



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobkyně: **ANLI, spol. s r.o.**, IČO 60709669
sídlem Kvítková 6965, 760 01 Zlín
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o.,
jednající Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2016, č. j. 17237/16/5300-21443-710979

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944355/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2009 ve výši 19.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.800 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944359/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2009 ve výši 19.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.800 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944362/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2009 ve výši 19.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.800 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944366/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2009 ve výši 19.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.800 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944381/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010 ve výši 20.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944383/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2010 ve výši 20.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944388/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2010 ve výši 20.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944391/14/3301-51521-702877, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 20.000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.000 Kč.
2. Předmětné dodatečné platební výměry byly odůvodněny zprávou o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2014, č. j. 1923358/14/3301-61562-702759. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl mj. k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarované dodavatele reklamních služeb (HUST, s.r.o. – dále též „HUST“ - v roce 2009 ve výši 400.000 Kč a DPH 76.000 Kč, a Carenex Plus, s.r.o. – dále též „CARENEX“ či „CARENEX Plus“ - v roce 2010 ve výši 400.000 Kč a DPH 80.000 Kč) a v roce 2010 také částečně prokázat rozsah a uskutečnění deklarovaného plnění. Z těchto důvodů nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť jej měla uplatnit v rozporu s § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval shodně, a proto odvolání zamítl.

3. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda správci daně postupovali správně, pokud dospěli k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno zejména ve vztahu k deklarovaným dodavatelům.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně svými námitkami rozporovala závěry týkající se neprokázání deklarovaných dodavatelů. Pripustila, že v řízení nesprávně popsala způsob zadávání reklamy, nicméně reklama byla fakticky realizována a tato realizace byla důkazními prostředky jednoznačně doložena.
5. Reklama měla být domluvena ústně s panem H., ten realizaci podložil i smlouvami, které žalobkyně podepsala, aby byla formálně prokazatelná i pro správce daně. Žalobkyni nezajímala formální stránka věci, tedy kvalita smluvního ujednání, ale skutečnost, kde budou loga umístěna, což domlouvala s panem H. ústně a hlavně samotná realizace této reklamy, neboť reklama na rallye je velmi účinná, během několika dní osloví desetitisíce diváků. Navíc je tato reklama vysílána v motoristických pořadech na stanici ČT SPORT, kde ji vidí další desetitisíce televizních diváků. Dosah takové reklamy je nezpochybnitelný. Za obdobné reklamy na fotbalových a zimních stadionech se platí obdobné částky, přitom jejich dosah je značně omezený.
6. V roce 2009 se jednalo o pět vícedenních závodů rallye a pouze o dva jednodenní závody ve sprintrallye (sprintrallye je název pouze pro jednodenní rallye, ostatní závody rallye probíhají dva, častěji až tři dny), v roce 2010 byl počet závodů ještě mnohem četnější. Nelze tedy souhlasit se žalovaným, že reklama nebyla efektivní.
7. Žalovaný dále žádným způsobem nezkoumal, zda reklama měla pro žalobkyni ekonomický přínos. Na základě této reklamy získala žalobkyně v následujících letech další klienty: Podravka, se sídlem Dolní Lhota a s obratem za skladovací služby cca Kč 50.000 měsíčně, dále Glass service, se sídlem Vsetín a obratem 45.000 Kč měsíčně a Svármetal, se sídlem Skotnice a obratem 48.000 Kč měsíčně. Avšak efekt reklamy může spočívat i ve skutečnosti, že si subjekt udržel na základě této reklamy zákazníky stávající.
8. Na základě doporučení pana N. poptávala žalobkyně v roce 2009 realizaci reklamy po panu H., neboť ten vlastní ve zlínském regionu největší množství vozů, které absolvují závody rallye. Pan O. H. žalobkyni sdělil, že velkou část reklamní plochy na svých vozech přeprodal svým dalším společnostem, takže reklama mu bude fakturována přes další společnosti. Žalobkyně byla ubezpečena, že vše bude v pořádku, že tyto reklamní společnosti pan H. sám osobně touto činností pověřil a že vše bude dokumentováno tak, jak je nutné k tomu, aby si reklamu, resp. její faktickou realizaci, mohla žalobkyně řádně ověřit.
9. Vlastní realizace reklamy proběhla tak, že pan H. donesl žalobkyni vždy osobně již jednatelem T. podepsané smlouvy na reklamu (podpis pana T. je pravý) s tím, že nechce ještě obtěžovat žalobkyni cestou do Prahy, když už ji nemohl poskytnout reklamu napřímo. Následně pak vyrobil a nalepil reklamu na své vozy, neboť pan H. měl od žalobkyně převzaty podklady pro výrobu této reklamy. Stejně tak nosil pan H. žalobkyni všechny faktury a materiály prokazující, že reklama fakticky proběhla. Tyto materiály si bezprostředně po závodech žalobkyně kontrolovala, někdy se závodů sama

coby divák zúčastnila a reklamu vizuálně kontrolovala. Žalobkyně nemohla žádným způsobem předpokládat a ani nedisponovala prostředky, kterými by si mohla ověřit, že další subjekty, které se tohoto poskytování reklamy účastnily, nemají v pořádku uspořádány své vzájemné vztahy a neplní si své povinnosti vůči správci daně. Žalobkyně byla osobně panem H. požádána, aby reklama byla fakturována přes tyto subjekty vzhledem k tomu, že již nemá na vozech své vlastní místo, neboť velkou část reklamní plochy prodal obchodní korporaci HUST a Carenex plus. Taková žádost zněla logicky, takže nemohla způsobit u žalobkyně žádné pochybnosti o způsobu provedení reklamy. Vše totiž bylo zaštitěno osobou pana H., který působil na trhu reklamy dlouhodobě a doposud i důvěryhodně.

10. Žalobkyně nakoupila všechny reklamní služby, jejichž faktické provedení je v dané situaci nezpochybnitelné, v dobré víře, že všechna plnění jsou v pořádku, neboť neměla a ani nemohla mít nejmenší podezření, že by tato plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany dodavatelů. Jejich provedení, fakturace a zdokumentování proběhly naprosto totožným způsobem jako v předešlých letech, navíc byly předány totožnou osobou [k tomu žalobkyně uvedla odkaz na § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), dále na § 177 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a jeho komentáře].
11. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost důkazních prostředků. Lze se jen stěží ztotožnit s názorem uvedeným v citovaných rozhodnutích, že pouhé důvodné podezření, či nekontaktnost dodavatele by bylo prokázáním skutečnosti vyvracející cokoliv. Aby bylo možno konstatovat o nějaké skutečnosti, že byla prokázána, nemohou být o prokázané skutečnosti pochybnosti, nemohou existovat možnosti, které by připouštěly, že situace nastala jinak. Důvodné podezření nevylučuje skutečnost, že situace nastala jinak, nekontaktnost dodavatele rovněž není prokázáním, neboť připouští několik alternativ skutkové podstaty daného případu. Ostatně stejnou optikou je nahlíženo správcem daně i na prokázání skutečností daňovým subjektem. Nelze tedy přijmout tvrzení žalovaného, že na základě toho, že neměly řádně uzavřeny mezi sebou smlouvy společnosti HUST a Carenex a O. H., neunesla žalobkyně své důkazní břemeno, k tomu blíže rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 1. 2015, č. j. 61/2013.
12. Ve věci reklamy poskytnuté společností HUST byl klíčovým důkazem výslech svědka pana M. Sám jednatel této firmy jasně při svém výslechu uvedl, že jej jako ředitel řídil. Tuto skutečnost žalovaný však záměrně upozadil. Úroveň znalostí svědka K. byla natolik nízká, že ani patrně nevěděl, co je to plná moc, ale s určitostí, jak již bylo uvedeno výše, potvrdil své řízení panem M. Výslech svědka pana M. však správce daně neprovedl i přesto, že měl na něj telefonický kontakt a několikrát se s ním dle vyjádření správce daně telefonicky spojil. U jednoho tohoto telefonického rozhovoru byl přítomen i zástupce žalobkyně, když marně čekal u správce daně na provedení jeho výslechu.
13. Způsob zadávání reklamy popsala žalobkyně správně v odvolání. Reklama byla zadána u vlastníka vozidel, což není ničím neobvyklým. Jak dále si uspořádal vztahy vlastník vozidla s dalšími subjekty, přes které žalobkyni reklamu přeúčtoval, je věcí, která jí nemůže jít k tíži. Žalobkyně si řádně kontrolovala všechna nasmlouvaná plnění pomocí

videodokumentace a motoristických pořadů vysílaných na ČT SPORT, vzhledem ke značnému počtu závodů, si pak osobně reklamu kontrolovala z ekonomických důvodů pouze u regionálních závodů. Úvaha žalovaného o absenci kontroly tak naprosto postrádá logický základ.

14. Přínosem reklamy formou navýšení obrátu se vůbec nezabýval sám žalovaný, nikoliv žalobkyně. Rovněž pro uznatelnost tohoto nákladu není nutné obrát navýšit, ale stačí i udržet. Propagace samotného loga je dle ustálené judikatury soudů pro uznání daňového výdaje naprosto postačující, není nutné, aby ještě propagace loga obsahovala další upřesnění. Takže způsob provedení reklamy se žádným způsobem nelišil od reklam v televizních přenosech či na jiných akcích. Poskytnutí reklamy pro daňový subjekt a pro společnost HUST a skutečnost, že zná R. M., potvrdil i ve svém písemném prohlášení O. H. jeho pravost byla potvrzena i v rámci výsledku svědka, kdy pravost svého podpisu na prohlášení nevyvrátil.
15. V rámci výsledku potvrdil O. H. i skutečnost, že dokumentaci k jednotlivým závodům předával společnosti Carenex, což sám žalovaný konstatuje na straně 15 napadeného rozhodnutí, nicméně na straně 21 však tvrdí, že nebylo osvědčeno, kdo dokumentaci pro Carenex vyrobil. Ostatně i tato skutečnost je v dané věci irelevantní, reklama byla fakticky realizována, byla fakturována společností HUST, resp. Carenex a jiná fakturace nebyla prokázána, pouze byla prokázána pochybení mezi O. H. a společnostmi, které tuto reklamu fakturovaly. Každý, kdo reklamu fakturuje, ji ještě nemusí fakticky uskutečnit, může ji pouze nakoupit a dále přeprodat.
16. Vzhledem k tomu, že reklama fakticky na vozech O. H. umístěna byla a že ji žalobkyni pan H. sám nefakturoval přímo, ale fakturovaly ji jiné subjekty, zcela jasně ukazuje na to, že O. H. ve snaze nepřiznat své příjmy z reklamy sám porušil své povinnosti, nikoliv daňový subjekt. Není možno přijmout myšlenku, že v případě takových částek by si majitel vozu nekontroloval, či reklamu veze a zda ji má řádně zaplacenou.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž k námitce žalobkyně s poukazem na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že prvostupňový správce daně postupoval v souladu se zákonem, přičemž k porušení zákonných ustanovení ani práv žalobkyně nedošlo. Správce daně legálním procesním postupem získal důkazy, které jednoznačně zpochybnilly tvrzení žalobkyně, že údajní dodavatelé – společnosti HUST a Carenex, deklarované reklamní služby uskutečnily a vycházel jak z důkazních prostředků poskytnutých žalobkyní, tak z důkazů získaných vlastní činností a tyto důkazy poté zhodnotil ve vzájemných souvislostech a dospěl na jejich základě k výsledku, který žalobkyně napadla odvoláním. Ze zprávy o daňové kontrole je taktéž zřejmé, že správce daně prokázal skutečnosti ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když uvedl všechny skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost a správnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, který byl s těmito skutečnostmi řádně obeznámen. Dále je ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, že správce daně v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotil důkazní prostředky podle své úvahy, to znamená, že hodnotil při svém rozhodování veškeré důkazní prostředky jednotlivě a všechny důkazy

v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V průběhu daňového řízení správce daně dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně s cílem přiblížit se pravdivě zjištěnému skutkovému stavu a stanovit správnou daňovou povinnost v daňové kontrole posuzoval důkazní prostředky předložené žalobkyní a současně sám aktivně důkazní prostředky vyhledával.

18. V rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 61/2013-74 ze dne 5. 1. 2015 byl rozhodován spor ve věci neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a soud dospěl k závěru, že není myslitelné, aby správce daně neuznal odpočet daně bez dalšího jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, co on sám tvrdí, ale že jiné subjekty, které např. subdodavatelsky plnění realizovaly, nemají mezi sebou uzavřeny řádné smlouvy. Tento rozsudek na projednávaný případ nedopadá. Žalobkyní předložené důkazní prostředky byly správcem daně zpochybněny (viz bod [47] a [74] napadeného rozhodnutí) a žalobkyně svá tvrzení neprokázala, a to jak v oblasti prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, tak u části plnění i samotného uskutečnění těchto plnění.

IV. Procesní podání žalobkyně ze dne 3. 1. 2017

19. Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného mj. uvedla, že předložila žalovanému plnou moc, kterou pan K. zplnomocnil k jednání R. M., rovněž uvedl ve svědecké výpovědi, že byl pan M. ředitelem, že byl jeho nadřízený a řídil jej. Správce daně telefonicky pana M. několikrát kontaktoval, je tedy s podivem, že nebylo možno jej předvést prostřednictvím PČR k výslechu. Zástupce žalobkyně se několikrát bezvýsledně těchto pokusů sám účastnil a byl správcem daně vždy ubezpečen, že ten má na něj telefonický kontakt a že jej k výpovědi dostane, resp. nechá předvést. To, že se tak nestalo, může jít pouze k tíži žalovanému, neboť skutkový stav nezjistil dostatečně spolehlivě.
20. Z. T. ve své svědecké výpovědi potvrdil dodání reklamy přes společnost Carenex plus. Dále uvedla, že není možné, aby celá svědecká výpověď byla automaticky považována za nevěrohodnou v situaci, kdy si svědek nepamatuje pouze některé podrobnosti, ale v jiných vypovídá naprosto přesně. Nelze rovněž považovat automaticky celou svědeckou výpověď za důkazní prostředek s „nízkou důkazní hodnotou“ jenom proto, že tato výpověď je nevěrohodná či rozporuplná pouze v její malé části, či že si odporují jenom některá vyjádření svědka. Svědeckou výpověď je sice nutno vnímat jako celek, ale rovněž i každou informaci v ní sdělenou je nutno vnímat zároveň i samostatně, aby došlo ke správnému zjištění materiálního stavu věci, neboť nelze vycházet pouze ze stavu formálního, byť by byl v souladu s přesvědčením správce daně, avšak nikoliv se stavem skutečným, jak se stalo v právě projednávané věci.
21. Žalovaný nemůže ze svědecké výpovědi extrahovat pouze to, co mu zapadá do jeho představy o skutkovém stavu věci a ostatní skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně s odvoláním na nevěrohodnost a nekonkrétnost ignorovat. Takový postup je v rozporu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
22. Jednatel společnosti, pan L. Z., znal dlouho pana I. N., který mu opravoval ve firmě vozový park včetně výměn pneumatik. Posledně jmenovaný se sám velmi aktivně v letech

2000 až 2013 účastnil coby spolujezdec závodů rallye (<http://www.ewrc-results.com/coprofile.php?p=4014>) a tento i nabídl žalobkyni reklamu na rallye s tím, že bude umístěna na vozidlech pana O. H., který je ve Zlíně velmi známou osobností, zejména jako majitel stáje, která pronajímá a připravuje závodní speciály pro jednotlivé závody. V osobu pana N. a pana H. vkládala žalobkyně velkou důvěru, neboť v rallye oba působili opravdu dlouhou dobu, a proto se na doporučení pana N. obrátila žalobkyně na pana H. s prosbou o realizaci účinné reklamní kampaně v rámci celého roku 2009 a 2010. Byla dohodnuta celková částka na sezónu ve výši 400.000 Kč plus DPH s tím, že bude rozdělena na čtyři dílčí plnění, to znamená, že bude fakturována postupně ve čtyřech dílech po 100.000 Kč plus DPH. Po dohodě o platebních podmínkách pan H. informoval žalobkyni, že je již plocha na všech jeho vozech prodána společností, které za něj budou reklamu fakturovat, takže je nutno dohodnutou smlouvu uzavřít přímo s nimi, neboť sám již volnou plochu nemá. V této souvislosti uvedl žalobkyni pan H. společnost HUST v roce 2009 a Carenex plus v roce 2010 s tím, že předá kontakt na žalobkyni lidem z obou společností. Žalobkyně tak neměla nejmenší důvod pochybovat o společnosti HUST a Carenex plus, neboť jí tyto společnosti pro realizaci reklamy zařídil přímo pan H. a když jí od nich i přinášel všechny materiály prokazující faktickou realizaci reklamy včetně faktur. Je třeba si uvědomit, že reklama, resp. její realizace byla vždy řádně zdokumentována, že vše bylo organizováno a zaštitěno osobou pana H., který reklamu pak na svých vozech fyzicky realizoval, takže nebylo nutno si cokoliv ohledně uvedených společností ověřovat.

23. V roce 2009 a 2010 nevěděl ani správce daně nic o tom, že by v rámci reklamy na rallye docházelo k podvodům na DPH u prostředních článků řetězců, ostatně v těchto letech neměl ani nikdo jiný o takových skutečnostech nejmenší ponětí. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně reklamu řádně dohodla s panem H., ten jí její realizaci slíbil prostřednictvím jeho spřátelených společností, žalobkyně tedy neměla nejmenší důvod panu H. nevěřit. Částka 400.000 Kč za rok není v žádném případě nijak enormní sumou vynaloženou na reklamu, nelze tedy ani tvrdit, což se snaží předeštit žalovaný, že při vynaložení takové částky si měla žalobkyně počínat obezřetněji. Jak již bylo uvedeno výše, v době, kdy k realizaci reklamy došlo, neměl nikdo nejmenší důvod pochybovat o subjektech, které ji poskytují, navíc za situace, kdy byly doporučeny známou osobností, resp. dvěma známými osobnostmi pohybujícími si dlouhodobě v oblasti rallye. Žalobkyně tedy postupovala v dobré víře. Dodávku reklamy pro Carenex plus potvrdil ve svědecké výpovědi i pan O. H., který uvedl, že poskytl pro Carenex plus reklamní plochu pro třetí osoby. Je lhostejno, co bylo uvedeno ve smlouvách mezi firmami Carenex a O. H., neboť samotnému žalovanému je z jeho činnosti dobře známo, že pan O. H. reklamu v podobě loga či jiné propagace společnosti Carenex plus na svých vozech nikdy nevezl, musela tedy smlouva, byť chybně formulovaná, mezi společnostmi Carenex plus a O. H. býti právě tím dokumentem, na jehož základě mohla společnost Carenex plus umísťovat na vozy pana H. loga třetích osob, tedy i logo žalobkyně.

V. Procesní podání žalovaného ze dne 7. 4. 2017

24. Žalovaný v doplňujícím procesním podání uvedl, že v dané věci nebylo zjištěno, že by obchodovaná plnění byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 111/2009 ze dne 21. 4. 2010,

který zde s odkazem na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie jako podvod na dani z přidané hodnoty vymezuje takové „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“ Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný žalobkyní nebyl vyloučen v souvislosti s podvodem na dani z přidané hodnoty, výhradním důvodem jeho neuznání byl závěr o tom, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle ust. § 73 zákona dani z přidané hodnoty, neboť neunesla důkazní břemeno o tom, že prověřovaná plnění proběhla deklarovaným způsobem. Proto žalovaný považuje sdělení žalobkyně o její dobré víře, jakož i související argumentaci a předložený znalecký posudek, jenž má být dalším z důkazů její dobré víry a nevědomosti o podvodu, za zcela irelevantní.

VI. Procesní podání žalobkyně ze dne 19. 7. 2017

25. Žalobkyně uvedla, že v projednávané věci nemůže žalovaný odmítnout nárok na odpočet jenom proto, že ostatní články v řetězci nemají řádně uspořádány své smluvní vztahy bez toho, aby zkoumal účelovost takto sestaveného řetězce, jak tomu učinil ve věci daně z příjmů. Ve věci daně z přidané hodnoty může žalovaný namítat pouze fiktivnost plnění nebo účast na podvodu na dani. V projednávané věci však plnění nebyla zcela jistě fiktivní, což bylo doloženo veškerou foto a video dokumentací. Zbývá tedy posouzení vědomé účasti na podvodu, což však žalovaný neučinil.
26. V rozhodnutí Soudního dvora EU C-446/15 ze dne 10. listopadu 2016 ve věci *Signum Alfa Sped* se soud zabýval otázkou, za jakých podmínek je správce daně oprávněn odmítnout nárok na odpočet, pokud se ukáže, že deklarované plnění se sice uskutečnilo, ale ne osobou uvedenou na daňovém dokladu, neboť tato osoba v době plnění nedisponovala lidskými a materiálními zdroji potřebnými k poskytnutí dotčeného plnění. Soudní dvůr zopakoval možnost správce daně odmítnout nárok na odpočet pouze tehdy, pokud z objektivních důkazů vyplyne, že nárok na odpočet je uplatňován podvodně. Nevyplyne-li z takovýchto objektivních skutečností, že plátce nárokuující odpočet věděl, že se účastní podvodu na DPH, pak samotná skutečnost, že plnění neuskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, nemůže být sama o sobě s to zpochybnit dobrou víru plátce, který nárokuje odpočet daně.
27. Vzhledem k tomu, že tuzemský systém daně z přidané hodnoty je součástí harmonizovaného daňového systému Evropské unie, je tento rozsudek právně závazný i pro tuzemské soudy a správní orgány. Žalovaný se tedy měl dle tohoto rozsudku zabývat skutečností, zda žalobkyně musela vědět, že se účastní podvodu na dani, nemohl odmítnout nárok na odpočet z přijatých plnění pouze proto, že měl pochybnosti o tom, že společnost HUST, resp. Carenex plus předmětnou reklamu dodala, když faktickou realizaci reklamy žalovaný nezpochybnil. Takový postup žalovaného je tak právě v rozporu s tímto judikátem. Předložený znalecký posudek pak má prokázat, že o případném podvodu na dani žalobkyně nevěděla, neboť plnění pořídila za cenu obvyklou.

VII. Obsah nařízeného jednání před soudem

28. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích vyplývajících z písemných podání. Soud provedl k důkazu žalobcem předložený znalecký

posudek č. 325-21-2016 ze dne 6. 1. 2017, vypracovaný znalcem Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., k němuž se soud vyjadřuje dále, v odstavci 76. odůvodnění tohoto rozsudku. Zástupce žalobce poukázal v závěrečném vyjádření na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 – 73 a ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017. Zástupkyně žalovaného uvedla, že ve věci řešené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 – 73 byla posuzována věc s rozdílným skutkovým stavem od věci nyní projednávané. Zástupce žalobce žádal, aby soud žalobě vyhověl, zástupkyně žalovaného požadovala zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

29. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
30. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Z obsahu správního spisu považuje soud za podstatné uvést následující skutečnosti, jež jsou v podrobnostech popsány v žalobou napadeném rozhodnutí v bodech [34] až [74].
32. Jak již krajský soud uvedl, žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť jej měla uplatnit v rozporu s § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Správci daně shodně dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala deklarované dodavatele (HUST, s.r.o. v roce 2009, Carenex Plus, s.r.o. v roce 2010) a částečně neměla prokázat rozsah plnění.
33. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v roce 2009 v celkové výši 76 000 Kč (4 x 19 000 Kč), přičemž na všech uvedených daňových dokladech byla jako dodavatel uvedena společnost HUST, s.r.o. Mělo se jednat o reklamní služby v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem na základě smlouvy o reklamě 2009 ze dne 2. 3. 2009. K tomu žalobkyně předložila fotodokumentaci, tj. soubory fotografií vozidla Honda Civic uložené na CD a DVD včetně startovních a výsledkových listin se jménem posádek. Z předložené fotodokumentace a z veřejně dostupných zdrojů, především z webových stránek, je zřejmé, že polepy byly umístěny na závodních autech Honda Civic O. H., který se s těmito auty účastnil automobilových závodů nebo je pronajímal jiným závodním týmům, účastnících se závodu. Při ověřování realizace deklarovaných plnění vyšlo najevo, že společnost HUST, s.r.o. byla nekontaktní, na výzvu k poskytnutí údajů správci daně nereagovala (písemnost č. j. 356896/12).
34. Ke spolupráci mezi žalobkyní a společností HUST, s.r.o. se vyjádřil Z. Z. (jednatel žalobkyně, viz protokol č. j. 354025/12/303935710314) a to tak, že s nabídkou reklamních služeb jej oslovila telefonicky osoba, která se představila jako zástupce společnosti HUST, s.r.o., se kterou si sjednal osobní schůzku na své provozovně ve Zlíně a ke schůzce se dostavil pan P. K., jenž se představil jako jednatel společnosti HUST, s.r.o. Na této schůzce se dohodli na obchodní spolupráci a následně společně podepsali smlouvu o reklamě s tím,

že umístění reklamy bylo ponecháno na společnosti HUST, s.r.o. a uskutečnění reklamy bylo vždy reklamní agenturou HUST, s.r.o. řádně doloženo zpracovaným videem, CD s fotkami, výsledkovou a startovní listinou. O. H. sdělil, že přímo žalobkyni žádnou reklamní plochu neposkytl a tudíž neměl žádné doklady, které by mohl správci daně poskytnout. Dále uvedl, že část reklamní plochy jeho vozidel byla poskytnuta k dalšímu pronájmu, je tedy možné, že na jeho vozidlech byla umístěna reklama žalobkyně na základě smlouvy s některým z jeho nájemců.

35. Z výsledku bývalého jednatele společnosti HUST s.r.o. (den vzniku funkce jednatele 3. 12. 2008, den zániku funkce jednatele 7. 1. 2010) P. K. (viz č. j. 955209/13/3102-05401-801191 dne 20. 5. 2013) je zřejmé, že společnost HUST, s.r.o. se měla zabývat stavební činností, nikoliv reklamní činností. O poskytnutých reklamních službách zaměřených na sportovní a společenské akce s motoristickým sportem nebylo svědkovi nic známo. Svědek vypověděl, že s žalobkyní žádnou „Smlouvu o reklamě 2009“ neuzavřel a předmětné daňové doklady nevystavil. Listiny, které mají prokazovat spolupráci mezi společnostmi HUST, s.r.o. a žalobkyní, nikdy neviděl a nepodepsal, podpis nebyl jeho. Nebyl si ani vědom, že by zplnomocnil jinou osobu k jednání za společnost HUST, s.r.o. O žalobkyni slyšel poprvé až na kriminálním oddělení PČR v Přerově asi před dvěma lety.
36. Vzhledem k popření jakékoliv spolupráce ze strany společnosti HUST, s.r.o. (resp. popření jejím jediným jednatelem v předmětném období) vyzval správce daně žalobkyni k prokázání plnění deklarovaným způsobem. Žalobkyně nově uvedla, že reklamu vezly vozy patřící O. H., který reklamní plochu pronajal společnosti Carenex Plus, s.r.o., resp. že její jednatel pan T. poskytnutí reklamy žalobkyně v plném rozsahu potvrdil. Žalobkyně uvedla, že společnost Carenex Plus, s.r.o. poskytla tuto reklamu v roce 2009 i společnosti HUST, s.r.o., která ji nadále prodala žalobkyni. V doplnění žalobkyně uvedla, že v roce 2009 vezly její reklamu na své kapotě speciály patřící O. H. a že tuto reklamu zajišťovala pro žalobkyni společnost HUST, s.r.o., konkrétně pan R. M. (P. K. uvedl, že R. M. jej do společnosti HUST, s.r.o. „dostal“, tj. figuroval v ní, pozn. soudu), který byl dle žalobkyně panem K. (jednatelem společnosti HUST, s.r.o.) k tomuto jednání zplnomocněn (doložena plná moc). Společnost HUST, s.r.o. měla nakoupit reklamní plochu od společnosti Carenex Plus, s.r.o. a tato nakoupit reklamní plochu přímo od O. H. Součástí podání bylo přiložené prohlášení O. H. ze dne 25. 9. 2013, v němž bylo uvedeno, že O. H. potvrzuje pronájem mezi ním a společností Carenex Plus, s.r.o. a dále i mezi společností Carenex Plus, s.r.o. a HUST, s.r.o., a že i sám viděl, jak zástupci těchto společností lepili na jeho vozy reklamu žalobkyně.
37. Z daňového řízení u pana O. H. prvostupňový správce daně zjistil, že O. H. v roce 2009 neměl uzavřít žádnou smlouvu se společností HUST, s.r.o. (nýbrž Carenex Plus, s.r.o.), dále, že dne 30. 4. 2009 společnost Carenex Plus, s.r.o. uzavřela s O. H. „Smlouvu o pronájmu reklamních ploch“, která se týkala propagace jména a služeb zadavatele tedy společnosti Carenex Plus, s.r.o. (při automobilových soutěžích MMČR, MČR ve sprintrallye a volných závodů v rallye 2009 v ČR). O. H. při ústním jednání dne 25. 4. 2013 (č. j. 908529/13/3301-05405-709164) potvrdil, že žádnou jinou smlouvu ani dodatky ke smlouvě se společností Carenex Plus, s.r.o. neuzavřel. Ze zmíněné smlouvy plyne, že společnost Carenex Plus, s.r.o. nebyla na základě této smlouvy oprávněna poskytovat právo k umístění reklamních polepů na závodních autech O. H. jiným subjektům. Pan O.

H. tak při ústním jednání potvrdil znění zmíněné smlouvy bez jakéhokoliv dodatku. Přitom pan O. H. v podání zaevidovaném dne 8. 2. 2013 pod č. j. 234648/13 uvedl, že reklamní polepy byly na závodní auta Honda Civic umístěny dle smlouvy, kterou O. H. uzavřel se společností Carenex Plus, s.r.o. a v rámci řízení u jiného daňového subjektu, při svědecké výpovědi konané dne 21. 2. 2014 (č. j. 384392/14/3301-05405-709164) svědek O. H. potvrdil, že ve smlouvě o pronájmu reklamních ploch mezi ním a společností Carenex Plus, s.r.o. předložené finančnímu úřadu byl asi špatně uveden účel propagace. Smlouva se kopírovala z jiných smluv a on si to neuvedomil. Dohodnutí ale byli na tom, že se na vozidla budou umísťovat loga i třetích osob.

38. Z. T., bývalý jednatel společnosti Carenex Plus, s.r.o., který se ke svědecké výpovědi dostavil s žalobkyní dne 13. 12. 2013, vypověděl, že společnost HUST, s.r.o. znal, kdy vznikla jejich spolupráce, si nevzpomněl, dále že se společností HUST, s.r.o. v roce 2009 uzavřela písemnou smlouvu a že za společnost HUST, s.r.o. jednal pan R. M., a dále, že byla společnosti HUST, s.r.o. pronajata část plochy na závodních vozech.
39. Na základě návrhu žalobkyně byl dne 28. 4. 2014 proveden za její přítomnosti výslech svědka pana O. H., podnikající fyzické osoby. Pan O. H. ve svědecké výpovědi uvedl, že logo žalobkyně bylo na jeho vozidlech umístěno. Ke spolupráci se společností HUST, s.r.o. a k otázce, s kým konkrétně za tuto společnost jednal, se vyjádřil, že mu tato společnost nic neříká. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že v roce 2009 měl své obchodní partnery, dále spolupracoval se společností Carenex Plus, s.r.o. a je možné, že prostřednictvím této společnosti byla umístěna i loga společnosti HUST, s.r.o. Svědek vypověděl, že na vozidla umísťoval loga svých partnerů, zbývající volné plochy nabídl k využití společnosti Carenex Plus, s.r.o. Jednal vždy s panem T., kterého zná již z dřívějších let. Ve smlouvě neměli sjednána konkrétní místa na vozidlech, plochy byly celoročně stejné. Dále vypověděl, že společnost Carenex Plus, s.r.o. měla právo umístit reklamní polepy s logem žalobkyně na jeho sportovních vozech na základě písemné smlouvy o pronájmu reklamní plochy a ústní dohody o umísťování log třetích osob. Vypověděl, že mu není známo, kdo vyráběl reklamní polepy. Loga na vozidla umístila společnost Carenex Plus, s.r.o. u něho v dílně před prvním závodem v sezóně, ale nepamatuje si, kterou konkrétní osobou. Nevěděl, zda bylo v závodních sezónách 2009 logo žalobkyně umístěno celoročně na jeho autech. Nebylo mu známo, kdo vyráběl pro společnost HUST, s.r.o. a Carenex Plus, s.r.o. fotodokumentaci o provedené reklamě z jednotlivých automobilových závodů. Společnosti Carenex Plus, s.r.o. předával při osobním setkání s panem T. nebo jiným zaměstnancem po každém závodu dokumentaci obsahující startovní listiny, výsledkové listiny, CD s fotkami a CD videem, shodnou s dokumentací, kterou předával svým obchodním partnerům.
40. V odvolání žalobkyně uvedla, že jednala s O. H., který jí údajně předal k podpisu již vyhotovenou smlouvu o reklamě a žalobkyně tuto smlouvu podepsala, aniž by si dodavatele ověřila.
41. Správce daně se také pokusil vyslechnout R. M. Dožádaný správce daně však výslech nemohl provést, neboť svědek se ani po opakovaném předvolání ke správci daně bez omluvy nedostavil. Na žádost správce daně bylo přistoupeno k předvedení svědka Policií ČR, přičemž odpovědí správci daně bylo, že R. M. nebyl na místě bydlště zastížen, a proto

nebude Policií ČR předveden. Po další snaze správce daně, kdy jej kontaktoval telefonicky, se na sjednaný termín nedostavil.

42. Dále krajský soud ze spisového materiálu zjistil, že si žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v roce 2010 v celkové výši 80.000 Kč (4 x 20.000 Kč), přičemž na všech uvedených daňových dokladech byla jako dodavatel uvedena společnost Carenex Plus, s.r.o. Mělo se jednat o reklamní služby v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem na základě smlouvy o reklamě 2010 ze dne 20. 1. 2010. V předmětné smlouvě je velice nekonkrétně vymezen rozsah sjednaného plnění, stejně jako místo umístění reklamy apod. Uskutečnění reklamy žalobkyně následně prokazovala fotodokumentací a videodokumentací (kromě závodů MMČR, tj. uskutečnění reklamy tak částečně nebylo prokázáno).
43. Společnost Carenex Plus, s.r.o. potvrdila, že předmětné daňové doklady vystavila. Z dokladů na výrobu polepů a grafického návrhu žalobkyně vyplývá, že zde jako dodavatelé byly uvedeny právnické osoby GALIRA, družstvo (pro správce daně nekontaktní, nereagující na výzvy), z čehož vyplývá, že společnost Carenex Plus, s.r.o. za účelem výroby polepu a grafického návrhu využila dodavatele a nezpracovávala je tedy sama. Z dokladů na poskytnutí reklamní plochy pak vyplývá, že tyto poskytovala společnost CL-PRODEX, s.r.o. (pro správce daně nekontaktní, nereagující na předvolání k jednání), která měla zajišťovat reklamní plochy na vozidla.
44. Reklama měla být umístěna na automobilech O. H., který ve vztahu ke společnosti Carenex Plus, s.r.o. uvedl, že žalobkyni žádnou reklamní plochu neposkytl a tudíž nemá žádné doklady, které by mohl správci daně poskytnout. Dále uvedl, že část reklamní plochy jeho vozidel byla poskytnuta k dalšímu pronájmu, je tedy možné, že se na jeho vozidlech vezla reklama žalobkyně na základě smlouvy s některým z jeho nájemců (odpověď O. H. evidovaná pod č. j. 834714/13). S ohledem zejména na výše uvedené skutečnosti vyzval správce daně žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni.
45. V písemnosti evidované pod č. j. 16037173/13 žalobkyně uvedla, že v roce 2010 vezly její reklamu na své kapotě speciály patřící O. H. a že tuto reklamu zajišťovala pro žalobkyni společnost Carenex Plus, s.r.o., konkrétně pan T., a že společnost Carenex Plus, s.r.o. nakoupila reklamní plochu přímo od pana H. Součástí bylo také prohlášení, v němž je uvedeno, že se jedná o prohlášení pana O. H. ze dne 25. 9. 2013, v němž je uvedeno, že pan H. potvrzuje pronájem mezi ním a společností Carenex Plus, s.r.o., a že i sám viděl, jak její zástupci (stejně jako společnosti HUST, s.r.o.) lepili na jeho vozy reklamu, resp. logo žalobkyně.
46. Z daňového řízení vedeném s O. H. vyplynulo, že O. H. v roce 2010 uzavřel se společností Carenex Plus, s.r.o. smlouvu o pronájmu reklamních ploch, která se týkala propagace jména a služeb zadavatele, tedy samotné společnosti Carenex Plus, s.r.o. O. H. při ústním jednání konaném dne 25. 4. 2013 (č. j. 908529/13/3301-05405-709164) potvrdil, že jinou smlouvu ani dodatky ke smlouvě se společností Carenex Plus, s.r.o. neuzavřel. Ze zmíněné smlouvy je přitom zřejmé, že společnost Carenex Plus, s.r.o. nebyla na základě této smlouvy oprávněna poskytovat právo k umístění reklamních polepů na závodních autech

O. H. jiným subjektům. Následně svá tvrzení doplnil tak, že ve smlouvě byl asi špatně uveden účel propagace. Smlouva se měla kopírovat z jiných smluv a on si to neuvědomil. Dohoda však dle O. H. byla taková, že se na vozidla budou umísťovat loga i třetích osob. Ze smlouvy je zřejmé, že povinností O. H. (čl. III) bylo umístění reklamy, zajištění provedení reklamy a doložení umístění reklamy na vozidle obrazovým materiálem, včetně startovních a výsledkových listin. O. H. však sám vypověděl, že reklamu umísťovala společnost Carenex Plus, s.r.o. ačkoliv ji měl dle smlouvy umísťovat on.

47. O. H. ve svědecké výpovědi dne 28. 4. 2014 mj. uvedl, že logo žalobkyně bylo na jeho vozidlech umístěno. Dále uvedl, že v letech 2009 a 2010 měl své obchodní partnery, spolupracoval s firmou Carenex Plus, s.r.o. Na vozidla umísťoval loga svých partnerů, zbývající volné plochy nabídl společnosti Carenex Plus, s.r.o. Jednal vždy s panem T., kterého zná již z dřívějších let. Ve smlouvě neměli sjednána konkrétní místa na vozidlech, plochy byly celoročně stejné. Dále uvedl, že společnost Carenex Plus, s.r.o. měla právo umístit reklamní polepy s logem žalobkyně na jeho sportovních vozech na základě písemné smlouvy o pronájmu reklamní plochy a ústní dohody o umísťování log třetích osob. Není mu známo, kdo vyráběl reklamní polepy. Loga na vozidla umístila firma Carenex Plus, s.r.o. u něho v dílně před prvním závodem v sezóně, ale nepamatuje si, kým konkrétně. Nevěděl, zda bylo v závodních sezónách 2010 logo žalobkyně umístěno celoročně na jeho autech. Není mu známo, kdo vyráběl pro společnost Carenex Plus, s.r.o. fotodokumentaci o provedené reklamě z jednotlivých automobilových závodů. Společnosti Carenex Plus, s.r.o. předával při osobním setkání s panem T. nebo jiným zaměstnancem po každém závodu dokumentaci obsahující startovní listiny, výsledkové listiny, CD s fotkami a CD videem, shodnou s dokumentací, kterou předával svým obchodním partnerům. Z.T., jenž se dostavil dne 13. 12. 2013 (společně s žalobkyní) ke svědecké výpovědi pouze odsouhlasil, že s žalobkyní spolupracoval, přičemž mj. uvedl, že sjednané podmínky ve smlouvě nebyly zcela naplněny a že si od O. H. pronajal plochy na celých vozidlech.
48. Žalobkyně uvedla, že ve světle výše uvedených okolností bylo prokázáno, že se daná plnění uskutečnila tak, jak deklarovala na daňových dokladech, zejména tedy že plnění poskytl deklarovaný dodavatelé. Dle žalobkyně nebylo možno dospět k závěru, že jí předložené důkazní prostředky nebyly schopny prokázat její tvrzení, opět zejména ve vztahu k uvedeným dodavatelům. Krajský soud pro posouzení této zásadní otázky uvádí zákonnou úpravu dané problematiky spolu s relevantní judikaturou.
49. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet DPH (uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým

subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

50. Podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*. Dále ustanovení § 73 téhož zákona stanovuje, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem*.
51. Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese též břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.
52. Povinností daňového subjektu ve vztahu k DPH (nároku na odpočet této daně) je tedy tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že od jiné osoby povinné k dani přijal zdanitelná plnění.
53. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 vyložil, že *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“*
54. K tématu dokazování nároku na odpočet DPH podobně uvedl Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012 - 68, že *„vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“*
55. Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení poté Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře posuzoval opakovaně. Například ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, shrnul, že *„svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží*

důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ Od závěrů z citovaného rozsudku se Nejvyšší správní soud dosud neodchýlil a jsou proto plně použitelné i v nyní posuzované věci.

56. Lze konstatovat, že pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet DPH, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, „jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve skutečnosti, nevystavil plátce, který je na dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi.“
57. Správce daně v průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na daňových dokladech, tedy o tom, zda žalobkyní předložené daňové doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Tyto pochyby se projeví v činnosti správce daně spočívající mj. v dožádání správce daně, ze kterého vyplynulo, že dodavatelé (společnost HUST, s.r.o. a Carenex Plus, s.r.o.) jsou nekontaktní, dále např. v rozporech mezi tvrzeními žalobkyně a bývalým jednatelem společnosti HUST, s.r.o. P. K. (2009), zjištěné nekontaktnosti subdodavatelů společnosti Carenex Plus, s.r.o. (2010) a také např. v rozporech tvrzení O. H., který měl potvrdit předestřenou skutkovou verzi žalobkyně. Skutečnosti, které správce daně takto zjistil, potvrdily pochyby o uskutečnění zdanitelného plnění, tedy skutečném provedení tvrzených služeb žalobkyní deklarovanými dodavateli.
58. Správce daně postupoval způsobem, který daňový řád vyžaduje, a v rámci řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb o správnosti, věrohodnosti, úplnosti či průkaznosti účetních dokladů předložených žalobkyní. Se závěrem o uvedených pochybnostech byla žalobkyně řádně seznámena. Nutno zdůraznit, že správce daně nebyl povinen prokázat nepravdivost posuzovaných daňových dokladů, nýbrž žalobkyni kvalifikovaně sdělit své pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti.

59. Důkazní břemeno o tom, že zdanitelné plnění deklarované v daňových dokladech ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na žalobkyni. Bylo tedy na ní, aby svá tvrzení o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění prokázala předložením dalších důkazních prostředků (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, jakož i ustanovení § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty). Jimi mohla vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti posuzovaných daňových dokladů.
60. Jak již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 dovodil, pokud „*správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*“ (K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 30, zejména bod [25]). Daňový subjekt tak má povinnost prokázat k výzvě správce daně právě ty skutečnosti, které sám tvrdí. Takovou skutečností v případě žalobkyně bylo faktické uskutečnění zdanitelných plnění, jakož i jejich realizace ze strany společností HUST, s r.o. a Carenex Plus, s.r.o. Správce daně žalobkyni ke splnění této povinnosti nestanovil konkrétní důkazní prostředky, kterými má svá tvrzení prokázat. Bylo tedy výlučně na žalobkyni, jak ke splnění své povinnosti přistoupí.
61. V tomto směru lze poukázat i na závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl například v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, v němž uzavřel, že „*daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). (...) Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.*“
62. Žalobkyně v rámci daňového řízení doplnila podklady na podporu svých tvrzení, k čemuž se žalovaný podrobně vyjádřil, v souvislostech s vlastními zjištěními, zejména v bodech [43] až [53] a [64] až [74] žalobou napadeného rozhodnutí, na které lze v konkrétnostech odkázat.
63. K plněním v roce 2009 tvrzeným dodavatelem společností HUST, s.r.o. žalovaný mj. uvedl, že O. H. nejprve odpovídal velice neurčitě (zejména fakticky uvedl, že žalobkyni žádnou reklamu neposkytl, ale že bylo možné, že ji poskytl subdodavatel, že o společnosti HUST, s.r.o. neslyšel apod.), poté, v přiloženém prohlášení velmi přesně popsal tvrzený průběh realizace reklamy, kdy měl vidět zástupce společností HUST, s.r.o. a Carenex,

s.r.o. lepit polepy žalobkyně na jeho vozy. Již tento nesoulad je zarážející, zejména s ohledem na (ne)věrohodnost předloženého prohlášení lišící se obsahem od původních tvrzení pana H. Dále však O. H. potvrdil, že uzavřel pouze smlouvu se společností Carenex Plus, s.r.o., přičemž obsahem této smlouvy byla propagace samotné společnosti Carenex, s.r.o., nikoliv dalších klientů. Pan H. navíc uvedl, že nedošlo k její modifikaci ani jakýmkoliv dodatkům. Tato skutečnost tedy žalobkyni v jejích tvrzeních taktéž nijak nesvědčí (ačkoliv neprokazuje opak, v tomto lze souhlasit se žalobkyní). Dále lze poukázat na jednoznačný rozpor v původně předestřené verzi tvrzení, že mělo být jednáno s P. K. (jednatel společnosti HUST, s.r.o.), ten však takovéto tvrzení jednoznačně popřel a uvedl, že reklamní činností se společnost HUST, s.r.o. nezabývala. Následovala změna tvrzení žalobkyně, kdy mělo být za společnost HUST, s.r.o. jednáno s R. M. (nikoliv P. K.), který měl být zplnomocněn P. K. (výslech pana M. nebyl proveden, neboť se ke správci daně nedostavil na předvolání a předvedení Policií ČR na žádost správce daně se také nepodařilo). Stejně tak prvotní kontakt měl být, dle původních tvrzení, od společnosti HUST, s.r.o., přičemž později žalobkyně uvedla, že za panem H. přišla sama a to na doporučení pana N. Již za výše konkretizovaného stavu společně (spolu s dalšími okolnostmi daného případu plynoucími ze spisového materiálu) lze souhlasit se správcem daně i žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání jí deklarovaného dodavatele, společnosti HUST, s.r.o., neboť žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by vyvrátily kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochybnosti správce daně.

64. Co se týká plnění v roce 2010 tvrzeným dodavatelem Carenex Plus, s.r.o., správce daně měl pochybnosti ohledně ekonomičnosti plnění, zejména s ohledem na nespecifikované podmínky reklamy, bez vymezení konkrétního rozsahu a velikosti reklamy. Za účelem ověření realizace reklam správce daně zjistil, že výrobu a grafický návrh a dále také zajišťování reklamní plochy měly opatřovat GALIRA, družstvo a CL-PRODEX, s.r.o. Z dokladů na výrobu polepů a grafického návrhu vyplývá, že zde byly jako dodavatel uvedeny právnické osoby GALIRA, družstvo (pro správce daně nekontaktní, nereagující na výzvy správce daně), z čehož vyplývá, že společnost Carenex Plus, s.r.o. za účelem výroby polepu a grafického návrhu využila dodavatele a nezpracovávala je tedy sama. Z dokladů na poskytnutí reklamní plochy pak vyplývá, že tyto poskytovala společnost CL-PRODEX, s.r.o. (pro správce daně nekontaktní, nereagující na předvolání k jednání), která měla zajišťovat reklamní plochy na vozidla (opět nikoliv přímo společnost Carenex Plus, s.r.o.). Ke spolupráci mezi žalobkyní a společností Carenex Plus, s.r.o. se vyjádřil také jednatel žalobkyně, L. Z., kdy uvedl, že počátkem roku 2010 se mu ozval Z. T., který mu nabídl obdobné služby za stejných podmínek jako společnost HUST, s.r.o. v roce 2009. Žalobkyně uvedla, že jeho nabídku přijala a že stejným způsobem jako se společností HUST, s.r.o. probíhala spolupráce se společností Carenex Plus, s.r.o. Žalobkyně však posledně uvedené tvrzení sama popřela v odvolání, kdy uvedla, že její jednatel do styku s panem Z. T. vůbec nepřišel, neboť smlouvy, již předem podepsané, měl předat přímo O. H., který žalobkyni ničím dalším nechtěl zatěžovat a vše zařídil. Z. T. si však na zahájení spolupráce přesně nevzpomněl. O. H. uvedl, že žalobkyni žádnou reklamu neposkytl, ale že je možné, že jí ji poskytl některý z jeho zájemců. Takové tvrzení dle krajského soudu sice možné je, ovšem s ohledem na ostatní protichůdná tvrzení a na skutečnosti uvedené žalobkyní v odvolání (že komunikace a domluva probíhala přímo s O. H.) pak opět nemůže žalobkyni pomoci v unesení důkazního břemene ohledně prokázání deklarovaného dodavatele. Dále do dané věci vstupuje zmiňované doložené prohlášení O.

H., ve kterém velmi přesně popsal (na rozdíl od předchozího téměř neurčitěho vyjádření) tvrzený průběh realizace reklamy, kdy měl vidět zástupce společností HUST, s.r.o. a Carenex, s.r.o. lepit polepy žalobkyně na jeho vozy. K tomu je však nutné přistupovat se zvýšenou opatrností ve vztahu k věrohodnosti takového prohlášení, kdy navíc tvrzení v něm obsažená jsou opět v rozporu s tím, že náhle si O. H. měl uvědomit, že společnost Carenex Plus, s.r.o., resp. její zástupci, lepili reklamu na jeho vozy, přičemž Z. T. sám uvedl, že provedení (umístění) reklamy zadal třetí osobě. Dále však O. H. opět potvrdil, že uzavřel pouze smlouvu se společností Carenex Plus, s.r.o. a obsahem této smlouvy byla propagace samotné společnosti Carenex, s.r.o., nikoliv dalších klientů. Pan H. navíc uvedl, že nedošlo k její modifikaci ani k jakýmkoliv dodatkům. Tato skutečnost tedy žalobkyni v jejích tvrzeních taktéž nijak nesvědčí. Krajský soud tak dospěl k závěru, že za výše konkretizovaného stavu společně s dalšími okolnostmi daného případu plynoucími ze spisového materiálu lze plně souhlasit se správcem daně i se žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno týkající se prokázání jí deklarovaného dodavatele, společnosti Carenex Plus, s.r.o. Soud také stručně konstatuje, že dle důkazů obsažených ve spisovém materiálu navíc část plnění prokázána nebyla vůbec, tj. v části nemohl vůbec vzniknout nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání existence plnění, konkrétně v případě závodů MMČR, kdy k nim nebyla předložena fotodokumentace (na rozdíl od zbytku plnění). Opět tak lze souhlasit se správcem daně i žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání jí deklarovaného dodavatele, společnosti Carenex Plus, s.r.o., neboť nepředložila takové důkazy, které by vyvrátily kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochybnosti správce daně.

65. Krajský soud dále konstatuje, že žádný z žalobkyní navrhovaných výsledků svědků a ani ostatních provedených důkazů neprokázal fakticitu jejího tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění dodavateli HUST, s.r.o. a Carenex Plus, s.r.o. a nebyly schopny vyvrátit pochybnosti správce daně. Na žalobkyni přešlo důkazní břemeno z důvodu pochybností správce daně, které objektivně zpochybnila žalobkyni nastíněnou verzí deklarovaných obchodů. Tyto nesrovnalosti měla žalobkyně možnost vyjasnit, a to předložením takových důkazních prostředků, které by jasně prokázaly, že dodavateli předmětných zdanitelných plnění byly právě společnost HUST, s.r.o. a Carenex Plus, s.r.o. Správci daně se podařilo unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť k vyvstanuvším pochybnostem shromáždil dostatek důkazů, resp. popsal dostatečně rozporuplnost jednotlivých důkazů, a bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala svá tvrzení. Ve shodě se správcem daně i žalovaným dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení o uskutečnění přijatých zdanitelných plnění tvrzenými dodavateli tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech. Tyto závěry přitom správce daně i žalovaný dostatečným způsobem odůvodnili. Důkazy hodnotili každý jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný a správce daně řídili při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a důkazů z nich vzešlých. Konečné právní hodnocení dané věci pak je v souladu také s konstantním přístupem Nejvyššího správního soudu. Tento dle zdejšího soudu není v rozporu s usnesením Soudního dvora EU C-446/15 ze dne 10. 11. 2016 ve věci *Signum Alfa Sped*, neboť v posledně zmiňované věci bylo uzavřeno, že společnost Signum Alfa nekonala s potřebnou péčí vzhledem ke svým dodavatelům, kteří zjevně daná plnění uskutečnit nemohli (dle maďarských daňových orgánů u dodavatelů a subdodavatelů vyvstaly zjevné pochybnosti, kterých si měla být

vědoma i společnost Signum Alfa). V nyní řešené věci se však rozpory dodavatelů použily pouze podružně, neboť sama žalobkyně uvedla několik skutkových verzí, které si vzájemně protiřečily a nemohla tak sama dostát své povinnosti plynoucí jí z § 92 daňového řádu, tj. unést důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, zde deklarovaných dodavatelů. Ačkoliv se tedy zmiňované usnesení může zdát svědčící ve prospěch žalobkyně, dopadá na poněkud jiný okruh případů, neboť opačný přístup by se jevil nelogickým, potenciálně ohrožujícím požadovanou a nutnou neutralitu daně z přidané hodnoty.

66. Žalobkyně poukazovala na ekonomickou efektivnost zvoleného typu propagace, kdy mělo docházet k oslovení značného množství publika a získání nových klientů, přičemž nesouhlasila s žalovaným, že reklama byla neefektivní a nedostatečná (z důvodu uvedení loga bez dalšího). K tomu krajský soud uvádí, že co se týká ekonomické efektivity, případně provedení, lze ze spisového materiálu zjistit, že ta byla pochybností správce daně zejména na počátku daňové kontroly ve vztahu k částkám za ni vynaložených. Následně však byly shromážděny indicie vedoucí k závěru o neprokázání deklarovaných dodavatelů, a právě i to byl důvod pro nemožnost vzniku nárokováného odpočtu DPH. Samotná tvrzená, byť do detailu neprošetřená a neformulovaná, ekonomická neefektivnost na konečných závěrech nehrála významnou roli, a proto na dané věci, ve světle ostatních důkazů, nemůže ničeho zvrátit.
67. Žalobkyně namítala, že žádným způsobem nemohla předpokládat a ani nedisponovala prostředky, kterými by si mohla ověřit, že další subjekty, které se tohoto poskytování reklamy účastnily, nemají v pořádku uspořádány své vzájemné vztahy a neplní si své povinnosti vůči správci daně, neboť byla osobně panem H. požádána, aby tato reklama byla fakturována přes tyto subjekty vzhledem k tomu, že již nemá na vozech své vlastní místo, neboť velkou část reklamní plochy prodal obchodní korporaci HUST, s.r.o. a Carenex plus, s.r.o. Taková žádost zněla logicky, takže nemohla způsobit u žalobkyně žádné pochybnosti o způsobu provedení reklamy. Vše totiž bylo zaštitěno osobou pana H., který působil na trhu reklamy dlouhodobě a doposud i důvěryhodně. Krajský soud k takto předestřené argumentaci konstatuje, že se žalobkyní lze souhlasit do té míry, že nemusela mít detailní přehled o subdodavatelích a dalších osobách zapojených do daných transakcí. Na druhou stranu však nelze než poukázat na skutečnosti, že žalobkyně v průběhu daňového řízení měnila podstatné skutkové okolnosti dané věci (např. že měla jednat přímo s jednatelem společnosti HUST, s.r.o. P. K. který toto tvrzení jednoznačně popřel, aby následně mohla tvrdit, že bylo jednáno s R. M., a samozřejmě přes spojkou v osobě O. H., nebo jednání se Z. T. a následné sdělení, že se s ním nikdy nejednalo a vše mělo probíhat opět s O. H.). Proto pokud správce daně využil možnost zrekonstruovat okolnosti případu co možná nejvěrněji a využil přitom, prakticky okrajově, skutečnosti, které jednoznačně podřívají skutkovou verzi žalobkyně, nelze tento postup správci daně, potažmo žalovanému, vyčítat.
68. Žalobkyně v dané věci také tvrdila, že odepřením nároku na odpočet DPH byla porušena zásada ochrany dobré víry, neboť ona sama nemohla předpokládat, vzhledem k okolnostem případu, že plnění byla zasažena jakýmkoliv problémem. Předně se zdejší soud musí zabývat otázkou, do jaké míry se lze dobré víry dovolávat v daňových řízeních.

69. Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „správní řád“), platí, že správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen "dotčené osoby"), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu.
70. Podle ustanovení § 262 daňového řádu platí, že při správě daní se správní řád nepoužije. Podle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu však platí, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.
71. Krajský soud konstatuje, že daňový řád sám úpravu odpovídající zásadám obsaženým ve správním řádu neobsahuje a již jen prostým jazykovým a systematickým výkladem lze dovodit, že ustanovení § 2 odst. 3 správního řádu, tedy nutnost šetřit práva nabytá v dobré víře, je nutné aplikovat také v daňovém řízení. Na tomto faktu se shoduje doktrinální i komentářová literatura (srov. za všechny např. BAXA, Josef. § 262. in BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9., podle kterého: *„Je třeba tedy vycházet z požadavku zákonného postupu správce daně, a to zřejmě především podle výslovných ustanovení daňového řádu. Nebude-li jich, lze použít ustanovení jiných analogicky, ovšem jen pokud se tím nezhorší postavení daňového subjektu. K hledání řešení mimo daňový řád, tedy použitím správního řádu, lze dojít jednak tak, že se použije správní řád tam, kde výlučka není pokryta, tedy kde základní zásady činnosti správních orgánů nemají svůj odraz mezi základními zásadami správy daní a jejich prostřednictvím v konkrétních ustanoveních. Jinou možností je použití analogie práva, jak to učinila v minulosti i soudní judikatura Nejvyššího správního soudu.“*). Ochranu dobré víry je proto nutno zachovávat také v řízeních daňových.
72. Při aplikaci výše uvedeného závěru na reálie nyní projednávané věci, zdejší soud konstatuje, že jakkoliv lze ochranu dobré víry žalobkyni v obecné rovině přiznat, na meritum sporu to nehraje roli. Závěr o neunesení důkazního břemeno žalobkyní, z pohledu deklarovaných dodavatelů, totiž nelze považovat za rozporný se zásadou ochrany dobré víry. Žalobkyně se v žalobě snažila navodit dojem, že nemohla při zachování rozumných předpokladů usuzovat o možných problémových vztazích mezi O. H. a dodavateli žalobkyně, případně mezi dodavateli a subdodavateli. Na těchto skutečnostech však řešená kauza nestojí, ačkoliv i ty částečně přispívají k nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně. Lze znovu poukázat na rozporuplnosti v tvrzeních žalobkyně v průběhu řízení a správcem daně získaných důkazů, které skutečně nepodávají věrohodný obraz o uskutečněné transakci, konkrétně o deklarovaných dodavatelích (k tomu v podrobnostech blíže ve shora uvedených odstavcích spolu s dalšími skutečnostmi uvedenými v žalobou napadeném rozhodnutí, jenž mají oporu ve spisovém materiálu).
73. K neprovedení výsledku svědka R. M. lze uvést, že ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že byl správcem daně k výsledku předvolán, přičemž po nedostavení se byla požádána Police ČR, aby jej k výsledku předvedla. Ani policii se však předvedení R. M.

nepodařilo (nezastižen), přičemž tuto skutečnost správci daně ani žalovanému nelze vyčítat, neboť při jejich možnosti, coby správních orgánů s omezenými donucovacími prostředky pro předvedení svědků, nemůže být uvažováno o jakémkoliv pochybení z jejich strany. Tvrzení žalobkyně, že správce daně disponoval telefonním kontaktem na R. M. a také s ním telefonicky hovořil, nezakládá premisu, že mělo být při jeho předvolání, resp. předvedení, postupováno jinak. Ba naopak lze konstatovat, že správce daně zvolil adekvátní a daňovým řádem požadovaný postup, který doplnil jedinou možností, která se v rámci hospodárnosti a vstřícnosti nabízela, tj. volba telefonické domluvy. Této žalobní námitce proto krajský soud nemohl vyhovět.

74. Dle žalobkyně mělo být potvrzeno, že dokumentaci k jednotlivým závodům předával společnosti Carenex Plus, s.r.o. O. H., což sám žalovaný konstatuje na straně 15 napadeného rozhodnutí, nicméně na straně 21 tvrdí, že nebylo osvědčeno, kdo dokumentaci pro Carenex vyrobil. Dle žaloby je tato skutečnost v dané věci irelevantní, reklama totiž byla fakticky realizována, byla fakturována společností HUST, s.r.o., resp. Carenex Plus, s.r.o. a jiná fakturace nebyla prokázána, pouze byla prokázána pochybení mezi O. H. a společnostmi, které tuto reklamu fakturovaly. Jak tvrdí žalobkyně, každý, kdo reklamu fakturuje, ji ještě nemusí fakticky uskutečnit, může ji pouze nakoupit a dále přeprodat. Z takto předestřené argumentace žalobkyni neplyne žádný prospěch. Tvrzení, že O. H. předával fotodokumentaci a neprokázání výrobce této fotodokumentace, nejsou ve vzájemném rozporu, neboť ten, kdo ji předával, ji ještě nemusel vyrobit, tj. tato tvrzení si neprotiřečí. K tomu, co se týká fakturování poskytnutí služby jiným subjektem, než přímým dodavatelem, soud uvádí, že v obecné rovině lze s takovým tvrzením souhlasit. V rovině daňové se však jedná o důkazní břemeno, které tíží žalobkyni (po předchozích důvodných pochybnostech správce daně), kdy musí prokázat deklarované dodavatele. V dané věci tedy nebyl žalobkyni odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že by v obchodním řetězci figurovaly mezičlánky, ale z důvodu neprokázání reálného zapojení deklarovaných dodavatelů, resp. nebyly dostatečně vyvráceny důvodné pochybnosti správce daně poukazující na jinou linii obchodních transakcí, než tvrdila žalobkyně.

75. Žalobkyně také argumentovala, že pokud O. H. nefakturoval sám, ale fakturovaly jí další subjekty, pak tato skutečnost ukazuje pouze na to, že O. H. sám porušil své povinnosti ve snaze nepřiznat své příjmy z reklamy. Tato argumentace však jde proti vystavěné obraně žalobkyně, neboť de facto říká, že dodavatelem měl být sám O. H., který uměle fakturoval přes jiné dodavatele. Takto postavená žalobní námitka proto žalobkyni nijak neprospívá, ba naopak koresponduje se závěry správce daně týkající se pochybností ohledně tvrzených dodavatelů, a proto ji krajský soud shledal jako nedůvodnou.

76. K zástupcem žalobce v rámci závěrečného návrhu při jednání před soudem poukazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 – 73, soud uvádí, že v nyní projednávané věci bylo správními orgány rozhodováno na základě jiných zjištěných okolností, než tomu bylo v Nejvyšším správním soudem řešené věci. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž aproboval shora uvedený závěr, že pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu – viz odstavec [20] - [27] odůvodnění jeho rozsudku. Z žalobcem předloženého a soudem k důkazu provedeného znaleckého posudku znalce Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., ze dne 6. 1. 2017 vyplynulo, že ceny uvedené ve smlouvách o

reklamě uzavřené mezi žalobcem a společností HUST, s.r.o. a CARENEX plus, s.r.o. odpovídají cenám obvyklým. Uvedený závěr však ve smyslu shora uvedeného hodnocení věci nespovídá o nezákonném postupu správce daně ani žalovaného.

77. Krajský soud tedy shrnuje, že postup žalovaného považuje za objektivně správný. Správce daně, resp. žalovaný, shromáždili pro vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí dostatečné podklady, které svědčily o správnosti závěru prvostupňového i napadeného rozhodnutí. Správce daně ani žalovaný při vydání svých rozhodnutí nepochybili, neboť pro závěry, ke kterým dospěli, měli dostatek podkladů, na které současně ve svých rozhodnutích odkázali a své rozhodnutí dostatečně a srozumitelně zdůvodnili. Současně nelze správci daně či žalovanému vytýkat jakékoliv pochybení ve správním řízení, které by mělo vliv na zákonnost a správnost jejich rozhodnutí.

IX. Závěr a náklady řízení

78. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
79. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 6. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu