrdit jednu z verzí, či spíše přinést další, novou. Nemohlo by však dojít ke spolehlivému zjištění průběhu událostí, neboť každá ze svědeckých výpovědí osob ve stejném postavení má v zásadě stejnou váhu. [XX] i [XX] ve svých čestných prohlášeních tvrdili, že pro obchodní korporace [XX] a [XX] řídili v roce 2010 a 2011 jako testovací řidiči, což je v rozporu s tím, co uvedla ve svědecké výpovědi paní [XX], jednatelka uvedených společností, která tvrdila, že testovací jízdy zajišťovala na základě smluv s dalšími právníky osobami, že by obchodní korporace [XX] a [XX] při zajišťování testovacích jízd spolupracovala s OSVČ pak výslovně vyloučila. Čestná prohlášení pánů [XX] a [XX] jsou ale v rozporu i s tím, co ve své svědecké výpovědi uvedl pan [XX]. Ten tvrdil, že práci mu zprostředkoval jeho příbuzný [XX], který ho také vyplácel, stejně jako další dva řidiče (pana [XX] a [XX]). [XX] také uvedl, že on ani další dva řidiči práci nikomu nefakturovali. Dle krajského soudu proto nelze očekávat, že by výslech pánů [XX] a [XX] rozhodné skutečnosti bez důvodných pochybností objasnil.
23. Zdůvodnění správce daně, resp. žalovaného, proč neprovedl všechny důkazy, jež žalobkyně navrhovala, je proto správné a zcela postačující. Výsledky dalších osob by nemohly odstranit otázky, které se nad doposud zjištěným skutkovým stavem vznášely. Správce daně, resp. žalovaný tedy nebránil žalobkyni v prokázání jejích tvrzení, neboť navrhané (a neprovedené) důkazy nemohly verzi událostí uváděnou žalobkyní spolehlivě potvrdit.
24. Pokud jde o listiny nazvané „Povinnost utajení“, žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 14863/17/5200-11431-712136 uvedl, že spojitost mezi osobami pana [XX] a [XX] a dodavatelskými společnostmi [XX] a [XX] jednoznačným a věrohodným způsobem neprokazují ani tyto žalobkyni k odvolání přiložené listiny, neboť nemají oporu v dalších důkazech, naopak jsou se zjištěnými skutečnostmi v rozporu. Takové zdůvodnění považuje zdejší soud ve světle toho, co bylo uvedeno shora, za plně postačující. Nelze tedy hovořit o opomenutém důkazu. Napadené rozhodnutí č. j. 9072/17/5300- 22443-711513 takto výslovné hodnocení listin „Povinnost utajení“ sice neobsahuje, ale i z něho lze dle zdejšího

soudu dovodit, že žalovaný k odvolání přiložené listiny hodnotil tak, že skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení jsou s předloženými listinami v rozporu.

V. c) *Otázka daňové neutrality*

25. Postup a hodnocení posuzované věci správcem daně (potažmo žalovaným) se opírá o kontinuální a dlouhodobou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, která vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015-32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017-39).
26. V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, Nejvyšší správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že *„daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“* V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že *„od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.“*
27. Nejvyšší správní soud v řadě rozsudků upřesňuje, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. rozsudek ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014-43 či ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36).
28. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených Směrnicí. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom 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 postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani,

příčemž 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. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně (srov. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Alex Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03).

29. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35). V citovaných rozsudcích se Nejvyšší správní soud zabýval i rozsudky SDEU, které se dotýkají řešení problematiky. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předtím, než lze vůbec vést úvahy o podvodu na DPH, musí být postaveno najisto, zda zdanitelné plnění opravdu uskutečnil dodavatel uvedený na daňovém dokladu či nikoliv.
30. Velmi výstižně je oddělení důvodů vedoucích k nepřiznání odpočtu daně popsáno v bodu 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, ve kterém stanovil, že *„je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu)].“* „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

31. Krajský soud tedy zastává názor, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani.

VI. Závěrečné posouzení a náklady řízení

32. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
33. Námitkou neprovedení výsledku pana P. P. (jednatele BWR Company) správcem daně, kterou žalobkyně neuplatnila v žalobě, ale poprvé ji vznesl zástupce žalobkyně až při ústním jednání ve věci, se soud s ohledem na § 72 odst. 1 s. ř. s. zabývat nemohl. Žalobu lze podat
či platně rozšířit do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem. O koncentraci řízení byl zástupce žalobkyně poučen.
34. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec dne 27. března 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu