



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **AUTO POKORNÝ, s.r.o., IČ: 25512579**
se sídlem Okružní 872/25a, 638 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D.
se sídlem Bašty 8, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 4. 5. 2016, č.j. 19999/16/5300-21441-702127

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 5. 2016, č. j. 19999/16/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 12. 2015, č. j. 4192507/15/3003-52523-705200 a č. j. 4192550/15/3003-52523-705200. Správce daně těmito rozhodnutími žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za únor 2010 ve výši 40 000 Kč a penále ve výši 8 000 Kč a dále daň z přidané hodnoty za březen 2010 ve výši 40 000 Kč a penále ve výši 8 000 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a namítá nezákonnost zahájení, ukončení i průběhu daňové kontroly. Nezákonnost zahájení daňové kontroly spatřuje v tom, že správce daně měl žalobce nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť zjistil skutečnosti, na jejichž základě důvodně předpokládal, že bude doměřena daň. Musel disponovat dostatečně konkrétními informacemi, když byl schopen, zřejmě na základě sdělení ze dne 1. 8. 2012, formulovat dne 12. 11. 2012 výzvu. Žalobci nebylo umožněno nahlédnout do listin ve vyhledávací části spisu, trvá však na tom, že informace v nich uvedené musely být dostatečně určité pro formulaci výzvy. Rozhodnutí správce daně jsou neurčitá a nepřezkoumatelná. Správce daně měl nejprve rozhodnout o žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a teprve potom mohl ukončit daňovou kontrolu. Pokud by v době přijetí opatření byla daňová kontrola ukončena, toto opatření by bylo bez významu a bez možnosti nápravy nezákonnosti. Všechny otázky ohledně výroby grafického návrhu, umístění reklamy, vlastnictví billboardů, jejich umístění a předávání požadavků na výrobu byly zodpovězeny, jak to jen bylo s ohledem na časový odstup možné. Žalobce tyto skutečnosti prokázal svědeckými výpověďmi a listinou „Dokumentace mediální kampaně“. Předložené smlouvy o dílo byly standardní a neobsahovaly bližší specifikaci s ohledem na dlouhodobou a bezproblémovou spolupráci. Vizuální podobu reklamy určuje Renault Česká republika, a. s., a nebylo ji tedy nutné ve smlouvě blíže specifikovat. Klíčovou je výpověď pana J. B., o němž dva svědci nezávisle na sobě uvedli, že reklamu na billboardy umisťoval. Správce daně mu zaslal předvolání, které se vrátilo jako nevyzvednuté, další kroky k jeho výsledku neučinil, když vycházel z informací svědků o jeho nepříznivém zdravotním stavu. Měl podniknout více kroků k zajištění jeho svědectví. Pokud tak neučinil, neunesl důkazní břemeno.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že správce daně nedisponoval natolik konkrétními informacemi, které by zakládaly jednoznačný předpoklad doměření daně. Povinnost vyřídit stížnost před ukončením daňové kontroly nelze vztáhnout na žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Ukončená daňová kontrola před vydáním vyrozumění nemůže

zkrátit práva žalobce. Žalobce podal odvolání, jehož součástí byly i námitky uplatněné v rámci podnětu k prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Z výpovědí žalobcem navržených svědků vyplynulo, že jim nejsou známy žádné skutečnosti týkající se uskutečnění reklamy na billboardech. Ve svědeckých výpovědích se vyskytly nejasnosti. Přes výzvy správce daně žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal nárok na odpočet daně. Žalovaný proto závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
5. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
6. Žalobce předně namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly, a to z důvodu, že nebyl vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto námitku soud shledal nedůvodnou.
7. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
8. V první řadě je nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto otázku dřívější judikatura (včetně té, na kterou odkazuje žalobce) řešila nejednotně, což bylo důvodem předložení obdobné věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Ten pak ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), shledal, „že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech

nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“

9. První senát Nejvyššího správního soud následně v téže věci vydal rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž doplnil, že „[z]a popsané situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné „důvodně předpokládat“, že bude daň doměřena. Tato podmínka plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: „Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (blíže viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoli důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“
10. Citované závěry lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy.
11. V nyní posuzované věci se soud seznámil s listinami, které jsou obsahem vyhledávací části správního spisu a které měl správce daně k dispozici před zahájením daňové kontroly. Po jejich posouzení pak dospěl k závěru, že správce daně před zahájením daňové kontroly

rozhodně neměl žádné konkrétní poznatky nasvědčující tomu, že žalobci bude právě v souvislosti s uplatněným odpočtem daně, který následně nebyl uznán, doměřena daň.

12. Na tomto místě soud předesílá, že je vázán mlčenlivostí ohledně obsahu vyhledávací části spisu (viz § 68 odst. 3 daňového řádu), a proto může své hodnocení listin v ní obsažených předeštit pouze v obecné rovině.
13. Žalobce konkrétně poukazuje na tři dokumenty, které obsahuje vyhledávací část spisu: 1) sdělení ze dne 1. 8. 2012, 2) výzva k součinnosti ze dne 12. 11. 2012 a 3) odpověď na výzvu k součinnosti ze dne 19. 11. 2012. Ani jedna z těchto listin se ovšem netýkala konkrétně nároků na odpočet daně, které nebyly žalobci následně správcem daně uznány. Sdělení ze dne 1. 8. 2012 obsahuje toliko povšechné a žádnými konkrétními údaji nepodložené informace o tom, že se žalobce mohl v různých aspektech dopustit porušení daňových předpisů. Následující dvě listiny směřovaly k získání informací ze standardně vedené evidence za účelem následného ověření právě jednoho z těchto aspektů, který se ovšem nepromítl do výsledku daňového řízení a nijak nesouvisí s důvody, pro které bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí.
14. Lze proto uzavřít, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici takové informace, na základě kterých by mohl důvodně předpokládat, že žalobci bude doměřena daň. Už vůbec pak neměl takové informace, ze kterých by mohl usuzovat, že žalobci bude doměřena daň právě z důvodů, pro které následně k doměření daně došlo. Pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením.
15. Žalobce v rámci žalobního bodu týkajícího se nezákonnosti zahájení daňové kontroly poukazuje také na nepřezkoumatelnost vyrozumění o výsledku vyřízení stížnosti a dále na neurčitost a nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně. Je však nutno poznamenat, že ze žaloby není zcela zřejmé, v čem konkrétně jsou neurčitost a nepřezkoumatelnost spatřovány. Žalobce zcela konkrétně polemizuje se závěry správce daně a žalovaného. Jejich závěrům i argumentaci tedy zjevně porozuměl a soud taktéž neshledal žádnou překážku pro přezkoumání správnosti těchto závěrů a argumentace.
16. Zdejší soud se může pouze domnívat, že nepřezkoumatelnost a neurčitost je spatřována v tom, že žalobci bylo správcem daně i žalovaným pouze v obecné rovině sděleno, proč neměl správce daně před zahájením daňové kontroly konkrétní poznatky odůvodňující doměření daně. Tato obecnost je ovšem dána, stejně jako v případě soudu, právě povinností mlčenlivosti ohledně obsahu listin zařazených ve vyhledávací části spisu. Správce daně ani žalovaný nemohli žalobci sdělit konkrétní obsah těchto listin a museli uvést obecnější důvody, proč nebyly dány zákonné podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud si je vědom toho, že možnosti procesní obrany žalobce, domnívá-li se, že bylo toto ustanovení porušeno, jsou s ohledem na to, že mu není konkrétní obsah listin zařazených do vyhledávací části spisu znám, ztíženy. Na druhou stranu toto zákonné omezení považuje soud za legitimní a přiměřené. Z tohoto důvodu nelze bez dalšího obecné závěry ohledně důvodů pro případný postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu považovat za nepřezkoumatelné.
17. Žalobce dále namítá nezákonnost ukončení daňové kontroly, kterou spatřuje v tom, že daňová kontrola byla ukončena před prošetřením způsobu vyřízení jeho stížnosti. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

18. Podle § 261 odst. 3 věta první daňového řádu správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti.
19. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.
20. Podle § 261 odst. 6 daňového řádu, má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.
21. Zdejší soud se přitom ztotožňuje se závěrem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, 8 Afs 79/2012-34, že „*podle logického výkladu tohoto ustanovení musí nadřízený správce daně prošetřit způsob vyřízení stížnosti ve stejné lhůtě, jakou měl podřízený správce daně pro vyřízení stížnosti, tj. u stížností týkajících se postupu správce daně při daňové kontrole nejpozději do ukončení daňové kontroly.*“ Nelze souhlasit se žalovaným v tom, že tento požadavek je v rozporu s cílem správy daní a zásadami hospodárnosti a rychlosti řízení. Neklade natolik neúměrné nároky, že by v jejich důsledku hrozilo zmaření možnosti správně stanovit daň či přílišné prodlužování samotného daňového řízení. Argumentuje-li žalovaný možnosti podávání obstrukčních žádostí o prošetření, stejně by bylo možné argumentovat v případě obstrukčních stížností. Tyto situace jsou mimořádné a jejich řešení a sama o sobě neodůvodňují paušální závěr, že způsob vyřízení stížnosti není potřeba prošetřit před ukončením daňové kontroly.
22. Lze tedy uzavřít, že v posuzované věci došlo k porušení § 261 odst. 6 ve spojení s § 261 odst. 4 věta třetí daňového řádu, když žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce nebyla vyřízena před ukončením daňové kontroly. Zároveň má však soud za to, že toto pochybení nemohlo mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jak uvádí ustálená judikatura, ne každé pochybení správního orgánu má nutně za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, v důsledku kterého by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 As 87/2013-31, nebo ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009-163).
23. Žalobce ostatně netvrdí žádný konkrétní dopad popisovaného procesního pochybení na výsledné rozhodnutí ve věci samé. Předkládá pouze hypotetickou možnost vlivu na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, nepoukazuje však na konkrétní nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku tvrzeného procesního pochybení. Nezákonnost samotného rozhodnutí dovozuje z jiných skutečností, byť tytéž skutečnosti namítal také v rámci stížnosti. Žalobce nebyl zbaven možnosti tyto skutečnosti v řízení namítat a v rámci odvolání je taktéž namítal. Jestliže se žalovaný těmito námitkami věcně zabýval, nemohl být žalobce nijak zkrácen na svých právech tím, že se k týmž námitkám vyjádřil v rámci postupu dle § 261 odst. 6 daňového řádu opožděně. Právo žalobce tyto skutečnosti namítat a tomu odpovídající povinnost žalovaného se těmito námitkami věcně zabývat byly zachovány. Stejně tak soud se těmito námitkami zabýval věcně, přičemž na posouzení jejich důvodnosti nemohlo mít žádný vliv to, kdy byla vyřízena žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

24. Nakonec se soud zabýval námitkou označenou jako nezákonnost průběhu daňové kontroly, v níž žalobce brojí proti závěru žalovaného a správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených za účelem uplatnění odpočtu daně v případě výdajů na reklamní služby od dodavatele Studio F H Design spol. s r. o. Správce daně v rámci daňové kontroly vyslovil pochybnosti o tom, že došlo k faktickému uskutečnění přijatého zdanitelného plnění. Jádrem sporu je tedy otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně v posuzované věci.
25. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
26. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
27. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcе daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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 (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.

28. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil k předmětným plněním daňové doklady, Smlouvu o reklamě 10/006 ze dne 25. 1. 2010 (dále jen „Smlouva o reklamě“), Dokumentaci mediální kampaně, evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH a výpisy z účtu. Tímto žalobce bezpochyby po formální stránce splnil svou prvotní důkazní povinnost. V případě, že by správce daně průkaznost, věrohodnost či správnost těchto formálních dokladů nijak relevantně nezpochybnil, musel by nutně nárok na odpočet daně ve vztahu k těmto plněním uznat. Správce daně ovšem vznesl řadu pochybností, které i zdejší soud považuje za opodstatněné, a tudíž zcela důvodné a které zásadním způsobem zpochybňovaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění.
29. Správce daně zjistil, že dodavatel žalobce neměl žádné zaměstnance a veškeré reklamní služby byly provedeny formou subdodávky společností SPON, spol. s r. o., u které měl veškeré reklamní práce zajišťovat J. B., který je ovšem podle jednatele této společnosti dlouhodobě nemocný a není schopen žádného jednání. Žalobce přitom nepředložil konkrétní důkazy o tom, že na konkrétních billboardech skutečně byla po stanovenou dobu reklama žalobce, kterou fakturoval. Dokumentace mediální kampaně obsahuje fotografii makety a nekvalitní fotografie billboardů, ze kterých nelze určit jejich umístění. Ani Smlouva o reklamě pak neobsahovala konkrétní informace o podobě a umístění reklamy. Již tyto skutečnosti zakládaly důvodné pochybnosti o tom, zda k faktické realizaci reklamy skutečně došlo. Relevantně tak byla zpochybněna věrohodnost žalobcem předložených formálních dokladů a v souladu s výše citovanou judikaturou došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Ten následně navrhl provedení svědeckých výpovědí.
30. Svědek T. neuvedl konkrétní informace ohledně výběru a umístění billboardů, ani výroby a vylepování plakátů, přestože se jedná o zaměstnance, jehož náplň práce tvořil právě marketing a přímo také posuzovaná reklamní kampaně. Jakkoliv byl výslech proveden s časovým odstupem, sdílí soud pochybnosti žalovaného vyplývající z toho, že žalobce, respektive jeho zaměstnanec, který nese za plnění tohoto úkolu odpovědnost, nevede k reklamní kampani žádné konkrétní záznamy a její plnění ani nijak nekontroluje.
31. Svědek K. pouze potvrdil, že provedl grafický návrh reklamní kampaně, nicméně nesdělil žádné konkrétní skutečnosti týkající se její následné realizace.
32. Ani svědek H. neuvedl žádné konkrétní okolnosti týkající se faktického provedení reklamy. Sdělil pouze, že namátkově prováděl kontrolu, přičemž při následném výslechu svou výpověď změnil tak, že převzal převážnou část billboardů. Změnu své výpovědi vysvětlil tak, že svou předchozí odpověď myslel, že nemůže garantovat 100% stav billboardů po celou dobu kampaně. Soud i s ohledem na tuto změnu ve výpovědi považuje jeho tvrzení za nevěrohodná. Věrohodnost je navíc snížena tím, že svědek v rozporu se skutečností uváděl, že v Dokumentaci mediální kampaně je uvedeno, kde se billboardy nacházely, což mělo být ke každé smlouvě doloženo. Kromě toho ani tento svědek neuvedl

žádné konkrétní skutečnosti ohledně toho, kde přesně byly billboardy umístěny, ačkoliv dle svých tvrzení prováděl jejich kontrolu.

33. Nad rámec těchto svědeckých výpovědí žalobce navrhoval také výslech svědka B., který ovšem nebyl uskutečněn proto, že si nepřevzal předvolání a jednatel společnosti SPON, spol. s r. o. (A. K.), kterou tento svědek měl zastupovat na základě plné moci, výslovně u výsledku dne 30. 9. 2013 před dožádaným správcem daně uvedl, že svědek je po mozkové příhodě v nemocničním ošetření a neví, jak dlouho jeho léčba potrvá. Dožádaný správce daně vedle toho sdělil, že u jiného výsledku dne 25. 1. 2012 A. K. uvedl, že svědek B. má vážné zdravotní problémy, je po operaci srdce a má těžkou cukrovku. Z uvedeného je zřejmé, že vážná zdravotní indispozice byla u tohoto svědka dlouhodobá. Jestliže žalobce tyto skutečnosti nijak nezpochybňoval a nedomáhal se provedení výsledku tohoto svědka přes jeho zdravotní indispozici (a neprovedení tohoto výsledku ani správci daně v odvolání nevytýkal), pak nelze považovat za pochybení správce daně, jestliže nečinil další pokusy o provedení výsledku tohoto svědka, který si ani nepřevzal předvolání k výsledku. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí navíc uvedl, že zástupce žalobce správci daně telefonicky sdělil, že tento svědek je hendikepován a není schopen výpovědi, a proto nemá smysl jej předvolávat, nicméně záznam o takovém telefonickém hovoru není součástí správního spisu (ač žalobce toto tvrzení žalovaného nijak nezpochybňuje), proto soud k tomuto tvrzení žalovaného nepřihlížel.
34. Žalobce teprve v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl GPS souřadnice umístění jednotlivých billboardů. Žalovaný ovšem porovnal snímky billboardů z Dokumentace mediální kampaně s panoramatickými snímky na stránkách mapy.cz a uvedl konkrétní skutečnosti vyvracející možnost, že se jedná o totožné billboardy. Zejména poukazoval na chybějící či přebývající budovy, porosty či jiné významné prvky v blízkosti či v pozadí billboardů. Podle názoru soudu se jedná o zcela zásadní nesrovnalosti, které nelze vysvětlovat časovým odstupem mezi pořízením fotografií a jejich porovnáním s panoramatickými snímky správcem daně, jak naznačuje žalobce. Doložení GPS souřadnic nejen že nepřispělo k prokázání faktického uskutečnění plnění, nýbrž navíc prohloubilo pochybnosti o tom, že k plnění skutečně došlo.
35. Na tomto místě je nutno také zdůraznit, že umístění reklamních billboardů je zcela zásadním aspektem obchodního závazku, nejde o marginální otázku. Právě umístění (ale také např. velikost) billboardů je významnou skutečností, která se výrazně promítá do účinnosti reklamy, tj. do výsledku, který si podnikatel od reklamy slibuje. Po každém podnikateli lze proto zcela oprávněně žádat, aby byl schopen prokázat faktickou realizaci reklamy na billboardech také tím, že uvede konkrétní věrohodné informace o umístění billboardů.
36. Krajský soud plně respektuje obchodní realitu, v rámci které jsou mnohdy podstatnější faktické obchodní vztahy a nikoliv formální vyjádření závazků ve smlouvách. Proto by u něj nevzbuzovaly až tak zásadní pochybnosti to, že samotná Smlouva o reklamě neobsahuje přesné údaje o obsahu reklamy, místu realizace apod. Jestliže však žalobce uzavírá takřka shodné smlouvy se shodně vymezeným nepeněžitým plněním (obstaráním reklamy), ovšem rozdílným peněžitým protiplněním (v případě Smlouvy o reklamě ze dne 25. 7. 2010 bylo peněžitě plnění přesně poloviční), již to pochybnosti vzbuzuje, obzvláště za situace, kdy není schopen nijak vysvětlit a doložit, proč se ceny liší. Tvrzení o nižším zájmu o tyto služby v jiném měsíci žalobce nijak nedoložil a už vůbec nedoložil, jak

konkrétně se liší, aby bylo možné posoudit, zda toto snížení odpovídá přesně poloviční ceně služby.

37. Zároveň si musí být daňový subjekt vědom toho, že se při ne zcela konkrétním vymezení předmětu reklamy ve smlouvě může dostat do důkazní nouze. Existují-li důvodné pochybnosti o tom, že k plnění fakticky došlo, je to on, kdo musí realizaci prokázat, přičemž smlouva neobsahující žádné konkrétní údaje pak nemůže sloužit jako spolehlivý důkaz. Pochopitelně je možné faktickou realizaci prokázat jinak (další dokumentací či svědeckými výpověďmi), nicméně to se žalobci nepodařilo. Naopak svědecké výpovědi pochybnosti prohloubily, neboť ani kompetentní osoby odpovídající za realizaci dané zakázky neuvedly žádné konkrétní údaje k tomu, kde přesně byla reklama prezentována. Soud předpokládá, že podnikatel v rámci svých závazků jedná ekonomicky racionálně. Ekonomickou racionalitu však zcela popírá postup podnikatele, který u významné zakázky, od níž si slibuje zvýšení obrátu, zcela rezignuje na kontrolu jejího plnění ze strany dodavatele. Jakkoliv může žalobce tvrdit opak, svědecké výpovědi prokázaly, že žádná skutečná kontrola provedení reklamy ze strany žalobce neexistovala. Časový odstup se sice může promítnout do toho, jak detailně si svědci některé skutečnosti vybaví, nicméně lze očekávat, že si alespoň osoby, které se měly přímo podílet na realizaci reklamy, vzpomenou na některé konkrétní informace ohledně její realizace. Ani kompetentní zaměstnanec žalobce ovšem nejen že při svém výsledku neuvedl žádné konkrétní skutečnosti ohledně výběru a umístění billboardů či kontroly realizace zakázky, ale navíc ani nevedl žádné záznamy o těchto skutečnostech.
38. Za popsané situace má soud ve shodě s žalovaným za to, že žalobce nevyvrátil závažné pochybnosti správce daně a neprokázal, že předmětné plnění bylo fakticky realizováno. Neprokázal tedy existenci předmětu daně, jakožto zákonného předpokladu pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Soud proto neshledal žádné pochybení v postupu správce daně a žalovaného.
39. Nad rámec výše uvedeného soud dodává, že se blíže nezabýval žalobními tvrzeními týkajícími se odvysílání reklamních spotů v rádiu, neboť ta se zcela mívají s důvody, pro které bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí. Neuznané nároky na odpočet daně z přidané hodnoty se totiž týkaly výlučně reklamy na billboardech, nikoliv reklamy v rádiu. Z tohoto důvodu nemohl z povahy věci způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí ani postup správce daně a žalovaného při vyřizování stížnosti žalobce v části, která se týkala právě reklamy v rádiu.

V. Shrnutí a náklady řízení

40. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu