



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce **L.P.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48039/16/5300-22441-701848,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu proti v záhlaví specifikovanému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 2. 2015, č. j. 282889/15/2701-50523-602196, č. j. 283004/15/2701-50523-602196, č. j. 283061/15/2701-50523-602196, č. j. 283279/15/2701-50523-602196, č. j. 283398/15/2701-50523-602196 a č. j. 283451/15/2701-50523-602196. Správce daně po provedení daňové kontroly vydal uvedená rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období květen 2011 a srpen až prosinec 2011 v celkové výši 577 600 Kč a předsal penále v celkové výši 115 520 Kč.

2. Správce daně předně shledal důvody pro doměření DPH ve věci žalobcem deklarovaného nákupu propagace a reklamy od společnosti PromoProdukce – Event, spol. s r.o. (dále jen „PromoProdukce - Event“), učiněného na základě smlouvy ze dne 1. 3. 2011. Podle této

smlouvy měla být provedena prezentace loga „JamRock“ (tj. loga hudebního festivalu pořádaného žalobcem) na akcích Festonda Cup 2011, Natruc Kolín a Cirkus Cirkus Classic 2011. Dle správce daně však žalobce neprokázal, že se předmět plnění uvedený na přijatých daňových dokladech vztahoval k propagaci loga „JamRock“ a že reklamní prezentace proběhla v jím tvrzeném místě, času a rozsahu. Neprokázal tedy, že od společnosti PromoProdukce - Event přijal zdanitelná plnění, která použil k uskutečňování své ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

3. Správce daně dále prověřoval nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem na základě daňových dokladů vystavených společností PromoProdukce – Event a na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy uzavřené mezi žalobcem a uvedenou společností dne 16. 8. 2011. Žalobce podle svého tvrzení v daném případě vystupoval jako zprostředkovatel služby – reklamy pro společnost OLBENA CZ s.r.o. (dále jen „OLBENA“), se kterou zároveň uzavřel dne 17. 8. 2011 smlouvu o zabezpečení propagace a reklamy. Společnost PromoProdukce – Event měla na akcích Cirkus Cirkus Classic 2011 a Mikulášská v cirkuse propagovat logo společnosti OLBENA. Správce daně neměl pochybnosti o tom, že k reklamní prezentaci společnosti OLBENA na uvedených akcích došlo, žalobce však dle jeho názoru neprokázal, že se tak stalo na základě zmíněné smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 16. 8. 2011. Žalobce tedy neprokázal, v jakém konkrétním rozsahu přijal od společnosti PromoProdukce – Event plnění uvedená na předložených dokladech a neprokázal, že jím přijatá zdanitelná plnění od společnosti PromoProdukce – Event použil k uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost OLBENA. Také v tomto případě proto správce daně doměřil žalobci DPH.
4. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně, odvolací námitky uplatněné žalobcem shledal nedůvodné.
5. Správce daně na základě téže daňové kontroly doměřil žalobci rovněž daň z příjmů za zdaňovací období 2011, odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015. Žalobu, kterou žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného, krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 8. 2017, č. j. 31Af 1/2016 – 154.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

6. Žalobce nejprve namítl, že žalovaný i správce daně **nesprávně hodnotili provedené důkazy**, jestliže došli k závěru, podle něž společnost PromoProdukce – Event nerealizovala reklamy pro žalobce. Žalobce uzavřel s uvedenou společností smlouvu o zabezpečení produkce reklamy, která spočívala v prezentaci v pozici partnera na třech

akcích. Realizaci reklamy (provedení služeb) žalobce prokázal dokumentací k jednotlivým akcím. Tato obsahovala mj. i fotografie několika výlepů realizovaných reklam. Realizace reklam byla prokázána i výsledkem svědka A. K., který byl jednatelem společnosti PromoProdukce – Event. Svědek ozřejmil fungování uvedené společnosti, které je obecným způsobem podnikání v této oblasti a ke které se žalobce vyjádřil ve svém druhém doplnění odvolání. Zajišťovatel reklamy není placen pořadatelem akce (pro něj je uskutečňována zdarma), avšak jeho příjmy pocházejí od jiných inzerentů (mj. žalobce), kteří platí za spojení svého jména s akcí pořadatele. Pořadatel akce tak získává zdarma prezentaci své akce, kdy „cenu“ zde tvoří strpění spojení jeho akce s jinými inzerenty, s kterými však pořadatel nemá žádný vztah a o kterých mnohdy nemá ani tušení. To vysvětluje, proč dotazy správce daně na pořadatele akce skončily v neprospěch žalobce. Na prezentaci pořadatele „ve vlastní režii“ skutečně k prezentaci žalobce nedocházelo, což však nic nemění na tom, že k prezentaci žalobce díky službám společnosti PromoProdukce – Event došlo.

7. Svědek se také vyjadřoval k nesrovnalostem zjištěným správcem daně. Z jeho výpovědi plyne, že nesrovnalosti se vztahují k fakultativním, tedy nenárokovým částem smlouvy, plněním pouze „přidanou hodnotu“. Tyto z pohledu smluvního plnění bezvýznamné skutečnosti tedy nelze klást k tíži žalobce. Rozhodující je, že svědek potvrdil, že společnost PromoProdukce – Event pro žalobce realizovala předmětné reklamy. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 – 77.
8. Podle žalobce je tak z řetězce vzájemně provázaných důkazů, které předložil žalovanému, zřejmé, že k realizaci zdanitelného plnění došlo na základě smlouvy uzavřené se společností PromoProdukce – Event. Není pak zřejmé, jaké jiné důkazy než autentické záznamy jednotlivých reklam, daňové doklady, uzavřené smlouvy a svědecké výpovědi potvrzující tvrzení žalobce, by tento musel správci daně předložit, aby unesl důkazní břemeno. Z řetězce důkazů pak plyne, že (i) k realizaci reklamy skutečně došlo (ii) a že tato byla realizována na základě smlouvy uzavřené se společností PromoProdukce – Event.
9. Pokud měl správce daně pochybnosti o svědecké výpovědi, došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně, v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Byl to správce daně, koho tížilo důkazní břemeno, pokud chtěl vyvrátit důkaz výsledkem svědka; k tomu žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, č. j. 30 Ca 101/2001 – 63).
10. Žalobce připustil, že svědek nebyl schopen konkrétně odpovědět na některé podrobné otázky. Namítl však, že dotazy správce daně mířily na okolnosti, které z důvodu značného počtu obchodních případů není v lidských silách si s odstupem času pamatovat. Lidská paměť podléhá přirozenému procesu zapomínání a po svědčích nelze požadovat, aby si pamatovali veškeré skutečnosti ohledně realizace obchodní spolupráce. To platí tím spíše, pokud je výslech proveden s odstupem několika let od realizace obchodní spolupráce. Skutečnost, že svědek nebyl v některých ohledech schopen detailně odpovědět na otázky správce daně, dle žalobce svědčí spíše o věrohodnosti jeho výpovědi, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 – 26. Tím, že žalovaný odmítl přihlídnout k uvedené výpovědi, provedl nepřipustnou selekci důkazů. Zásada volného hodnocení důkazů

podle žalobce nemá vést k tomu, že finanční orgány nepřihlédnou k důkazům svědčícím ve prospěch daňového subjektu. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 – 104. Žalovaný tak svým postupem postavil žalobce do procesně neřešitelné situace. Uložil mu povinnost prokázat svá tvrzení, avšak k důkazům potvrzujícím tvrzení žalobce odmítl přihlédnout. Žalobce připomněl, že smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt nachytat na nejasnostech; v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15 /2010 – 71.

11. Podle žalobce byla cena reklamy jeho vyjednáváním stlačena na nejnižší možnou částku. Pokud by žalobce díky svým vyjednávacím schopnostem a zkušenostem v oboru reklamy nevyjednal takto výhodnou cenu, byla by tato nepochybně mnohem vyšší. Finanční orgány neprokázaly, že by za propagaci byla zaplacená jiná cena než cena obvyklá, či by byl shledán jiný účel uzavřených smluv, než jen čistě ekonomický. Proto neuznání nároku na odpočet daně u žalobce z důvodů specifikovaných správcem daně a žalovaným neobstojí.
12. Skutečnost, že k realizaci reklamy došlo tak, jak uváděl, podle žalobce potvrdily také orgány činné v trestním řízení, které realizaci reklam prověřovaly na základě podaného trestního oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu.
13. Žalobce rovněž namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť v něm absentuje vlastní hodnocení důkazů žalovaným. I při přehlédnutí této nepřezkoumatelnosti však dle žalobce nelze dojít k jinému závěru, než že provedené důkazy prokazují uskutečnění reklamních služeb společností PromoProdukce – Event.
14. V další části žaloby žalobce namítl, že finanční orgány „**zneužily**“ **důkazního břemene**. Požadavek na pečlivé zdokumentování každého jednotlivého výlepu reklamy (patrně video dokumentace provádění výlepů s kamerou s nočním viděním) je nejen nereálný (takovou službu nelze ani na trhu získat), ale také nevhodný (tato služba by byla mnohem dražší než výlep samotný). Uskutečnění dokumentace by trvalo delší dobu, než výlep samotný, navíc výlepy se často realizují v noci, což dokumentaci znesnadňuje, až znemožňuje. Požadovat tak více, než fotografie některých uskutečněných výlepů, je nad racionální požadavek unesení důkazního břemene. Co se distribuce tiskovin týče, zde není reálná jiná forma, než dodání vzorku distribuovaného letáčku. Vzhledem ke značnému rozsahu reklamy realizované prostřednictvím množství reklamních billboardů, plakátů, letáků atd., nelze prokázat realizaci reklamy u každého jednotlivého kusu reklamního prvku. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57. Požadavky kladené finančními orgány na důkazní břemeno jsou dle žalobce excesivní. Žádný daňový subjekt nemůže ani s vyvinutí maximálního úsilí prokázat, že došlo k realizaci reklamy formou výlepů a letáků ve všech případech.
15. Následující část žaloby shrnuje judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a z ní vycházející judikaturu Nejvyššího správního soudu vymezující podmínky, při jejichž splnění lze daňovému subjektu odmítnout přiznání nároku na odpočet DPH z důvodu, že příslušné plnění bylo součástí **podvodu na DPH**. Žalobce polemizuje se závěrem žalovaného, podle nějž v posuzované věci nebylo nutné provádět tzv. „vědomostní test“, neboť žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění.

Žalobce je naopak názoru, že přijetí zdanitelného plnění prokázal. Z judikatury Soudního dvora navíc dle žalobce plyne, že i v případě neprokázání přijetí zboží nebo služby od dodavatele je povinností správce daně prokazovat vědomí daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu. I kdyby tak nebylo prokázáno přijetí poskytnuté reklamní služby, bylo povinností správce daně zabývat se otázkou daňového podvodu a rolí žalobce na něm. Této povinnosti však správce daně nedostál a existenci daňového podvodu, ani účast žalobce na něm, neprokázal.

16. Žalobce konečně také vznesl námitku, podle níž byl **proces dokazování stížen vadami**. Z postupu žalovaného dle něj není zřejmé, jaké důkazy byly vůbec správcem daně z předložených fotografií provedeny k prokázání realizace reklamy. O dokazování nebyl pořízen protokol a žalobci nebylo umožněno být přítomen při jejich provedení. Dokazování tak bylo provedeno „*utajeným kabinetním*“ způsobem. Není totiž zřejmé, jaké konkrétní fotografie, které dle názoru finančních orgánů nebyly způsobilé prokázat realizaci plnění reklam, byly jako důkaz provedeny, jakých konkrétních reklam se týkaly, které úřední osoby byly přítomny provedení dokazování, kdy a při jakém úkonu byl důkaz zhlédnutím fotografií proveden atd. Není pak ani zřejmé, zda byly skutečně provedeny jako důkaz veškeré fotografické záznamy, které byly navrženy, a které měl správce daně k dispozici, či zda byla provedena jejich selekce. Žalobce v této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, čj. 7 As 57/2010 – 82.
17. Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k namítanému **nesprávnému hodnocení důkazů** ve věci realizace reklamy společností PromoProdukce - Event odkázal na bod 51 a násl. napadeného rozhodnutí. Zde je uvedeno, že svědek A. K. nedokázal specifikovat rozsah a předmět poskytnutých reklamních služeb, ani období, ve kterém mělo dojít k zajištění reklamních služeb. Svědeckou výpověď tedy nelze osvědčit jako důkaz prokazující rozsah zdanitelných plnění, které měla společnost PromoProdukce - Event poskytnout žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2011. Žalovaný se danou svědeckou výpovědí, resp. její vahou pro dokazování, zabýval např. i v bodech 67 a 80 napadeného rozhodnutí. Žalovaný také zdůraznil, že žalobce prokazoval přijetí služby související s prezentací loga „JamRock“ fotodokumentací autobusových zastávek s vylepenými plakáty, otiskem jedné fotografie reklamního banneru a svědeckou výpovědí A. K., který rozsah plnění nedokázal specifikovat v časové ani věcné rovině. Žádné jiné důkazní prostředky žalobce nepředložil. Není tedy zřejmé, jakým způsobem přešlo důkazní břemeno na správce daně. Žádný řetězec vzájemně provázaných důkazů dle názoru žalovaného v tomto případě žalobce nepředložil. Žalobce potvrzuje, že svědek nebyl schopen konkrétně odpovět na některé podrobné otázky, což mělo být důsledkem dlouhého časového odstupu. Žalovaný v

této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011 – 108, bod 30.

19. K námitce „zneužití“ **důkazního břemene** žalovaný odkázal na bod 88 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vyjádřil se zde v tom smyslu, že věrohodný důkaz o uskutečnění konkrétního plnění ve formě reklamy musí splňovat alespoň základní požadavky, a to identifikaci konkrétního místa pořízení a časové údaje pořízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91). Žalovaný setrval na názoru, že fotodokumentace předložená žalobcem tyto požadavky nesplňovala.
20. Důvodnou podle žalovaného není ani námitka, podle níž se nedostatečně zabýval otázkou účasti žalobce na **daňovém podvodu**. Jak uvedl již v bodech 77 a 78 napadeného rozhodnutí, z obsahu žalobcem odkazovaných rozsudků lze dovodit, že prokazování účasti daňového subjektu na podvodu nastupuje až v případě, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. To však žalobce neunesl, proto správce daně ani žalovaný účast na daňovém podvodu neprokazovali. Žalovanému není zřejmé, z čeho žalobce usuzuje na takovou povinnost správce daně v jeho případě. Neuznání nároku na odpočet neznamená *a priori* účast na daňovém podvodu.
21. Žalovaný konečně také vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce, podle něž **dokazování bylo stíženo vadami**, neboť bylo provedeno „*utajeným kabinetním způsobem*“. Žalovaný uvedl, že žalobcem odkazovaný rozsudek se týká dokazování podle správního řádu. Při správě daní se však správní řád nepoužije (§ 262 daňového řádu). Dále, fotografie nejsou audiovizuálním záznamem a dokazování fotografiemi probíhá jejich zhlédnutím. V bodu 86 napadeného rozhodnutí je uvedeno, které důkazy byly správci daně předloženy. V bodu 40 a násl. pak je uvedeno, které fotografie byly provedeny jako důkaz a co se na nich nacházelo. Žalovanému také není zřejmé, ze kterého ustanovení daňového řádu vyplývá povinnost správce daně provést dokazování fotografiemi v přítomnosti žalobce. Žalobce dané fotografie sám předložil, navíc mohl kdykoli nahlédnout do spisu vedeného správcem daně a žalovaným do doby, než byl předložen soudu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., bez jednání. Žalobu shledal nedůvodnou.
23. Krajský soud shrnuje, že předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích květen 2011 a srpen až prosinec 2011 v celkové výši 577 600 Kč. Odpočet daně v celkové výši 227 000 Kč si žalobce nárokoval na základě daňových dokladů vystavených společností PromoProdukce - Event a smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy, kterou s touto společností uzavřel dne 1. 3. 2011. Nárok na odpočet daně v celkové výši 350 600 Kč pak žalobce uplatňoval na základě daňových dokladů vystavených totožnou

- společností, ovšem v daném případě na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy uzavřené dne 16. 8. 2011.
24. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
25. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani *„doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“* Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
26. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
27. Žalobce předně namítl, že finanční orgány **nesprávně hodnotily provedené důkazy** (bližší viz body 6-13 výše), dále že **„zneužily“ důkazní břemeno** (bod 14). Krajský soud tedy posuzoval, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným nárokům na odpočet daně z daňových dokladů vystavených na základě

jednotlivých smluv o zabezpečení propagace a reklamy uzavřených mezi žalobcem (coby objednatelem) a společnostmi PromoProdukce - Event (coby dodavatelem).

28. Pokud jde o **smlouvu o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 1. 3. 2011**, krajský soud konstatuje, že v bodě 5.1 dané smlouvy se uvádí, že žalobce bude prezentován v pozici partnera akcí Natruc Kolín 2011, Festonda Cup 2011 a Cirkus Cirkus Classic 2011 a dodavatel zajistí umístění loga žalobce na billboardových plochách a tiskovinách spojených s propagací akce a dle možností zajistí umístění reklamního banneru a reklamních a marketingových nástrojů na akci. Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jež byla dohodnuta v této smlouvě, žalobce prokazoval primárně dvěma daňovými doklady s předmětem plnění: „*Fakturujeme Vám dle smlouvy za prezentaci Vaší značky jako partnera akce Natruc Kolín a Festonda Cup 2011*“ a „*Fakturujeme Vám dle smlouvy za prezentaci Vaší značky na akci Cirkus Cirkus Classic*“.
29. Žalovaný zhodnotil uvedené daňové doklady a smlouvu z 1. 3. 2011 tak, že je z nich sice zřejmý *předmět* plnění, avšak není v nich specifikován *rozsah* plnění [jak požaduje § 28 odst. 2 písm. f) zákona o DPH], za který se žalobce zavázal společnosti PromoProdukce - Event uhradit celkovou částku 1 362 000 Kč a současně nárokoval odpočet daně 227 000 Kč. Ze smlouvy je pouze seznatelné, na kterých akcích mělo být logo žalobce prezentováno a jakým způsobem. Nebyl však specifikován počet billboardových ploch a jejich velikost, počet výtisků reklamních tiskovin, ani žádné bližší údaje o dalších způsobech reklamy a marketingu. Žalobce měl nicméně možnost, v souladu s § 73 odst. 5 zákona o DPH, chybějící náležitosti daňových dokladů prokázat jiným způsobem (viz body [34] až [36] napadeného rozhodnutí). S tímto dílčím závěrem žalovaného krajský soud souhlasí, ostatně žalobce jej ani nijak nezpochybňuje.
30. Žalobce k prokázání uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění nejprve dne 28. 1. 2013 předložil správci daně závěrečné zprávy k jednotlivým akcím, na něž odkazuje smlouva ze dne 1. 3. 2011. Správce daně ale tyto zprávy nepovažoval za průkazné, zjistil totiž četné rozpory mezi žalobcem předloženými písemnostmi a důkazy, které si opatřil z jiných zdrojů. Například v závěrečné zprávě k akci Festonda Cup 2011 bylo zobrazeno logo propagovaného hudebního festivalu pořádaného žalobcem (JamRock) na předloženém plakátu, na vytištěné stránce znázorňující loga firem a na počítačovou tiskárnou vytištěném letáčku s názvem a grafickým logem akce Festonda Cup. Správce daně ale na internetu vyhledal webové stránky festivalu Festonda Cup 2011, které zobrazují stejný letáček s názvem a grafickým logem akce Festonda Cup jako v předložené závěrečné zprávě, avšak v místě, kde se na žalobcem předloženém letáčku nacházel pruh s reklamními logy včetně loga JamRock, je na webových stránkách umístěn pruh s logy jiných firem, přičemž logo JamRock mezi nimi není. Správce daně dále získal od pořadatele akce Festonda Cup (agentury Festonda Production) plakát Festonda Cup 2011 a odkaz na webovou stránku s umístěnými fotografiemi z místa konání akce. Loga partnerů uvedená na tomto plakátu se shodují s logy partnerů umístěnými na webových stránkách akce, logo JamRock tedy mezi nimi není. V závěrečné zprávě k akci Natruc Kolín bylo logo JamRock zobrazeno na stránce znázorňující loga různých firem, na počítačovou tiskárnou vytištěných plakátech akce Natruc a na plakátu akce Natruc. Správce daně ale od pořadatele festivalu Natruc

- získal plakáty, na nichž není logo JamRock znázorněno. V závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic 2011 nebylo logo hudebního festivalu JamRock uvedeno vůbec.
31. Krajský soud po zhlednutí předmětných důkazů (založených v daňovém spise) konstatuje, že mezi žalobcem předloženými závěrečnými zprávami a správcem daně obstaranými důkazy skutečně panují výše popsané rozpory. Ostatně žalobce jejich existenci nepopírá, pouze se pokouší o jejich vysvětlení (dle názoru krajského soudu nepřesvědčivě – k tomu v podrobnostech viz níže).
32. V reakci na dotaz správce daně, jak předložené závěrečné zprávy dokládají provedení propagace a reklamy dle smlouvy ze dne 1. 3. 2011, žalobce dne 11. 3. 2013 předložil složku označenou Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akcích Jam Rock, Festonda Cup, Natruc Kolín a Cirkus Cirkus Classic. Rovněž tyto důkazy ale správce daně hodnotil tak, že neosvědčují žalobcem tvrzené skutečnosti, a tak žalobce opětovně vyzval k prokázání uskutečnění reklamy a propagace dodavatelem PromoProdukce – Event.
33. Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akci Festonda Cup obsahovala počítačovou tiskárnou vytištěné plakáty a fotografie autobusových zastávek polepených plakáty se znázorněnou šipkou směřující na místo, kde má být plakát akce Festonda vylepen, dále vytištěnou fotografii zobrazující zavěšené bannery (reklamní plachty) na oplocení. Správce daně uvedené fotografie zhodnotil tak, že neumožňují ověřit, zda na plakátech označených šipkami jsou skutečně znázorněna loga JamRock, neboť plakáty jsou nečitelné. Na některých tištěných fotografiích není ani zřetelné, zda je na zastávce skutečně vylepen plakát akce Festonda. S tímto hodnocením krajský soud po seznámení se s uvedenou složkou souhlasí. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že fotografie neobsahují ani údaje o místě a čase jejich zhotovení. K vytištěné fotografii s bannery zavěšenými na oplocení správce daně uvedl, že dříve předložená závěrečná zpráva obsahuje fotografii shodného místa, ovšem s tím rozdílem, že na místě, na němž měl být (dle fotografie ze souhrnné zprávy) zavěšen banner JamRock, je zobrazen banner společnosti Oresi-kuchyně. Ostatní reklamní bannery jsou přitom na obou fotografiích shodné (jak krajský soud ověřil z daňového spisu, je tomu skutečně tak).
34. Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akci Natruc Kolín obsahovala výtisk webové stránky akce Natruc s vyobrazenými logy partnerů (znázorněná šipka ukazuje na logo JamRock), počítačovou tiskárnou vytištěné plakáty akce Natruc a stránku s textem o umístění billboardů, včetně fotodokumentace billboardů. Podle správce daně však kvalita tisku neumožňuje ověřit loga partnerů akce umístěných na plakátu. Správce daně dále konstatoval, že výtisk shodné webové stránky (dle časového údaje uvedeného v pravém dolním rohu obrazovky počítače se shodoval i čas) byl zařazen i v dříve předložené závěrečné zprávě k akci Natruc Kolín, avšak na místě, kde mělo být (dle výtisku ze souhrnné zprávy) umístěno logo JamRock, bylo zobrazeno logo společnosti Dalkia Kolín. Vytištěné plakáty akce Natruc Kolín znázorňovaly logo JamRock na liště v dolní části plakátů, ale na shodném plakátu zaslaném správcem daně třetí osobou bylo na totožném místě zobrazeno logo společnosti KOMAXO s.r.o. Také s tímto hodnocením krajský soud souhlasí.

35. Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akci Cirkus Cirkus Classic obsahovala počítačovou tiskárnou vytištěnou stránku s textem o výlepu billboardů, 6 stránek s vytištěnými fotografiemi billboardů, stránku s textem o plakátové kampani, 49 stran vytištěných fotografií zastávek, vytištěné 3 druhy plakátů akce Cirkus Cirkus Classic se znázorněnou šipkou směřující na logo JamRock, výtisk webové stránky znázorňující loga různých firem a šipku směřující na logo JamRock a vytištěnou fotografii bannerů (reklamních plachet) umístěných na vnějším oplocení místa konání akce se šipkou směřující na reklamní plachtu s logem JamRock. Správce daně však poukázal na to, že fotografie místa shodného s místem zobrazeným na předložené vytištěné fotografii reklamních plachet byla zařazena i v dříve předložené závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic, přičemž namísto reklamní plachty s logem JamRock na ní byla vyfocena plachta s logem společnosti A.P.auto. Správce daně dále uvedl, že vytištěné fotografie zastávek a billboardů neumožňují ověřit, zda na plakátech označených šipkami jsou skutečně loga JamRock, neboť plakáty jsou nečitelné. Výtisky 3 druhů plakátů Cirkus Cirkus Classic byly zařazeny také v závěrečné zprávě k akci

Cirkus Cirkus Classic, ale logo JamRock zde na nich nebylo uvedeno. Fotografie zastávek a billboardů dále neobsahují údaje o čase jejich zhotovení (u zastávek ani o jejich umístění). Výtisk webové stránky akce Cirkus Cirkus Classic znázorňoval i logo JamRock, na výtisku shodné webové stránky (dle časového údaje uvedeného v pravém dolním rohu obrazovky počítače se shoduje i čas porízení otisku stránky) zařazeném v závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic logo JamRock zobrazeno nebylo (na jeho místě se nacházelo logo společnosti LIKOST). Rovněž s tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje.

36. Pochybnosti správce daně vycházely rovněž z toho, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly grafickou úpravu loga JamRock předaného společnosti PromoProdukce – Event, které tato společnost použila v rámci poskytovaných reklamních služeb (předložené listiny obsahují dvě verze loga). Správce daně dále při porovnávání předložených důkazů zjistil, že shodné číslo objednávky 62438 a období od 1. 10. 2011 do 28. 11. 2011 je uvedeno u dvou rozdílných akcí prezentujících dva rozdílné subjekty, a to u akce Cirkus Cirkus Classic a u akce Mikulášská v cirkuse, která nebyla uvedena ve smlouvě mezi akcemi, na kterých měl být žalobce prezentován podle smlouvy uzavřené dne 1. 3. 2011 (závěrečnou zprávou z akce Mikulášská v cirkuse žalobce dokládal zprostředkování reklamy pro společnost OLBENA). V důkazech, kterými žalobce prokazoval uskutečnění reklamy v rámci akce Cirkus Cirkus Classic a zprostředkování reklamy pro společnost OLBENA, tedy u dvou rozdílných akcí prezentujících dva rozdílné subjekty, byla také zařazena zcela shodná fotografie. Správce daně měl kromě toho pochybnosti o způsobu provedení úhrady za deklarované služby. Žalobce úhradu předmětných dokladů prokazoval mj. písemností o převodu částky 1 130 000 Kč z bankovního účtu společnosti JR Media CZ s.r.o. (dále jen „JR Media CZ“), přestože obchodní vztah na základě předložené smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 1. 3. 2011 měl být uzavřen mezi společnostmi PromoProdukce – Event a žalobcem, nikoliv společností JR Media CZ.
37. Žalobce následně navrhl, aby správce daně vyslechl svědka A. K., který byl v roce 2011 jednatelem společnosti PromoProdukce – Event. K výsledku uvedeného svědka došlo dne 18. 9. 2013 a svědek vypověděl, že společnost PromoProdukce - Event nenabízela

umísťování reklamních bannerů v místě konání akce, jednalo se o jakousi přidanou hodnotu, kterou společnost neúčtovala. Totéž mělo platit pro prezentaci na webových stránkách. K rozdílu v zavěšených bannerech znázorňujících logo společnosti JamRock a Oresi na akci Festonda Cup dle něj došlo z důvodu převěšení banneru JamRock bannerem společnosti Oresi jako generálního partnera, u akce Cirkus Cirkus Classic pak došlo k výměně bannerů zřejmě z důvodu poškození banneru s logem JamRock vlivem povětrnostních podmínek. K rozdílným podobám plakátů předložených správcem daně (s logem JamRock, či bez něj) uvedl, že vzniká několik plakátů, které se obměňují. Společnost PromoProdukce - Event dostala od pořadatelů akcí prostor pro prezentaci vlastních klientů. K dotazům správce daně svědek uvedl, že si již nepamatuje, v jakém období společnost PromoProdukce - Event zajišťovala pro žalobce reklamu. Dále vypověděl, že si již nepamatuje, co bylo předmětem reklamních služeb, kdo nebo co bylo jejich prostřednictvím propagováno, jaké reklamní služby pro žalobce uvedená společnost v roce 2011 prezentovala.

38. Správce daně po zhodnocení všech výše uvedených skutečností uzavřel, že žalobce neprokázal, že na základě smlouvy ze dne 1. 3. 2011 byla provedena prezentace logo JamRock, kterou použil pro svou ekonomickou činnost. Neprokázal, že předmět plnění uvedený na příslušných daňových dokladech se vztahoval k propagaci uvedeného logo a že reklamní prezentace proběhla v tvrzeném místě, čase a rozsahu (viz str. 31 zprávy o daňové kontrole, k podrobnému popisu a zhodnocení jednotlivých důkazů viz str. 22-31 zprávy). K obdobnému závěru dospěl žalovaný: „*(...) je-li rozsah zdanitelného plnění uveden na daňových dokladech natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. V daném případě byl odvolatel vyzván k prokázání skutečného rozsahu, ovšem své důkazní břemeno neunesl*“ (bod [54] napadeného rozhodnutí).
39. Krajský soud s uvedeným závěrem plně souhlasí. Jak je patrné z výše podaného rozboru, žalobce skutečně své důkazní břemeno neunesl. Žalobce namítá, že realizaci reklamy (provedení služeb) prokázal dokumentací k jednotlivým akcím (která obsahovala mj. i fotografie několika výlepů realizovaných reklam) a výsledkem svědka K. Důkazní prostředky předložené žalobcem jsou však buď neprůkazné (fotky plakátů či billboardů neumožňují ověřit, zda se na nich nacházelo logo JamRock), nebo dokonce vzájemně rozporné. Případně jsou v rozporu s důkazními prostředky, které si správce daně obstaral od třetích osob.
40. Žalobce se některé tyto rozpory snažil v průběhu daňového řízení vysvětlit, například tvrzením, že existovalo více verzí plakátů, což má být důvodem toho, že na plakátech, které si správce daně vyžádal od pořadatelů jednotlivých akcí, jeho logo není. Nebo tvrzením, že plachta s logem JamRock byla na akci Festonda Cup 2011 vylepena až v jejím průběhu (čímž vysvětloval, proč je na jedné fotografii uvedené logo a na jiné fotografii z totožného místa logo společnosti Oresi). Totéž tvrdil i svědek K. Krajský soud však shledává tato vysvětlení nevěrohodnými. Jistě si lze představit, že v ojedinělých případech může dojít například k tomu, že reklamní předmět předložený daňovým subjektem se bude částečně lišit od obdobného předmětu získaného z jiného zdroje. V posuzovaném případě však k takové situaci došlo v tolika případech, že krajský soud jen těžko může věřit všem žalobcovým vysvětlením vyvstalých rozporů.

Navíc je třeba zopakovat, že řada rozporů vyplývá i z porovnání jednotlivých důkazů předložených samotným žalobcem.

41. Pokud jde o výpověď svědka K., nelze přehlédnout, že některá jeho tvrzení jsou v přímém rozporu s tím, co dříve v řízení uváděl žalobce. Žalobce totiž původně prokazoval přijetí reklamních služeb i otisky fotografií reklamních bannerů v místě konání akcí a webových stránek. Podle svědka K. však společnost PromoProdukce - Event umístění reklamních bannerů v místě konání akcí a prezentaci značky klienta na webových stránkách jednotlivých akcí nezaplatňovala, jednalo se pouze o jakési „bonusové“ plnění. Teprve následně (v odvolacím řízení) si tuto argumentaci o „bonusovém“ plnění osvojil i žalobce a uplatňuje ji i v žalobě. Bez ohledu na tento rozpor je ale podstatné zejména to, že svědek nedokázal specifikovat rozsah a předmět poskytnutých reklamních služeb, ani období, ve kterém mělo dojít k jejich zajištění. Odkazy žalobce na judikaturu správních soudů shrnuté výše v bodech 9 a 10 jsou proto nepřipadné. V nyní posuzované věci nedošlo k tomu, že by finanční orgány nepřihlédly k důkazu svědčícímu ve prospěch daňového subjektu (výpovědi svědka K.). Finanční orgány se tímto důkazem zabývaly, pouze jej zhodnotily tak, že danou svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz prokazující rozsah deklarovaných zdanitelných plnění. S tímto hodnocením se přitom krajský soud ztotožňuje. Pokud svědek nebyl schopen konkrétně odpovědět na některé otázky z důvodu, že si s odstupem času již všechny podrobnosti nepamatoval, jde o skutečnost, kterou je třeba vyložit k tíži žalobce. Z výše uvedených důvodů přešlo důkazní břemeno v předmětném daňovém řízení na žalobce a bylo na něm, jaké důkazy zvolí k prokázání svých tvrzení.
42. Krajský soud tedy shodně s žalovaným (viz jeho vyjádření k žalobě) konstatuje, že mu není zřejmé, jakým způsobem mělo dojít k opětovnému přechodu důkazního břemene na správce daně. Žalobce žádný řetězec vzájemně provázaných důkazů nepředložil. Nutno přitom opět zdůraznit, že povinností žalobce nebylo pouze prokázat, že mu ze strany společností PromoProdukce - Event byly poskytnuty nějaké reklamní služby, ale také v jaké rozsahu byly poskytnuty.
43. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž finanční orgány „zneužily“ důkazní břemeno. Není pravdou, že finanční orgány požadovaly po žalobci „pečlivé zdokumentování každého jednotlivého výlepu reklamy“. Správce daně požadoval po žalobci prokázání uskutečnění reklamních služeb tak, jak bylo se společností PromoProdukce - Event smluvně ujednáno, přičemž ponechal na žalobci, jakou zvolí formu prokázání přijetí služby a jejího rozsahu. Žalovaný k nárokům na důkazy předložené žalobcem odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91 (viz bod [89] napadeného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud v dané věci (srovnatelné s nyní posuzovaným případem) konstatoval, že bylo věci daňového subjektu (stěžovatele), aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání. Své důkazní břemeno mohl dle Nejvyššího správního soudu unést například kombinací těchto důkazů: „*svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jednalo by se o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně*

identifikovatelných, místech (...) Dalším důkazním prostředkem mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu. Stěžovatel však neposkytl žádný z uvedených důkazních prostředků, a ani jakýkoli jiný, který by s dostatečnou mírou věrohodnosti a přesnosti věcný a časový rozsah poskytnutí sjednané služby prokázal.“ Požadavky kladené finančními orgány na žalobce tedy nebyly nijak excesivní, ale v souladu s rozhodovací praxí v obdobných případech. Žalobce však těmito legitimním požadavkům na předložení důkazních prostředků, které by s dostatečnou mírou věrohodnosti a přesnosti prokázaly rozsah poskytnutí sjednané služby, nedostál.

44. Žalobce nijak nedoložil ani své (v žalobě uplatněné) tvrzení, podle nějž skutečnost, že k realizaci reklamy došlo tak, jak uváděl, potvrdily orgány činné v trestním řízení.
45. K žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu, že v něm absentuje vlastní hodnocení důkazů žalovaným, krajský soud uvádí, že správce daně provedl podrobné zhodnocení důkazních prostředků ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce v odvolání proti platebním výměrům vydaným správcem daně polemizoval pouze s některými z četných pochybností vyslovených správcem daně stran žalobcem uplatněných tvrzení. Bylo tak naprosto dostačující, pokud žalovaný shrnul závěry správce daně, uvedl, v čem se s nimi ztotožňuje, případně je zčásti doplnil, a pak se blíže vyjádřil k jednotlivým dílčím otázkám vneseným žalobcem v odvolání. Vzhledem k tomu, že řízení před správcem daně a žalovaným tvoří jeden celek, nebylo zapotřebí, aby žalovaný vlastními slovy znovu opakoval vše, co již před ním uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole.
46. Ve vztahu ke **smlouvě o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 16. 8. 2011** krajský soud konstatuje následující. V bodě 5.1 této smlouvy se uvádí, že žalobce bude prezentován v pozici partnera akce Cirkus Cirkus Classic 2011 a dodavatel zajistí umístění loga žalobce na billboardových plochách a tiskovinách spojených s propagací akce a dle možností zajistí umístění reklamního banneru a reklamních a marketingových nástrojů na akci. Dle sdělení žalobce ale byla touto smlouvou zprostředkována reklama pro společnost OLBENA, což žalobce dokládá závěrečnou zprávou z akce Cirkus Cirkus Classic a závěrečnou zprávu z akce Mikulášská v cirkuse.
47. Tyto důkazy dle správce daně neprokazují, že došlo k dodání deklarované služby. Správce daně nezpochybnil, že prezentace společnosti OLBENA na uvedených akcích proběhla, zpochybnil však tvrzení žalobce, podle nějž reklamní služby k prezentaci společnosti OLBENA byly nakoupeny od společnosti PromoProdukce - Event. Žalobce totiž v roce 2011 zajišťoval reklamní služby společnosti OLBENA i ve vlastní režii. Správce daně pak v obchodních transakcích mezi společnostmi PromoProdukce - Event, OLBENA a žalobcem

identifikoval řadu skutečností, které zpochybnily uvedené tvrzení žalobcem. Například smlouva ze dne 16. 8. 2011, na základě které měla být předmětná služba (propagace společnosti OLBENA) poskytnuta, neobsahuje ujednání, ze kterého by bylo patrné, že předmětem smlouvy je prezentace značky OLBENA, smlouvu se společností PromoProdukce - Event žalobce uzavřel nelogicky dříve, než smlouvu se

- společností OLBENA, časový nesoulad se projevoval také v případě jednotlivých faktur - žalobce vystavoval faktury za poskytnuté služby dříve, než byly vystaveny faktury společností PromoProdukce - Event, která měla být tím, kdo fakticky zajišťoval reklamu, atd. (v podrobnostech viz str. 31-34 zprávy o daňové kontrole).
48. Z těchto důvodů finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce ani v tomto případě neunesl své důkazní břemeno (viz také body [55] až [71] napadeného rozhodnutí).
49. Pokud jde o v žalobě uplatněné námitky nesprávného hodnocení provedených důkazů, žalobce výslovně nespécifikoval, ke které smlouvě o zabezpečení propagace a reklamy a tedy ke kterému nároku na odpočet se vyjadřuje. Žádné konkrétní výhrady vůči závěrům finančních orgánů týkajícím se nároku na odpočet uplatněných na základě smlouvy ze dne 16. 8. 2011 a souvisejících dokladů však žalobce v rámci těchto námitek nevzněl. Žalobce rozebíral hodnocení fotografií vylepených plakátů ze strany finančních orgánů a výpověď svědka K., ani jedno ale pro posouzení předmětného nároku na odpočet nebylo podstatné. Nebylo totiž sporu o tom, že k prezentaci společnosti OLBENA na akcích Cirkus Cirkus Classic a Mikulášská v cirkuse došlo, sporné byly jiné skutečnosti. Svědek K. se pak k těmto transakcím ve své výpovědi nijak nevyjadřoval. Totéž platí i pro žalobcem namítané „zneužití“ důkazního břemene.
50. Krajský soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou a není úkolem soudu, aby za žalobce domýšlel námitky proti rozhodnutí správního orgánu. Postačí tedy konstatování, že krajský soud shledává závěry finančních orgánů týkající se žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jež byly dohodnuty ve smlouvě ze dne 16. 8. 2011, za přezkoumatelné. Tyto závěry rovněž shledává přesvědčivými.
51. Dále krajský soud posuzoval námitku, podle níž se finanční orgány nedostatečně zabývaly otázkou účasti žalobce na **daňovém podvodu** (viz bod 15 výš). K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora označuje jako podvod na DPH 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 směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Ve věci *Mahagében* pak Soudní dvůr vyslovil následující závěry: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit

závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo

součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (bod 49). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59).

52. Jak však příhodně uvedl žalovaný (srov. body [77] a [78] napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě), prokazování účasti daňového subjektu na podvodu nastupuje až v momentu, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Jinak řečeno, správce daně nejprve posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně s tím, že při splnění těchto nesmí být nárok na odpočet zásadně omezen, neboť je nedílnou součástí systému DPH. Výjimku z tohoto principu představuje právě případ, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
53. Opačné závěry neplynou ani z usnesení Soudního dvora ze dne 15. července 2015 ve věci C-123/14, či z rozsudku Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, na něž žalobce odkázal v žalobě. Ve věci C-123/14 Soudní dvůr toliko vyslovil, že ustanovení směrnice o společném systému DPH „*musejí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu považoval dodání zboží za neuskutečněné s tím důsledkem, že bude překážkou tomu, aby daň z přidané hodnoty, kterou je zatížena tato koupě, mohl kupující odpočítat z důvodu, že kupující neprokázal ani původ dotyčného zboží, ani držbu jeho dodavatele, přičemž tento orgán neprokázal, že se tento kupující účastnil podvodu týkajícího se daně z přidané hodnoty a věděl nebo měl vědět, že dotčené plnění bylo součástí takového podvodu.*“ Z uvedeného rozhodnutí plyne, že samotná skutečnost, že daňový subjekt není schopen prokázat původ zboží, ani držbu jeho dodavatele, nemusí nutně znamenat, že došlo k daňovému podvodu. Soudní dvůr tím zcela jistě neměl v úmyslu říct, že je povinností finančních orgánů provádět tzv. vědomostní test při posuzování každého nároku na odpočet DPH. Totéž platí i pro rozsudek Soudního dvora ve věci C-277/14, podle něž ustanovení zmiňované směrnice „*musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.*“ Ostatně v rozsudku ve věci C-277/14 Soudní dvůr výslovně uvedl, že daňový subjekt, který uplatňoval nárok na odpočet, skutečně obdržel a zaplatil dotyčné zboží a použil je na výstupu pro potřeby svých zdanitelných plnění (viz bod 30 citovaného rozsudku).
54. V nyní posuzované věci žalobce své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění neunesl (k tomu viz výše), nebyl tedy důvod, aby se správce daně

zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky tzv. vědomostního testu vymezené judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

55. Krajský soud konečně také neshledal, že by byl stížen žalobcem namítanými **vadami proces dokazování** (viz bod 16 výše). Dokazování nebylo provedeno žádným „*utajeným kabinetním*“ způsobem, správce daně provedl listinné důkazy žalobcem předloženými vytisknutými fotografiemi stejně, jako by prováděl jakýkoliv jiný listinný důkaz. Ze zprávy z daňové kontroly, stejně jako z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, které fotografie byly takto provedeny a co se na nich nacházelo. Předmětné důkazy jsou založeny v daňovém spisu, do nějž mohl žalobce kdykoliv nahlédnout. Domnívá-li se žalobce, že finanční orgány provedly například jejich selekci, mohl jak v průběhu daňového řízení, tak v žalobě konkrétně namítnout, který fotografický záznam nebyl řádně proveden a co podstatného pro posouzení věci z něj vyplývá. Nic takového však žalobce neučinil, krajskému soudu tudíž není zřejmé, v čem přesně spatřuje zkrácení na svých právech. Souhlasí přitom s žalovaným, že nebylo povinností správce daně provádět dané důkazy v přítomnosti žalobce, ani o jejich provedení pořizovat protokol, z žádného ustanovení daňového řádu mu neplyne taková povinnost.

V. Závěr a náklady řízení

56. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
57. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 29. listopadu 2017

JUDr. Magdalena Ježková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
J. L.