



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 Štencle, MA v právní věci žalobce: **T R I O D O N, spol. s r.o.**, se sídlem 6. května čp. 38, Fryšták, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 26. 8. 2015, č.j. 28115/15/5300-22442-711359,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28115/15/5300-22442-711359, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce, a kterým se domáhal zrušení dodatečných platebních výměrů Finančního

úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště Zlín, kterým mu byla dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosinec 2009.

Obsah žaloby

Žalobce brojil proti rozhodnutí neuznat žalobci odpočet DPH z daňových dokladů vystavených obchodní korporací Carenex plus s.r.o. na základě smlouvy o reklamě, kterou se dodavatel žalobce zavázal zajistit realizaci reklamy v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s automobilovými závody rallye.

V rámci první námitky namítl žalobce zneužití důkazního břemene ze strany správce daně a žalovaného, neboť svá tvrzení a realizaci zdanitelného plnění dodatečně prokázal předloženými důkazy, z nichž plyne, že (i) k realizaci reklamy skutečně došlo a že (ii) tato byla realizována na základě smlouvy uzavřené s jeho dodavatelem. Žalovaný nesprávně dospěl k závěrům, že nedošlo k prokázání zdanitelného plnění a jelikož žádné jiné důkazní prostředky v dané věci již neexistují, měl žalovaný nárok na odpočet uznat (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007). Dále namítl, že jestliže žalovaný na jedné straně zaujal stanovisko o neunesení důkazního břemene žalobce a na druhé straně nepřihlédl k důkazům prokazujícím tvrzení žalobce, jednalo se o excesivní překročení důkazního břemene a žalobce byl postaven do procesně neřešitelné situace.

Uvedl, že nárok na odpočet DPH existoval a z napadaného rozhodnutí není patrné, jakým jiným způsobem byla reklama realizována, pokud by nebyla realizována dodavatelem žalobce. Zpochybnil i domněnky správce daně, že k realizaci reklamy mohlo dojít přímo prostřednictvím O. H. Poukázal na to, že pan H. je taktéž plátcem DPH, a s odkazy na judikaturu uvedl, že bylo povinností žalovaného nárok na odpočet přiznat, neboť byly naplněny podmínky ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a žalobce přijal zdanitelné plnění od plátce DPH, o čemž svědčí daňový doklad, jehož případné nedostatky byly překlenuty dokazováním.

Dále žalobce, opět s odkazy na judikaturu, namítl nesprávné hodnocení výpovědí p. O. a p. T. s tím, že od uzavření smluv o reklamě uplynulo několik let a nelze spravedlivě žádat, aby si oba svědkové pamatovali do detailů veškeré podrobnosti ohledně uzavírání vzájemných kontraktů (např. místo a okolnosti uzavření). Podle žalobce je rozhodující, že všichni ve svých výpovědích shodně potvrzují, že k realizaci reklamy žalobce došlo na základě smluv mezi žalobcem a obchodní korporací Carenex plus s.r.o. Závěry správce daně o nepravdivých výpovědích jsou ryze účelové a správce daně zneužil značného časového odstupu od předmětných událostí. Následně se vyjádřil v žalobě ke konkrétním rozporům ve výpovědích svědků. Zároveň v této souvislosti namítl, že mu nelze klást k tíži nedostatky ve smluvních ujednáních mezi jeho dodavatelem a subdodavatelem.

V další žalobní námitce namítl vady dokazování, neboť realizace důkazu videozáznamy a fotografiemi proběhla utajeným kabinetním způsobem a není zřejmé, zda byly skutečně provedeny jako důkaz veškeré záznamy, které byly navrženy a které měl správce daně k dispozici, či zda byla provedena jejich selekce. *V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2012, sp. zn. 7 As 57/2010.*

Dále zpochybnil s odkazy na evropskou i vnitrostátní judikaturu existenci daňového podvodu v předmětné věci s tím, že v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob žalovaný rozporoval, že výše ceny odpovídá obvyklým tržním podmínkám. Žalobce uvádí, že obvyklé ceny za obdobné reklamy jako v případě žalobce se v automobilových soutěžích rallye pohybují v obdobné výši. Žalovaný neprokázal, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu.

V závěrečné námitce brojil proti závěrům k odpočtu DPH v případě zjištěného manka při inventarizaci s tím, že sice provozuje velkoobchod, avšak takovým způsobem, který má více shodných rysů s maloobchodním obchodem a jeho sklad je volně přístupný a nelze proto přesně kontrolovat případné ztráty zboží, což představuje zásadní rozdíl oproti jiným velkoobchodním skladům, a nelze proto klást k tíži zaměstnanců vzniklé manko. Odkázal dále na to, že prodává své zboží i spotřebitelům, a to nejen ve svém skladu a provozovně, ale i prostřednictvím e-shopu. Rozsah požadovaných skutečností, které měl prokazovat, byl naprosto nereálný a svědčil o účelovém přístupu žalovaného k důkaznímu břemeni. Podle něj navíc žalovaný nezohlednil ani jako důkaz vnitropodnikovou směrnici zohledňující ztrátové ve velkoobchodě, což považoval za právní formalismus popírající účel a smysl zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004). Namítl, že s ohledem na jeho činnost směrnice na ztrátové dopadá a neuznání směrnice žalobce jako důkazu bylo nepřipustnou selekcí důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 74/2009). V této souvislosti namítl i porušení zásady *in dubio mitius* (podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).

V prvním doplnění žaloby následně žalobce na podporu svých tvrzení, že cena reklamy byla naprosto obvyklá a odpovídala běžným tržním podmínkám, předložil jako důkaz znalecký posudek soudního znalce v oboru ekonomika Dr. Ing. V. H., Ph.D. MBA.

Ve druhém doplnění žaloby žalobce namítl, že na základě stejných důkazních prostředků v odvolacím daňovém řízení na dani z příjmů právnických osob dospěl ke zcela opačným závěrům, než tomu bylo v případě žalovaného rozhodnutí. Žalovaný na základě stejných skutkových okolností dospěl k závěru, že reklama byla realizována na základě smluv o reklamě uzavřených v předmětných obdobích se společnostmi Carenex plus s.r.o. a BELLUM s.r.o. Přitom v žalovaném rozhodnutí je hlavním sporným bodem, zda reklama byla realizována na základě těchto smluv o reklamě. Žalobce tak má za to, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení týkající se DPH ryze účelově, neboť na základě stejného skutkového stavu dospěl ke zcela opačným závěrům, které jsou v neprospěch žalobce.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu, a proto na něj odkázal. Ze žalobcem předložených podkladů vyplývaly konkrétní nesrovnalosti, na které upozornil již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odkázal na konkrétní rozpory a zdůraznil, že předložené smlouvy o reklamě nikterak blíže nedefinovaly faktickou stránku deklarovaných plnění. Následně konstatoval, že z místního šetření u obchodní korporace Carenex plus s.r.o. nevyplývaly žádné skutečnosti, které by

objasňovaly (či prokazovaly) uskutečnění reklamních služeb a jednotlivé výpovědi jsou ve vzájemném rozporu. Žalobce nerozlišuje situaci, kdy správce daně pomine důkazní prostředek, a situaci, kdy navržený důkazní prostředek správce daně provede a po následném hodnocení důkazu dospěje k závěru o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění způsobem tvrzeným žalobcem.

Ke druhé námitce žalovaný uvedl, že nemá žádné pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamních služeb, ale žalobcem předložené formální doklady prokazující, že zmíněná zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, ve světle dalších zjištění nemohly prokázat tvrzení žalobce. Námitka vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty i v případě, kdy by realizace reklamy proběhla prostřednictvím pana O. H. je zjevně irelevantní, neboť předmětem dokazování byla otázka, zda reklamní služby uskutečnila obchodní korporace Carenex plus s.r.o., což žalobce neprokázal.

Ve vztahu k nezohlednění časového odstupu výpovědí svědků a realizace reklamních služeb odkázal na napadené rozhodnutí a konstatoval, že pouze poukázal na rozpory a nesrovnalosti ve zcela konkrétních vyjádřeních svědků včetně žalobce. Uvedl, že výpovědi svědků byly značně rozporné i v základních aspektech dlouhodobé obchodní spolupráce. Žalovaný v rámci celého napadeného rozhodnutí uceleně poukázal na veškeré zjištěné nejasnosti ohledně uskutečnění deklarovaných reklamních prací, přičemž jedno z mnoha zjištění (CD vs. DVD) samo o sobě v žádném případě nemělo vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Uvedl, že nepožadoval po daňovém subjektu prokazování skutečností ohledně obchodního vztahu mezi jeho dodavatelem a subdodavatelem, ale pouze upozornil, že ústní ujednání mezi p. H. a dodavatelem žalobce neodpovídá obsahu smluv o reklamě uzavřených žalobcem.

K obrazové dokumentaci odkázal žalovaný na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí a dodal, že předložená obrazová dokumentace prokazuje pouze faktické uskutečnění reklamních služeb, což nebylo žalovaným nerozporováno, avšak záznamy nezachycují uskutečnění reklamních služeb způsobem tvrzeným žalobcem. Nadto žalobce ani nenaznačuje, jaké skutečnosti měly kromě faktického uskutečnění reklamních služeb z předmětné dokumentace vyplynout a žalobce si je jistě dobře vědom toho, jaké skutečnosti záznamy zachycují. Nesouhlasil proto s tím, že dokazování proběhlo utajeným kabinetním způsobem. Pořizování samostatné písemnosti (protokolu) by bylo zcela nadbytečné a nevhodné vzhledem k tomu, že je hodnocení obrazové dokumentace zachyceno ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí, a to i s odkazem na rozdílnou formulaci § 18 správního řádu a § 60 daňového řádu.

S námitkou daňového podvodu se vypořádal již v napadeném rozhodnutí a žalobce přitom v rámci této žalobní námítky nijak nereaguje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, nýbrž pouze opakuje svou argumentaci. Otázkou, zda byl spáchán podvod na dani z přidané hodnoty, by bylo možné zabývat se jen v případě, kdy by žalobce prokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění jím deklarovanou obchodní korporací.

K poslednímu žalobnímu bodu odkázal na napadené rozhodnutí a na to, že sám žalobce v odvoláních zaevidovaných dne 7. 1. 2015 pod č. j. 135687/15, č. j. 150829/15 a č. j. 150835/15 uvádí, že provozuje velkoobchod, čemuž odpovídá i sdělení žalobce na jeho oficiálních internetových stránkách. Podle žalovaného obecně nelze vyloučit, že bude v rámci provozu velkoobchodu realizován i maloobchodní prodej, a pokud chtěl žalobce prokázat, že

uskutečňuje primárně prodej maloobchodní, měl doložit minimálně tržby utržené za velkoobchodní prodej v porovnání s prodejem maloobchodním, aby bylo možné učinit si obraz o charakteru podnikání žalobce. Bez tohoto byl nucen žalovaný vycházet z obsahu spisu, ze kterého jednoznačně vyplývá, že žalobce provozuje velkoobchod. Ve vztahu k směrnicí žalobce odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém rozsáhle zdůvodnil, z jakého důvodu není možné tuto zohlednit. Poukázal i na to, že důkladně rozebral relevantní právní úpravu včetně posouzení, zda žalobce naplňuje jednotlivé případy, kdy manko nelze považovat za zdanitelné plnění. Uzavřel, že nelze rezignovat na prokazování případného zničení či odcizení zboží jen s odkazem na velký objem zboží.

Ve svém druhém vyjádření reagoval na doplnění žaloby, jehož přílohou byly smlouvy o reklamě a nově zpracovaný znalecký posudek č. 316-21-2016. Podle žalovaného předložený znalecký posudek zabývající se výší tržní ceny za reklamu není způsobilý prokázat, že přijatá fakturovaná plnění (zajištění realizace reklamy na sportovních a společenských akcích v souvislosti se závody motorových vozidel) fakticky uskutečnila obchodní korporace Carenex plus s.r.o. jako deklarovaný dodavatel, přičemž neunesení důkazního břemene žalobcem bylo důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. S odkazem na totožnost žalobních a odvolacích námitek trval žalovaný na zamítnutí žaloby.

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou, ve které se s argumentací obsaženou ve vyjádření neztotožnil. Opětovně zdůraznil, že realizaci zdanitelných plnění prokázal smlouvami o reklamě, záznamy provedené reklamy dle jednotlivých uskutečněných závodů, startovními a výsledkovými listinami posádek účastníků se závodů rallye, výsledkem vlastníka závodních automobilů pana O. H. a výsledkem Z. T. a řetězec těchto důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k realizaci zdanitelných plnění došlo. Žalobce setrval v plném rozsahu na svých námitkách, které doplnil dalšími odkazy na odbornou literaturu i judikaturu.

Posouzení věci

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, 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.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s.

1. Reklama

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobce uzavřel s obchodní korporací Carenex plus s.r.o. celkem tři smlouvy o reklamě, a to dne 20. 4. 2009, dne 4. 1. 2010 a dne 5. 1. 2011. Předmětem smluv byl shodně závazek provádět pro zájemce reklamu po dobu trvání smlouvy tak, že obchodní korporace Carenex plus s.r.o. se zavázala zajistit pro žalobce realizaci reklamy v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem. Zdaňovacího období měsíce prosinec roku 2009 se týkala smlouva ze dne 20. 4. 2009.

Rozložení důkazního břemene a jeho zneužití správcem daně

V rámci první námitky namítl žalobce zneužití důkazního břemene ze strany správce daně a žalovaného s tím, že svá tvrzení a realizaci zdanitelného plnění dostatečně doložil a žalovaný důkazy provedené v daňovém řízení nesprávně hodnotil.

Již z uvedeného vyplývá, že základem sporu je posouzení otázky unesení důkazního břemene pro přiznání nároku na odpočet DPH. V této souvislosti považuje soud za vhodné odkázat k rozložení důkazního břemene na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 – 47, dle kterého se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení „*Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz např. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).*

[20] I přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů proto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností [viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura vztahující se k posledně citovanému ustanovení plně použitelná i pro dokazování podle daňového řádu]. V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt.

[21] Za této situace je pak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63).“

V nyní posuzované věci není sporné, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, neboť předložil smlouvy mezi jím a dodavatelem Carenex plus s.r.o. i daňové doklady. Zároveň ani není sporné předložení fotodokumentace a videozáznamů provedené reklamy, startovních

a výsledkových listin, ani to, že na vozidlech, jejichž vlastníkem je O. H., byla umístěna reklama žalobce.

Nicméně spornou otázkou zůstává, zda žalobce řádně doložil, že jím tvrzené plnění poskytl jím tvrzený dodavatel, obchodní korporace Carenex plus s.r.o.

V případě zdaňovacího období měsíce prosinec roku 2009 z obsahu správního spisu vyplývá, že výzva správce daně ze dne 30. 4. 2013, č. j. 981874/13/3301-05402-701884, kterou byl žalobce vyzván k prokázání faktického uskutečnění provedení reklamy dle předmětných smluv dodavatelem – obchodní korporací Carenex plus s.r.o., použití plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, převzetí a předání dílčí části zdanitelného plnění uskutečněného dle smlouvy, výroby polepů, dodání (včetně toho komu) grafických podkladů a návrhů k reklamě, byla odůvodněna zjištěními Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k dožádání ze dne 25. 10. 2012, č. j. 357902/12/303932708023 u územního pracoviště pro Prahu 5 ohledně smluv obchodní korporace Carenex plus s.r.o. se žalobcem v letech 2009-2011, ze kterého vyplynulo, že u předmětného správce daně nebylo možno zjistit, zda se přijaté faktury za rok 2011 vztahují k fakturám vydaným, ani jaké konkrétní služby nebo zboží byly poskytnuty, přičemž pro roky 2009 a 2010 nebyly předloženy žádné doklady.

Podle názoru zdejšího soudu správci daně oprávněně a odůvodněně vznikly pochybnosti o tvrzení žalobce, že přijaté zdanitelné plnění uskutečnila obchodní korporace Carenex plus s.r.o., a že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti.

Podstatný v této souvislosti je závěr místního šetření u obchodní korporace Carenex plus s.r.o., během kterého bylo zjištěno, že zplnomocněná zástupkyně dodavatele žalobce doložila přijaté faktury z roku 2011, ze kterých ale nebylo možné zjistit, ani zda se vztahují k daňovým dokladům žalobce, ani jaké konkrétní služby nebo zboží měly být poskytnuty. K nákladům na uskutečnění reklamy za rok 2009 a 2010 nebyly žádné daňové doklady předloženy a za roky 2009 až 2011 nebyla zjištěna ani žádná spolupráce obchodní korporace Carenex plus s.r.o. s majitelem dotčených vozidel, p. O. H.

Soud považuje pro oprávněnost závěrů správce daně za klíčová zjištění, která vyplývají z výsledku svědka T., bývalého jediného jednatele obchodní korporace Carenex plus s.r.o. (protokol o ústním jednání ze dne 28. 5. 2013, č. j. 1159708/13/3301-05402-701884), ze kterých vyplynuly zásadní rozpory především v otázce uzavření smluv se žalobcem, dále to, že svědek nebyl schopen identifikovat dodavatele polepů a jejich umístění, nebyl schopen vzpomenout si, kde a kdy došlo k předání grafických podkladů, ani jakým způsobem konkrétně předával fotodokumentaci provedené reklamy a konečně nedokázal vysvětlit ani sjednání dílčích plnění uvedených ve smlouvách.

Svědka T. a p. O., jednatele žalobce (protokol o ústním jednání ze dne 28. 5. 2013, č. j. 1069122/13/3301/05402-701884), se nedokázali shodnout na tak základních věcech, jako zda počty polepů, jejich rozměry a umístění spolu řešili (T. tvrdí že ano, O. že nikdy, neboť jim stačilo umístění jediného loga), přičemž zrovna shoda na počtu polepů, jejich rozměry a umístění je v otázce reklamy prostřednictvím umístění polepů na soutěžních automobilech jistě významná. Neshodli se ani na tom, jakým způsobem došlo k uzavření smluv (T. – v Praze na Černém mostě za přítomnosti p. O., p. O. – smlouva poslána poštou a podepsaná navrácena zpátky), přičemž však oba vypovídali o této skutečnosti s jistotou.

Zároveň výpověď svědka T. znevěrohodňuje i skutečnosti zjištěné ve vztahu k majiteli vozidel, na kterých byla reklama umístěna, a to p. O. H. (protokol o ústním jednání ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1145486/14/3301-05402-701884). Jakkoliv nelze přičítat k tíži žalobci vztahy jeho dodavatele a třetích osob, je ze zjištění Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Vsetíně, mj. zřejmé, že obchodní korporace Carenex plus s.r.o. nezajišťovala fotodokumentaci k umístění reklamy, naopak tato byla zajištěna plně p. H., resp. jeho externím dodavatelem.

Na základě uvedeného dospěl zdejší soud k závěru, že žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky neprokázaly, že by služby, které byly předmětem smlouvy ze dne 20. 4. 2009, skutečně realizovala obchodní korporace Carenex plus s.r.o. Bylo sice prokázáno, že k realizaci reklamy skutečně došlo, nicméně již nebylo v řízení před správcem daně prokázáno, že plnění realizovala obchodní korporace Carenex plus s.r.o., resp. že uvedená obchodní korporace realizovala plnění, které bylo předmětem smlouvy a ze kterého měl vzniknout odpočet DPH, neboť ze zjištění správce daně vyplývají zřetelné, nijak nevyvrácené pochybnosti ohledně uzavření smlouvy, jejího předmětu i realizace plnění. Soud se shoduje se žalovaným, že důkazními prostředky předloženými žalobcem, tj. ani smlouvami, ani fotografiemi ze závodů, ani fakturami neprokázal žalobce, že by předmětné služby dle smlouvy o reklamě poskytla obchodní korporace Carenex plus s.r.o. Neméně podstatné však je i to, že žalobce v navazujícím řízení po vydání předmětné výzvy nijak nevyvrátil pochybnosti správce daně odůvodněné mj. tím, že jednotlivá dílčí plnění dohodnutá ve smlouvách neodpovídala datům závodů, které v nich byly uvedeny a smlouvy neprokazovaly faktickou stránku deklarovaných plnění, jakkoliv je z provedeného dokazování zřejmé, že na vozidle p. H. reklamy žalobce umístěny byly.

V této souvislosti lze odkázat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 – 137, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „za oprávněný nárok na odpočet DPH lze považovat nikoliv takový nárok, který je pouze doložen perfektním daňovým dokladem (je-li naplněna formální stránka nároku na odpočet daně), ale až nárok, je-li tento stvrzen také po stránce faktické. To znamená tehdy, jsou-li naplněny a prokázány jeho materiální znaky – tj. samotné hmotně-právní podmínky, na jejichž základě tento nárok vzniká (podmínky v ustanovení § 19 odst. 1 ZDPH). Oprávněným je nárok na odpočet DPH jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován), že plátce daně (zde stěžovatelka) skutečně přijal zdanitelná plnění (§ 2 ZDPH), že tato plnění byla uskutečněna jiným plátcem (§ 5 ZDPH) a že plátce, který je přijal (zde stěžovatelka) je použije při svém podnikání.“

S ohledem na výše uvedené k této námitce soud uzavírá, že v souzené věci ze správního spisu vyplynulo, že žalobce nijak neprokázal, že plnění uskutečnila právě ta osoba, kterou za poskytovatele plnění označil a která byla uvedena v daňovém dokladu. Žalobce je v případě pochybností správce daně, které v souzené věci byly naprosto zřejmé, odůvodněné a racionální, povinen doložit to, že k uskutečnění daných transakcí došlo od jím deklarovaného dodavatele (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který ve svém vyjádření odkázal i žalovaný, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, dle kterého „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správcí daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“), avšak žalobce

v průběhu celého daňového řízení nebyl schopen jasně a věcně vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění dle předmětu smlouvy přijal skutečně od obchodní korporace Carenex plus s.r.o.

Dále se žalobce domáhal uznání nároku na odpočet s ohledem na absenci jakýchkoliv jiných důkazních prostředků ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007. Podle názoru zdejšího soudu není povinností správce daně určovat žalobci, resp. daňovému subjektu důkazní prostředky, které má v daňovém řízení předložit tak, aby prokázal své tvrzení. Je pouze a jedině na daňovém subjektu, jakou procesní strategii zvolí a jaké důkazní prostředky nabídne správci daně k vyvrácení jeho pochybností a doložení svých tvrzení, resp. k unesení svého důkazního břemene. Soud na tomto místě pouze připomíná, že *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“* (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006 – 61, ze dne 15. 5. 2007).

V souzené věci není odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007 přiléhavý. V citované věci Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„správce daně požadoval po daňovém subjektu prokázání něčeho, co měly ve skutečnosti prokazovat jeho dodavatelé. Jestliže totiž daňový subjekt doložil přijatou fakturou, že zboží koupil, výdajovým dokladem, že ho zaplatil, skladovou evidencí a inventurními seznamy, že zboží skladoval, a následně vydanou fakturou a výpisy z účtu, že toto zboží prodal, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, když daňový subjekt navrhl i výsledky svědků a doložil řádně (což rovněž nebylo zpochybněno) vedené účetnictví, dle Nejvyššího správního soudu již není možné na něm spravedlivě požadovat doložení ještě i jiných důkazních prostředků.“* V nyní posuzované věci se nejednalo o dodání zboží, nýbrž o poskytnutí služby, a rozhodně nenastala tak čistě skutkově prokázaná situace, jako v případě uvedeného rozsudku, kde byl jasně zdokumentován a prokázán tok zboží. V souzené věci naopak žalobce svými navrženými důkazy neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění dle svých tvrzení, resp. nebyl schopen vyvrátit jasně formulované a odůvodněné pochybnosti správce daně, ačkoliv bylo jeho povinností prokázat skutečnosti, které tvrdí. Neschopnost navrhnout důkazní prostředky, které by vyvrátily odůvodněné pochybnosti správce daně, představuje neunesení důkazního břemene, nikoliv důvod pro to, aby správce daně automaticky uznal nárok na odpočet DPH. V žalobcem citované věci požadoval správce daně prokázání nemožného, což v souzené věci, podle názoru zdejšího soudu, nenastalo, neboť správce daně nepožadoval prokázání čehokoliv, co by měli prokazovat jeho dodavatelé. Bylo na žalobci, aby si v průběhu realizace reklamy zajistil dostatek důkazních prostředků, kterými by prokázal, *jakým způsobem a kým* byla reklama realizována. Typicky mohl mít k dispozici předávací protokoly od jednotlivých reklamních materiálů, mohl požadovat, aby mu byl doložen průběh samotné realizace reklamy (instalace polepů) atd.

V souvislosti s rozložením důkazního břemene žalobce zároveň namítl, že žalovaný svým postupem excesivně překročil rozsah unesení důkazního břemene a žalobce byl

postaven do procesně neřešitelné situace. Ani tato námitka není důvodná. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že správce daně nepřihlédl k důkazům, které prokazují tvrzení žalobce. Z obsahu správního spisu stejně jako z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně důkazní návrhy žalobce provedl a se všemi se vypořádal. Fakt, že žádný z důkazních návrhů nevyvrátil pochybnosti správce daně, neznamená, že by se správce daně, resp. žalovaný, důkazními návrhy žalobce nezabýval. Naopak z napadeného rozhodnutí (zejm. str. 14-17) jasně vyplývá, že žalovaný se důkazy žalobce zabýval, hodnotil je a zaujal k nim odůvodněné stanovisko.

Ze strany správce daně, resp. žalovaného se v žádném případě nejednalo o excesivní překročení jeho důkazního břemene. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně pouze reagoval na důkazní návrhy žalobce, prověřil jeho tvrzení a provedl jím navržené důkazy. V případě souvisejících šetření se nejednalo o žádné kroky správce daně, které by jakkoliv překračovaly rozsah prověřování tvrzení daňového subjektu, když byla provedena šetření u obchodní korporace Carenex plus s.r.o. a u p. H.

Jak již soud výše konstatoval, z uvedených šetření vyplynuly zřejmé pochybnosti, které správce daně jasně formuloval. Žalobce na tyto pochybnosti mohl reagovat, nicméně jím navržené důkazy nebyly sto vyvrátit pochybnosti správce daně. Na tomto místě soud musí opětovně odkázat na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61, a povinnost daňového subjektu zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb. Nebyl to proto správce daně, kdo dostal žalobce do, jeho slovy, „procesně neřešitelné situace“, neboť správce daně pouze unesl své důkazní břemeno, čímž ho zpětně přenesl na žalobce.

Existence nároku na odpočet – neprokázání jiného způsobu realizace reklamy

V další žalobní námitce žalobce namítl existenci nároku na odpočet DPH i v případě, že reklama byla realizována p. H., i to, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jakým jiným způsobem, než prostřednictvím obchodní korporace Carenex plus s.r.o., měla být provedená reklama realizována.

Podle tvrzení žalobce je zřejmé, že plnění bylo poskytnuto obchodní korporací Carenex plus s.r.o., nicméně soud ve shodě se žalovaným, jak již bylo uvedeno výše, dospěl k závěru, že důkazy předložené žalobcem toto neprokazují. Ze zprávy o daňové kontrole, ani z rozhodnutí správce daně ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by na základě provedení dokazování dospěl správce daně k závěru, že k poskytnutí plnění došlo prostřednictvím p. H. přímo. Je pravdou, že správce daně vyslovil tuto domněnku, avšak z obsahu správního spisu nevyplývá, že by se jednalo o konečný závěr správce daně, který by byl výsledkem dokazování. Naopak z obsahu správního spisu zřetelně vyplývá, že správce daně vedl dokazování pouze směrem k ověření tvrzení žalobce, že plnění bylo poskytnuto obchodní korporací Carenex plus s.r.o. a na základě provedení dokazování dospěl k závěru, že realizace plnění ze strany uvedené obchodní korporace nebyla prokázána.

Není na správci daně, aby za daňový subjekt vyhledával toho, kdo skutečně poskytl plnění, které je předmětem tvrzení daňového subjektu. Ze všech listin vyplývá, že žalobce v průběhu daňového řízení, stejně jako v řízení před zdejším soudem, po celou dobu setrval na

svých tvrzeních ohledně poskytnutí plnění prostřednictvím obchodní korporace Carenex plus s.r.o., ačkoliv z provedeného dokazování vyplývají odůvodněné a nijak nevyvrácené pochyby správce daně. Žalobce nekorigoval svá původní tvrzení ve smyslu judikatury (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, příp. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2016 ve věci sp. zn. I. ÚS 2708/15). Soud opětovně konstatuje, že z obsahu správního spisu, z rozhodnutí správce daně a konečně i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že reklama byla na vozidlech p. H. realizována, ale sporné je to, zda reklama byla realizována dle smlouvy a dle předložených dokladů obchodní korporací Carenex plus s.r.o., přičemž označení subjektu, který plnění poskytl, je věcí daňového subjektu.

Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 65/2013 ze dne 26. 6. 2014 je v této souvislosti zavádějící, neboť v citovaném rozhodnutí se jednalo o posouzení situace, kdy správce daně najisto postavil, kdo byl subjektem, který uskutečnil zdanitelné plnění, což odpovídalo i rozhodnutí v souvisejícím trestním řízení. V citovaném rozhodnutí sice Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Nelze totiž rozumně dovodit, proč by bylo lze v rámci dokazování doplnit zcela chybějící údaje, zatímco by tak nemohlo být učiněno pro případ nahrazení nesprávného údaje údajem správným, majícím podklad v řádně vedeném dokazování stran takového údaje, v němž důkazní břemeno zcela jistě stíhá subjekt tvrdící (a prokazující) skutečnosti od formálního stavu na dokladu odlišné.*“, avšak v nyní posuzované věci správce daně ani žalovaný netvrdili ani nepostavili na jisto, že by plnění poskytl p. H., a nebyly tak dokazováním překlenuty nedostatky daňového dokladu (u kterého nad to bylo konstatováno, že je po formální stránce v pořádku). Podle názoru zdejšího soudu proto toto rozhodnutí na věc nedopadá.

Stejně tak v této souvislosti na věc nedopadá rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-90/02 (Bockemühl), neboť to se týká uplatňování mezinárodního systému reverse charge (ve věci se jednalo o posouzení předběžné otázky týkající se interpretace čl. 18 odst. 1 a čl. 22 odst. 3 VI. směrnice upravující vznik nároku na odpočet daně z přijatých plnění, kdy je příjemce plnění povinen uplatnit daň na výstupu reverse charge mechanismem), zatímco v souzené věci se jednalo o vnitrostátní transakci mezi dvěma subjekty.

Hodnocení provedených důkazů

Dále žalobce, opět s odkazy na judikaturu, namítl nesprávné hodnocení vyjádření pana O. a výpovědi svědka T. s tím, že závěry správce daně o nepravdivých výpovědích jsou dle žalobce ryze účelové a správce daně zneužívá značného časového odstupu od předmětných událostí.

Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, ve věci sp. zn. 7 Afs 2/2013, nepovažuje soud tento odkaz za příléhavý. Skutečnost, zda si svědek určitou situaci vybavuje nebo ne, nelze posuzovat paušálně na základě právního názoru vysloveného ve zcela konkrétní věci. V nyní souzené věci byly rozpory ve vyjádření žalobce a výpovědi svědka T. podstatné ve zcela základních otázkách jako právě v okolnostech uzavření smlouvy a předmětu plnění, přičemž při dlouhodobé spolupráci mezi oběma subjekty lze očekávat shodu alespoň v elementárních otázkách vzájemné spolupráce. Podle soudu je ale mnohem podstatnější to, že jak svědek T., tak p. O.

si pamatovali svou verzi zcela přesně. Ani jeden z nich neuvedl, že si okolnosti uzavření smlouvy a otázky předmětu plnění nepamatuje, resp. p. O. do protokolu o ústním jednání ze dne 28. 5. 2013, č. j. 1069122/13/3301/05402-701884, uvedl, že si přesně nepamatuje a potřebuje si skutečnosti ověřit, aby následně uvedený protokol doplnil o zcela pregnantní písemné vyjádření, oproti tomu svědek T. přímo ve své výpovědi jasně uvedl místo i osoby, které se jednání účastnily bez toho, že by snad poukázal na to, že si uvedenou skutečnost nepamatuje.

Lze jistě souhlasit se žalobcem v tom, že nelze požadovat po jednotlivcích, aby si pamatovali skutečnosti s odstupem několika let do podrobností. Konečně správce daně to ani nepožadoval a bylo by pochopitelné, pokud by si některé skutečnosti dotčené osoby nepamatovaly. V souzené věci ale taková situace nenastala. Jednatel žalobce si kontraktační proces ověřil ze svých podkladů a vyjádřil se k němu s odstupem cca. tří týdnů po výslechu. Svědek T. uvedl nicméně skutečnosti úplně jiné. Jeho výpověď je, jak již bylo výše uvedeno, nadto znevěrohodněna i dalšími skutečnostmi, které správce daně v daňovém řízení zjistil.

Pokud si žalobce nebyl schopen zajistit jiné důkazní prostředky, jsou uvedené výpovědi pro posouzení věci klíčové, neboť žalobcem navržené důkazy by mohly dotvořit řetěz důkazů pouze při vzájemné shodě výpovědi svědka T. a vyjádření p. O.

V případě odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015 ve věci sp. zn. 8 Afs 144/2014 musí soud konstatovat, že se jednalo o posouzení rozhodnutí o dani z příjmů, při které je nutno otázku nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce posuzovat odlišně od problematiky daně z přidané hodnoty. V této souvislosti považuje soud za vhodné na tomto místě vypořádat i námitku uvedenou v druhém doplnění žaloby, ve kterém žalobce namítl, že na základě stejných důkazních prostředků v odvolacím daňovém řízení na dani z příjmů právnických osob dospěl ke zcela opačným závěrům, než tomu bylo v případě žalovaného rozhodnutí. K obdobné problematice se opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí. Nejlépe lze odkázat na rozhodnutí ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 – 47, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „*Poukazuje-li žalovaný na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 - 57, týkající se uvedeného plnění (reklama) stěžovatele ve věci daně z přidané hodnoty, v němž bylo žalovanému přisvědčeno, je třeba uvést, že z této skutečnosti nelze bez dalšího činit totožné závěry i pro případ daně z příjmů. Jak již uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 „Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude*

pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“

Pro nyní souzenou věc platí totéž. Samotný fakt, že bylo žalobci přisvědčeno v případě daně z příjmů, nezakládá nárok na shodné hodnocení v případě daně z přidané hodnoty. Skutečnosti, které vedly žalovaného k neuznání nároku na odpočet DPH, jsou v nyní posuzované věci zřejmé a soud se se závěry správce daně a žalovaného opakovaně ztotožnil. Ani námitka uvedená v druhém doplnění žaloby tak není důvodná.

V případě rozsudku téhož soudu ze dne 27. 7. 2007 ve věci sp. zn. 5 Afs 129/2006 v téže souvislosti soud konstatuje, že jím bylo zrušeno rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a nebyl v něm vysloven jasný právní závěr. Pro nyní souzenou věc tak není žádným vodítkem.

Vady dokazování - kabinetní způsob dokazování

V další žalobní námitce namítl žalobce vady dokazování, neboť z postupu žalovaného není zřejmé, jaké důkazy byly vůbec správcem daně z videozáznamů a fotografií provedeny k prokázání realizace reklamy. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2012, sp. zn. 7 As 57/2010. Soud se shoduje se žalobcem v tom, že ze správního spisu nevyplývá, jakým způsobem byly provedeny důkazy z videozáznamů a fotografií. Soud ale tuto skutečnost nepovažuje za důvod, který by měl vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobní námitka neobsahuje žádná tvrzení o tom, které skutečnosti ze žalobcem předložených důkazů neměly být vzaty v rozhodnutí správce daně a žalovaného v potaz a jaký vliv měly mít na zákonnost napadeného rozhodnutí, když ze samotné žalobní námítky vyplývá, že uvedenými důkazy, tedy videozáznamy a fotografiemi, měla být doložena realizace reklamy na vozech p. H. Tato skutečnost ale nebyla nikdy sporná. Jestliže měl správce daně realizaci reklamy za prokázanou, tak na zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže mít vliv způsob provedení důkazu, který realizaci reklamy prokazoval. Klíčové je to, jak již soud uvedl, že prokázání provedení reklamy na vozidlech p. H. neprokazuje to, že reklamu provedla obchodní korporace Carenex plus s.r.o.

Soud se nicméně ani neztotožňuje s tím, že by byly předmětné důkazy provedeny nezákonným způsobem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 114/2014-42, konstatoval, že „*Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výslechu svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nálezy sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nálezy sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nálezy sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nálezy sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí*

dokazování výsledkem svědka [nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“

[8] Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publ. pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70)“

V případě reklamních služeb jsou videodokumentace a fotografie standardním důkazním prostředkem, kterým daňový subjekt prokazuje poskytnutí plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 – 57). Z obsahu spisové dokumentace je zřejmé, že obsah důkazních prostředků byl shrnut ve zprávě o daňové kontrole k jednotlivým daním a jednotlivým zdaňovacím obdobím tak, že je z ní patrné, že na vozidlech označených registrační značkou a majitelem byla umístěna loga „TRIODON“. Na zprávu o daňové kontrole mohl žalobce reagovat v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, případně v odvolání proti platebním výměrům. Skutečnosti, které vzal správce daně za prokázané a z jakých důkazů tyto skutečnosti dovodil, byly žalobci známy. Ve své žalobní námitce žalobce nijak konkrétně netvrdil, jak byl zkrácen na svých právech při zjišťování skutkového stavu a ani z obsahu spisové dokumentace nevyplývá, že by mu bylo aktivně bráněno v uplatnění jeho práv. Za této situace neshledal soud, že by došlo k porušení procesních práv žalobce.

Nadto je třeba poukázat na zjevný rozdíl mezi § 18 odst. 1 správního řádu (*O ústním jednání (§ 49) a o ústním podání, výsledku svědka, výsledku znalce, provedení důkazu listinou a ohledání, pokud jsou prováděny mimo ústní jednání, jakož i o jiných úkonech souvisejících s řízením v dané věci, při nichž dochází ke styku s účastníky řízení, se sepisuje protokol.*

Kromě protokolu lze též pořídit obrazový nebo zvukový záznam.) a § 60 odst. 1 daňového řádu (O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol.) Z uvedeného je patrné, že o žalobcem namítaných důkazech nebylo třeba pořizovat protokol. K ochraně procesních práv žalobce, tedy v souzené věci k ochraně toho, aby skutečně byly provedeny všechny důkazy předložené žalobcem a v požadovaném rozsahu, došlo především prostřednictvím projednání zprávy o daňové kontrole.

Podle názoru soudu tak nejsou splněny podmínky, pro které by bylo možno ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu dovodit porušení procesních práv žalobce v takové míře, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Daňový podvod

V další žalobní námitce žalobce zpochybnil s odkazy na evropskou i vnitrostátní judikaturu existenci daňového podvodu v předmětné věci a uvedl, že ceny sjednané za realizaci reklamy pro žalobce s obchodní korporací Carenex plus s.r.o. odpovídaly běžným obchodním poměrům.

Žalobní námitkou ve vztahu k daňovému podvodu žalobce nijak věcně nereaguje na vypořádání týchž odvolacích námitek žalovaným. Soud se v této otázce zcela shoduje se žalovaným a považuje za nadbytečné opakovat závěry správce daně, které žalobce nijak nezpochybnil. Soud proto odkazuje na závěry žalovaného uvedené v bodech 68-71 napadeného rozhodnutí.

Soud pouze zdůrazňuje, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění obchodní korporací Carenex plus s.r.o. Pokud nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění tvrzeným dodavatelem, tak není důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet DPH z hlediska existence podvodného jednání. Podle názoru soudu posouzení otázky případného podvodu na DPH a vědomí daňového subjektu o něm nastupuje v okamžiku, kdy jsou splněny veškeré předpoklady pro přiznání odpočtu DPH, tedy jak hmotněprávní, tak i formální, neboť v ten okamžik nelze v zásadě nárok na odpočet DPH odmítnout a pouze zneužití práva představuje důvod pro odmítnutí nároku na odpočet. Pokud ale daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, jako v souzené věci, pak je zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu, neboť nárok na odpočet nevznikl, a není důvod zabývat se výjimkami ze situace, kdy nelze nárok na odpočet odmítnout. Nadto prokázání toho, zda byl daňový subjekt zapojen do daňového podvodu, je z hlediska důkazního břemene povinností správce daně, na kterého ale v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem povinnost zpět nepřešla.

V prvním doplnění žaloby sice následně žalobce na podporu svých tvrzení doložil jako důkaz znalecký posudek soudního znalce v oboru ekonomika Dr. Ing. V. H., Ph.D. MBA. k prokázání toho, že cena reklamy byla naprosto obvyklá a odpovídala běžným tržním podmínkám, nicméně podle názoru zdejšího soudu tento znalecký posudek nijak neprokazuje to, že reklamu pro žalobce realizoval jím tvrzený dodavatel. Soud proto tomuto návrhu na dokazování nevyhověl.

2. Manko při inventarizaci

Ve vztahu k námitce chybného posouzení daňových souvislostí manka při inventarizaci není mezi účastníky sporné to, že z manka za podmínek stanovených judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. žalovaným citovaný rozsudek ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 52/2009 – 66) nevzniká povinnost odvést DPH na výstupu, neboť jej nelze považovat za zdanitelné plnění. Zároveň mezi účastníky není sporné ani to, že ze situací vymezených Nejvyšším správním soudem je předmětem posouzení pouze ta, kdy daňový subjekt není povinen odvést daň na výstupu z té části manka, která nepřesahuje normu ztrát a pro možnost uplatnění tohoto postupu daňový subjekt vydal směrnici stanovící obvyklou výši manka – ztratného. Dokonce není ani sporné to, že žalobce disponoval dokumentem nazvaným Směrnice o stanovení norem přirozených úbytků a ztrát ze dne 1. 1. 2005, který předložil k výzvě správce daně v rámci daňové kontroly. Není sporné ani to, že důkazní břemeno i v této části tíží žalobce.

Sporné ovšem je, zda touto směrnicí unesl své důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro možnost neodvést DPH na výstupu.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující. Z výpisu z obchodního rejstříku nijak nevyplývá, zda žalobce v předmětném období provozoval velkoobchod nebo maloobchod. Z výzvy ze dne 14. 12. 2012, č. j. 398276/12/70303932708023, vyplývá, že žalobce byl v případě manka vyzván k prokázání přiznání daně na výstupu. Žalobce reagoval odkazem na vnitropodnikovou směrnici stanovující normu ztratného. Ve zprávě o daňové kontrole konstatoval správce daně, že nebylo doloženo, že by byla dovozena odpovědnost vůči konkrétním pracovníkům, ani že došlo k poškození nebo zcizení materiálu, se závěrem, že přes existenci vnitropodnikové normy bylo o manku chybně účtováno jako o manku nad normu. Z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobce trval na tom, že se jedná o zboží do limitu ztratného, ale bylo o něm špatně účtováno, k čemuž správce daně konstatoval, že žalobce realizuje svůj předmět podnikání především formou velkoobchodu a jen v menší míře maloobchodně. Do výpočtu ztratného zahrnul i tržby z velkoobchodu, přičemž ztratné ve velkoobchodním prodeji není zahrnuto mezi výjimkami dle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V dodatečném platebním výměru odkázal správce daně na zprávu o daňové kontrole. V odvolání ze dne 28. 7. 2014 se žalobce k problematice manka nijak nevyjádřil, až v doplnění odvolání ze dne 11. 8. 2014 napadl postup správce daně, který dle jeho názoru upřednostnil fiskální zájem státu před hlediskem materiální spravedlnosti (s odkazem na judikaturu). Žalovaný odvolací spis ve věci daně z přidané hodnoty doplnil o odvolání ve věci daně z příjmů, kde žalobce shodně s nyní projednávanou žalobou uvedl, že provozuje velkoobchod způsobem, který má více shodných rysů s maloobchodem. V napadeném rozhodnutí pak vycházel z toho, že žalovaný nepopřel, že by provozoval velkoobchod, nedoložil, že provozuje maloobchod a že jím předložená směrnice dopadá na maloobchodní prodej a neváže se tedy k jeho činnosti.

K uvedenému je předně třeba konstatovat, že žalovaný se v rámci odvolacího řízení (srov. § 115 daňového řádu) předmětnou směrnicí zabýval a hodnotil její vztah k závěrům správce daně i její použitelnost s ohledem na judikaturu správních soudů. Nelze proto konstatovat, že by ji jako důkaz pominul, nebo ji neuznal jako důkaz a selektivně ji vyloučil z dokazování. Naopak hodnocení správnosti závěrů správce daně bylo bytostně opřeno o hodnocení předloženého důkazu. Skutečnost, že žalovaný z předloženého důkazu nedovodil závěry, které očekával žalobce, neznamená, že tento důkaz byl opomenut, nebo snad selektivně odmítnut.

K samotné směrnici, která je součástí správního spisu, soud uvádí, že v bodě 2. směrnice je jasné stanoveno, že „*Normy přirozených úbytků a ztratiného v maloobchodním prodeji slouží ke krytí inventarizačních rozdílů...*“ a v bodě 3. směrnice se dále uvádí, že „*Norma je stanovena procentem z maloobchodního obratu za období mezi dvěma po sobě jdoucími fyzickými inventurách.*“

Podle názoru soudu nedošlo při hodnocení směrnice k žádnému formalistickému „slovíčkaření“ (jak říká žalobce). Směrnice jasně odkazuje na to, že se týká ztratiného v maloobchodě, což konečně zdůrazňuje mechanismem stanovení normy ztratiného, a to procentem z maloobchodního obratu. Soud nijak nespornuje, že žalobce provozuje svůj velkoobchod způsobem, který má znaky maloobchodu (jakkoliv to žalobce ani v řízení před žalovaným, ani v řízení před soudem nijak nedoložil), nicméně z tohoto tvrzení samotného žalobce jasně vyplývá, že neprovozuje maloobchod. Pokud ano, tak z tohoto tvrzení nevyplývá, jaké procento jeho obratu tvoří velkoobchodní obrat a jaké maloobchodní obrat. Podle názoru soudu nelze zaměňovat velkoobchodní a maloobchodní prodej. Žalobce měl možnost v daňovém řízení, nebo v řízení před soudem, jasně rozlišit maloobchodní a velkoobchodní prodeje, což neučinil.

Jím předložená směrnice jasně hovoří o možnosti uplatnit normy ztratiného pouze v maloobchodě, a proto se za této situace soud ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k předmětu jeho činnosti a dotčeným tržbám, které je bez provedeného rozlišení třeba považovat za tržby velkoobchodní, a neunesl tedy důkazní břemeno ohledně možnosti podřadit manko pod použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 52/2009 – 66).

Podle názoru soudu nepostupoval žalovaný v rozporu s žalobcem namítanou judikaturou, a to ani v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004 (žalovaný nijak nepozměňoval obsah směrnice žalobce, pouze vycházel z toho, že maloobchodní a velkoobchodní prodej jsou zcela odlišné kategorie, s čímž se soud ztotožňuje), ani v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 74/2009 (neboť žalobcem předložený důkaz interpretoval a na jeho hodnocení je vystavěno odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakkoliv by si žalobce jistě přál hodnocení jiné) a ani v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (neboť v dané věci nejsou dvě rovnocenné možnosti interpretace téhož ustanovení, neboť konečně žalobce ani netvrdí, jaké konkrétní ustanovení konkrétního právního předpisu nabízí v dané otázce dva rovnocenné výklady).

Lze souhlasit se žalobcem, že samotná výzva správce daně požadující, aby bylo doloženo dovození odpovědnosti vůči konkrétním pracovníkům nebo zničení nebo odcizení zboží, nebyla dostatečná, neboť správce daně měl zároveň vyzvat žalobce k případnému doložení podmínek pro možnost neodvést daň na výstupu z té části manka, které nepřesahuje normu ztrát, nicméně tato vada byla v následujícím řízení odstraněna, takže soud neshledal v tomto důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Jinak soud nedospěl po zhodnocení obsahu správního spisu k závěru, že by dokazování bylo vedeno jakkoliv nepřiměřeným způsobem.

Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný, který měl v řízení plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 31. července 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu