



# ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **K. P.Ch. s. r. o.**, se sídlem X, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8128/15/5200-20445-706986,

#### t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8128/15/5200-20445-706986, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Hejzlara, advokáta.

#### O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soudu zaslanou dne 20. 5. 2015, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8128/15/5200-20445-706986 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 20. 12. 2013, č. j. 3987786/13/2115-24802-708661, č. j. 3987870/13/2115-24802-708661, č. j. 3987900/13/2115-24802-708661, č. j. 3987928/13/2115-24802-708661, č. j. 3987973/13/2115-24802-708661, č. j. 3988016/13/2115-24802-708661 a č. j. 3988068/13/2115-24802-708661, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Uvedenými platebními výměry finanční úřad žalobci doměřil za zdaňovací období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, duben 2011, květen 2011, červen 2011 a srpen 2011 daň z přidané hodnoty ve výši 20.000 Kč za každé z uvedených zdaňovacích období a zároveň rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 4.000 Kč z každé takto doměřené daně.

Žalobkyně v žalobě navrhla zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i jemu předcházejících rozhodnutí finančního úřadu. Uvedla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Žalobkyně byla podrobena doměření daně, aniž by pro takový postup byly splněny zákonné podmínky. Podle žalobkyně žalovaný vyloučil daňový odpočet nikoliv z důvodu, že by pochyboval o realizaci služeb, nýbrž proto, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně předmětné služby přijala od

deklarovaného dodavatele – společnosti V. S. s. r. o., IČO x (dále jen „společnost V.“). Žalovaný se zejména při provádění a hodnocení důkazů dopustil závažných procesních pochybení. K důkazům přistoupil jednostranným a neobjektivním způsobem, který je v rozporu s daňovým řádem a judikaturou, například s principem zákazu předběžné selekce důkazů v daňovém řízení. Závěr, že žalobkyni nepřijala zdanitelná plnění od společnosti V., je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Provedené důkazy svědčí o tom, že reklamní služby byly poskytovány společností V. Bylo prokázáno, že mnohé další subjekty přijaly v souvislosti s golfovými turnaji V. golf tour 2010 a Ch. a T. golf tour 2011 obdobné služby od společnosti V., aniž by měly pochybnost o způsobu jednání této společnosti či výhrady k rozsahu a kvalitě poskytnutých služeb. Neexistuje žádná relevantní okolnost, ze které by mělo vyplývat, že by žalobkyně nebyla při sjednávání spolupráce se společností V. dostatečně obezřetná a že měla na její straně vzniknout pochybnost o způsobu jednání uvedené společnosti. Nelze dovodit, že by měla žalobkyně jednání společnosti V. považovat za jakkoli nestandardní. Žalovaný dává žalobkyni k tíži skutečnosti, o kterých se finanční úřad dozvěděl až následně a které žalobkyni nebyly a ani nemohly být v době uzavření a realizace předmětné smlouvy známy.

Svědék P. potvrdil, že pro společnost V. zajišťoval pořádání golfových turnajů; svědek U. potvrdil organizaci golfových turnajů společností V. včetně činnosti svědka P.; svědci P., H., P. a H. potvrdili spolupráci se společností V. Výpovědi osvědčily tvrzení žalobkyně týkající se aktivit společnosti V. Žalovaný však výpovědi odmítl vyložit v její prospěch a setrval na závěru, že činnost společnosti V. ve vztahu k předmětným reklamním službám nebyla prokázána. Jestliže žalovaný popírá skutečnosti, které potvrdili svědci, byl povinen ohledně svého stanoviska unést důkazní břemeno. Žalovaný se však omezil na tvrzení, že výsledky nelze považovat za směrodatné, neboť smluvní vztahy byly povětšinou uzavírány korespondenčním způsobem. Ten je však v obchodních vztazích obvyklý. K tomu výpovědi svědků prokázaly skutečnosti týkající se činnosti společnosti V. a jejího vztahu k pořádaným golfovým turnajům. Z výpovědi vyplynulo, že služby společnosti V. byly žalobkyni poskytovány touto společností, a z dokazování nebylo možné dovodit, že by tyto služby poskytoval jiný subjekt. Důkazní povinnost žalobkyně byla splněna (výsledky svědků, relevantními daňovými doklady a smlouvami či čestným prohlášením jednatele společnosti V.). Žalovaný byl povinen ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), seznámit žalobkyni s důkazními prostředky, které by tyto skutečnosti vyvracely, což neučinil. Žalobkyně k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111. Žalovaný svoji důkazní povinnost nesplnil.

Nepostačuje, aby žalovaný vycházel pouze ze svých pochybností, ale bylo na něm, aby své pochybnosti podepřel konkrétními a zcela jednoznačnými důkazními prostředky, které by prokazovaly opak. Nutno konstatovat, že žalovaný ani finanční úřad žádné relevantní skutečnosti a důkazy neuvedl. Žalovaný tak byl povinen vycházet ze skutečnosti, že předmětné služby byly žalobkyni přijaty od společnosti V. Závěr, že za společnost V. nejednala osoba k tomu oprávněná, z provedeného dokazování nevyplývá. Svědek P. jednoznačně vypověděl, že za společnost V. oprávněně jednal, a to ve vztahu k šetřeným aktivitám týkajícím se pořádaných golfových turnajů. Pokud žalovaný navzdory tomu tvrdí, že svědek P. toto oprávnění neměl, jedná se o nepodloženou spekulaci. Žalovaný navíc připouští, že většina z oslovených subjektů potvrdila spolupráci se společností V. Nelze tak dovodit, že by společnost V. aktivity v souvislosti s příslušnými golfovými akcemi nevykonávala.

Žalobkyně se odvolávala na princip ochrany dobré víry, avšak žalovaný se s touto námitkou v odvolacím rozhodnutí dostatečně nevypořádal. Napadené rozhodnutí je s tímto principem v rozporu. Ohledně činnosti společnosti V. neexistovaly žádné pochybnosti a její služby byly realizovány bez výhrad. Výsledky potvrdily, že také jiné subjekty jednaly o reklamních službách se společností V.,

příčemž za ni vystupoval svědek P. Finanční úřad, ani žalovaný nevyvrátili svědectví svědka P., ani nevysvětlili, proč by nemohl za společnost V. jednat. Žalovaný nesprávně vyhodnotil též předložené čestné prohlášení jednatele společnosti V. Z rozsudku NSS z 31. 5. 2005, sp. zn. 6 Afs 19/2003, vyplývá, že lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Proto prohlášení jednatele společnosti V. splňuje veškeré podmínky a znaky důkazního prostředku a žalovaný jednal v rozporu se zákonem, když předložené čestné prohlášení jednatele společnosti V. odmítl vyhodnotit jako důkazní prostředek.

Žalobkyně dále odmítla, že by jednala se značnou neobezřetností, když smlouvu se společností V. uzavírala, aniž by se osobně setkala s jednatelem společnosti. Uzavírání obchodních smluv korespondenčním způsobem je zcela standardní a za nestandardní nelze považovat ani, že se žalobkyně nesetkala s jednatelem. Podle žalobkyně většina soukromoprávních smluv je uzavírána prostřednictvím pověřeného zástupce společnosti. Hodnota smlouvy, která je vedle toho velmi subjektivní hledisko, na tom nemůže nic změnit. Žalobkyně je společností, která dosahuje obrátu v řádu stovek milionů korun českých, a projednávané náklady nelze považovat za nepřiměřené. Tato částka nemůže nutit žalobkyni, aby pro uzavření příslušné smlouvy kladla jako podmínku bezprostřední osobní jednání s jednatelem poskytovatele služeb. Žalobkyně předložila veškeré doklady a smlouvy, které se k daným plněním vztahovaly. Uplatnění práva na odvolání nemůže být negativním kritériem při posuzování důvěryhodnosti jednání žalobkyně v projednávané věci. Žalobkyně podala odvolání nejen z ekonomických, ale též principiálních důvodů. Není zřejmé, jak se skutečnost, že společnost V. neměla ve sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrku, může dotýkat smlouvy mezi žalobkyní a společností V. Subjektů, které nemají zveřejněnu účetní závěrku, je v obchodním rejstříku řada a orgány finanční správy nemohou tvrdit, že by veškeré smluvní vztahy těchto subjektů měly být zpochybňovány. Žalobkyně rovněž nesouhlasí, že si mohla srovnatelné služby obstarat za nižší cenu u jiného subjektu. Cena služeb společnosti V. se žalobkyni jevila jako přiměřená. Pokud s tím žalovaný nesouhlasí, nemůže to zpochybnit platnost uzavřené obchodní smlouvy se společností V. Z hlediska žalobkyně bylo podstatné, že sjednané služby byly řádně provedeny. Navíc platby společnosti V. byly prováděny až po uskutečnění golfových turnajů, a tedy po poskytnutí služeb. Žalobkyně byla v dobré víře, že spolupráce se společností V. proběhla v souladu s uzavřenou smlouvou. Žalobkyně tak měla jistotu týkající se předmětných služeb, neboť je měla možnost ověřit předtím, než za ně provedla úhradu. Proto považuje žalobkyně úvahy žalovaného ohledně její nedostatečné obezřetnosti při uzavírání smlouvy za překvapivé a nekorespondující se skutečností. Žalobkyně sjednala obchod za účelem, který byl v daňovém řízení řádně doložen.

Žalobkyně namítla také nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v bodě týkajícím se toho, zda byla realizace předmětných služeb posouzena jako dostatečně prokázaná či nikoli. Realizace reklamních služeb v rámci jednotlivých golfových turnajů byla prokázána svědeckými výpověďmi, předložením DVD, reklamních letáček atp. Ze stanoviska žalovaného vyplývá, že tento příslušné reklamní služby považuje za prokázané, avšak na jiném místě uvádí, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci předmětných služeb.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že nárok na odpočet daně může podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění dopadajícím na projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), uplatnit plátce, který samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a jehož obrat přesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1.000.000 Kč, nestanoví-li zákon o DPH jinak. Aby plátcí daně vznikl nárok na odpočet daně, musí se jednat o přijaté zdanitelné plnění, které v rámci ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zákonem stanovených plnění, a musí jej uplatnit za splnění zákonem stanovených podmínek. Plátce je povinen pro uplatnění nároku na odpočet předložit daňový doklad splňující zákonem stanovené

náležitosti. Samotným předložením dokladu ale nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího.

Žalobkyně nesprávně interpretuje rozložení důkazního břemene. V jejím případě nedošlo ke zpochybnění provedení prezentace na jednotlivých akcích či úhrady za tuto prezentaci, ale ke zpochybnění provedení prezentace společností V. jako dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu a jednání oprávněné osoby za tuto společnost. U žalobkyně vznikly důvodné pochybnosti, že služby byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně byla opakovaně vyzvána k prokázání, že zdanitelné plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel a že daňové doklady byly vystaveny plátcem. Tím na žalobkyni přešlo důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o zdanitelném plnění jsou v evidenci či na daňovém dokladu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je povinen prokázat, že existují vážné a důvodné pochyby. Důkazní břemeno následně přešlo na žalobkyni a ta byla povinna dále prokazovat své tvrzení. Bylo povinností žalobkyně předložit důkazní prostředky, z nichž by bez pochyby vyplývalo, že zdanitelné plnění bylo fakticky provedeno vystavitelem daňových dokladů v uvedeném rozsahu a v uvedené době. To se však nestalo.

Žalovaný dále uvedl, že postup finančního úřadu a žalovaného při hodnocení důkazů byl plně v souladu se zásadou proporcionality. Po žalobkyni požadovali jen prokázání jí tvrzených skutečností. Ta v důsledku nedostatečné obezřetnosti nebyla schopna prokázat oprávněnost uplatněného nároku. Žalovaný vzal v potaz veškeré skutečnosti, které vyšly najevo, a celé důkazní řízení komplexně zhodnotil.

K výsledkům svědků žalovaný uvedl, že výpovědi svědka U. a svědka P. prokázaly, že za společnost V. nejednala oprávněná osoba. Svědek U. popřel, že by za společnost V. prováděl jakoukoliv obchodní či jinou obdobnou činnost. Svědek P. nedoložil oprávněnost své činnosti jako zástupce společnosti V. Pan P. veškerou činnost prováděl sám. Svědek U. popřel, že by svědka P. blíže znal nebo mu zadával úkoly. Svědek N. pak popřel, že by za společnost V. jednal či jejím jménem činil právní úkony. Proto nelze faktickou realizaci plnění přičítat společnosti V. Rovněž další důkazy potvrzují vyjádřené pochybnosti a vyvracejí tvrzení žalobkyně, že předmětné plnění poskytl deklarovaný dodavatel. Jedná se o důkazy popírající jednání jménem společnosti V. u svědků P., U. a N.

Další svědecké výpovědi jsou s to osvědčit, že další společnosti a jejich zástupci měli za to, že jednají s osobou oprávněnou jednat za společnost V., avšak z výpovědí a dokladů vyplývá, že tuto spolupráci prokazují pouze daňové doklady a smlouvy. Jedná se však o doklady formální povahy, jejichž faktické naplnění může být předmětem dalšího dokazování. Svědek P. se podílel na realizaci golfových turnajů, ale nebylo prokázáno, že by jednal jménem společnosti V.

Podle žalovaného žalobkyně nevyužila svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, nevyvrátila vyjádřené pochybnosti, nevyužila práva zúčastnit se výsledku svědků a klást jim otázky. Ačkoliv žalobkyně předložila čestné prohlášení svědka N. o podepisování listin jménem společnosti V., tento sám ve výpovědi uvedl, že za společnost V. nikdy nejednal. Toto čestné prohlášení proto nemůže být relevantním důkazem prokazujícím podpisy na daňových dokladech a smlouvách uzavřených se žalobkyní. Žalobkyně přistoupila na obchod ve výši 840.000 Kč se značnou neobezřetností, neboť si dostatečně neprověřila svého obchodního partnera, ani jiné potenciální dodavatele, nevyžadovala ochranu interních dat a loga společnosti. K odůvodnění rozhodnutí je nutno přistupovat jako k celku a není možno z něj vytrhávat jednotlivé věty. Žalobou napadené rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelné a netrpí vadami, jež by měly či mohly mít vliv na jeho zákonnost.

V replice žalobkyně setrvala na svých dosavadních námitkách. Uvedla, že důkazní břemeno unesla, předložila řadu důkazních prostředků, z nichž vyplývá, že společnost V. byla pořadatelem předmětných akcí. Neumí si představit, jak by měla dokazovat, že plnění neposkytuje společnost V., ale jiný subjekt. Žalobkyně je nucena prokazovat negativní skutečnosti. Z dokazování nevyplývá, že za společnost V. nejednala k tomu oprávněná osoba; svědek P. výslovně uvedl, že byl osobou oprávněnou jednat za společnost V. Ani výpověď svědka U., ani rozporná vyjádření svědka N. nepotvrzují, že za společnost V. nejednala oprávněná osoba. Žalovaný se nevypořádal s rozporem prohlášení a výpovědi svědka N. Žalovaný nevyvrátil, že předmětné plnění poskytla společnost V. Ani jiné daňové subjekty neměly pochybnost o tom, že jednají se společností V., a jejich popis jednání společnosti V. se shodoval s popisem žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že nepostupovala dostatečně obezřetně. Předmětné akce byly zveřejněny Českou golfovou federací, společnost V. byla registrována jako plátce DPH, cena plnění odpovídala cenám na akcích obdobného typu, nebyly vyžadovány platby záloh předem, žalobkyně není povinna si objednávat nejlevnější službu na trhu. Žalovaný nevzal v potaz dobrou víru žalobkyně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je vnitřně rozporné.

Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podána osobou oprávněnou a že jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání, napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud rozhodl bez jednání, neboť účastníci vyjádřili s takovým projednáním věci souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že podaná žaloba je důvodná.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.

Dne 25. 4. 2012 zahájil finanční úřad u žalobkyně daňovou kontrolu (protokol č. j. 118446/12/048932203544) za zdaňovací období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, duben 2011, květen 2011, červen 2011 a srpen 2011. Na základě jejího výsledku finanční úřad neuznal nárok na odpočet DPH uplatněný na základě daňových dokladů, na kterých je uvedena společnost V. jako dodavatel reklamy a prezentace na golfových turnajích Viasat golf tour 2010 a Ch. a T. golf tour 2011, a to ve dnech 20. 8. 2010 (A. G. R.; C.), 24. 9. 2010 (P. C. G. C.; Z.), 8. 10. 2010 (G.C. P.; D.), 29. 4. 2011 (G. C. P.), 7. 5. 2011 (G. P. P.; D.), 17. 6. 2011 (A. G. R.) a 5. 8. 2011 (G.R. K). Daňové doklady č. FD 539, FD 633, FD 646, FD 278, FD 294, FD 384 a FD 490 byly vystaveny vždy na částku 120.000 Kč včetně 20 % DPH.

Při ústním jednání dne 5. 8. 2013 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, tedy že neprokázala, že služby přijala tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech, zejména že zdanitelné plnění přijala od deklarovaného dodavatele, čímž mělo dojít k porušení § 92 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně se k výsledkům kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě nevyjádřila. Dne 19. 12. 2013 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole. Finanční úřad na základě uvedených zjištění doměřil DPH a vydal výše uvedené dodatečné platební výměry.

Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které v průběhu odvolacího řízení ještě doplnila. Namítla, že jí finanční úřad přikládal k tíži, že společnosti V. byla zpětně zrušena registrace k DPH, což považuje za neoprávněné a neproporcionální. Ve zbytku se její odvolací námitky v podstatě shodovaly s obsahem žalobních bodů.

Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a dodatečné platební výměry finančního úřadu potvrzeny. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil dokazování. Uznal námitku žalobkyně, že finanční úřad neměl v její neprospěch přihlížet ke skutečnosti, že společnosti V. byla zpětně zrušena registrace k DPH. Žalovaný však přesto setrval na názoru finančního úřadu, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH v případě výše uvedených plnění, neboť neprokázala, že

přijala plnění ve sjednaném rozsahu a kvalitě (předmět plnění není dostatečně určitě definován) a že je přijala od společnosti V. Rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje důvody, které ve stručnosti žalovaný představil ve svém vyjádření k žalobě (viz výše).

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. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.

Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH, neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí soud na rozdíl od žalobkyně nepovažuje za nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost, či nedostatek důvodů. Oproti žalobkyni soud nevidí rozpor v závěrech žalovaného, podle kterého byly příslušné reklamní služby prokázány, avšak žalobkyně nebyla schopna prokázat faktickou realizaci předmětných služeb deklarovaným dodavatelem. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž jednoznačně vyplývá, že žalovaný nepochybně poskytl reklamní služby, tedy provedení reklamních aktivit ve prospěch žalobkyně na předmětných golfových turnajích. Uvádí však, že žalobkyně neprokázala, že tyto služby poskytla společnost V. Vedle toho poukázal žalovaný též na to, že v předložených písemných smlouvách o provádění reklamy není dostatečně určitě vymezen rozsah sjednaných služeb. Vzhledem k absenci jakékoliv další dohody mezi žalobkyní a společností V. nelze prověřit, zda tato společnost skutečně poskytla reklamní služby v plném rozsahu a řádné kvalitě (rozsah ani kvalita služeb totiž nebyly ujednány, viz odst. 82, 88, 97, 100, 109-111 a 120 napadeného rozhodnutí). Tato výtku žalovaného není v rozporu s jeho obecným závěrem, že žalobkyni byly na golfových turnajích organizovaných pod hlavičkou společnosti V. poskytnuty reklamní služby, jen nelze v důsledku neurčitosti smluvního ujednání ověřit, zda byly poskytnuty v plném rozsahu a sjednané kvalitě. Žalovaný se srozumitelně a v potřebném rozsahu vypořádal i s námitkou stran ochrany dobré víry žalobkyně, o čemž výmluvně svědčí skutečnost, že žalobkyni nic nebránilo uplatnit v žalobě konkrétní výhrady proti správnosti dílčích úvah žalovaného ohledně opodstatněnosti tvrzené dobré víry žalobkyně. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, ať již pro nedostatek důvodů, nebo pro nesrozumitelnost pro vnitřní rozpornost, tak soud neshledal důvodnou. Otázka zákonnosti závěrů žalovaného je otázkou odlišnou, která nesouvisí s hodnocením přezkoumatelnosti rozhodnutí.

V projednávané věci při uplatňování nároku na odpočet DPH žalobkyní není sporné, zda byl předložen daňový doklad, zda bylo plnění vůbec poskytnuto (zda došlo k prezentaci žalobkyně na jednotlivých akcích) ani zda došlo ze strany žalobkyně k protiplnění (úhradě za uvedené prezentace). Finanční úřad a žalovaný zpochybňují výhradně provedení prezentace společností V. jako dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Finanční úřad a žalovaný totiž mají pochybnosti o tom, že osoba, která fakticky zajišťovala prezentaci žalobkyně (fakticky poskytovala plnění), byla vůbec oprávněna jednat za deklarovaného dodavatele – společnost V.

Na tomto místě je třeba upozornit na skutečnost, že česká právní úprava DPH je transpozicí práva Evropské unie (§ 1 zákona o DPH), a to zejména směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jež od 1. 1. 2007 nahradila (bez obsahové

změny) původní šestou směrnicí Rady EHS č. 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Ze skutečnosti, že příslušná ustanovení zákona o DPH jsou provedením evropské směrnice, pro správní, ale i soudní orgány vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat ustanovení zákona o DPH v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice.

Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě zastávala názor, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu je prokázání, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění, z něhož uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, od konkrétního dodavatele (zpravidla tedy od dodavatele, jenž vystavil daňový doklad, jímž daňový subjekt dokládá nárok na odpočet DPH). Pouze za této podmínky je možné ověřit, že plnění bylo přijato od plátce DPH (k tomu viz např. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-74, bod 33, nebo rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, bod 18).

Následně se nicméně k této otázce vyjádřil Soudní dvůr EU (dále jen „Soudní dvůr“) v rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci PPUH Stehcamp (C-277/14). Soudní dvůr v něm dospěl k závěru, že právo EU brání odepření nároku na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které bylo daňovému subjektu 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.

Soudní dvůr zde mimo jiné upřesnil, že *„pokud jsou splněny věcné a formální podmínky stanovené šestou směrnicí pro vznik nároku na odpočet, není slučitelné s režimem nároku na odpočet stanoveným touto směrnicí, aby byla prostřednictvím odepření tohoto nároku sankcionována osoba povinná k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem, nebo že jiné plnění, které bylo součástí dodavatelského řetězce, a to před či po plnění skutečně uведенou osobou povinnou k dani, bylo stíženo podvodem týkajícím se DPH“* (rozsudek PPUH Stehcamp, bod 49). Přitom je na daňové správě, aby existenci podvodu nebo nesrovnalosti při vystavování faktury konstatovala a v takovém případě prokázala, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ohledně DPH (rozsudek PPUH Stehcamp, bod 50).

Vedle toho může být osoba povinná k dani povinna informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu (rozsudek PPUH Stehcamp, bod 52). Zároveň se v takovém případě musí jednat pouze o taková opatření, která mohou být po ní rozumně požadována (rozsudek PPUH Stehcamp, bod 51).

K dopadu, který má právní názor Soudního dvora vyjádřený v uvedeném rozsudku na dosavadní výše shrnutou judikaturu NSS, se Nejvyšší správní soud vyjádřil v nedávném rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. V něm s odkazem na rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, uvedl, že z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmezí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota. Proto je v zásadě nerozhodné, kdo z podnikatelů v rámci určitého uzavřeného souboru transakcí vytvoří přidané hodnoty více a kdo méně, na základě jakých faktických plnění a pomocí kterých soukromoprávních institutů. Ve výsledku by za běžných

okolností měl být celkový daňový výnos státu v oblasti DPH zásadně nezměněn, odhlédneme-li od případných posunů inkasa daně v čase. Z toho pak čtvrtý senát NSS dovedl, že rozhodné je pouze to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Naproti tomu v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Pochybnosti správce daně, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl daňový doklad vystavit, a zda byly služby provedeny v deklarovaném rozsahu, nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví daňového subjektu, neboť daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH netíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností (odst. 39 až 46).

Z výše uvedeného tedy plyne ústup od předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu. Podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil. Nedostatek průkazu ohledně skutečného dodavatele zdanitelného plnění může být významný pouze v případě, že správce daně prokáže, že v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH. Pojmem „podvod na DPH“ se označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Byť jsou tedy splněny formální i materiální předpoklady vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu, lze plátcí daně nárok na odpočet daně odepřít, pakliže je plátce daně součástí obchodního řetězce, v němž byl spáchán podvod na DPH, a o podvodu na DPH mohl a měl vědět. V této souvislosti je vhodné připomenout základní principy dokazování skutečností týkajících se odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu, jak jsou přehledně shrnuty např. v rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47 (body 24 až 27, 59, 66). Správce daně není povinen prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, postačí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud jde o subjektivní stránku daňového subjektu ve vztahu k tomu, zda věděl o svém zapojení do daňového podvodu, je povinností správce daně prokázat objektivní skutečnosti týkající se konkrétních transakcí, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt je povinen prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Není povinností správce daně identifikovat opatření, která daňový subjekt přijmout mohl, a vymezit jejich obsah.

Výzvou ze dne 18. 4. 2013, č. j. 695101/13/2115-05402-203544, vyzval finanční úřad žalobkyni na základě § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k prokázání skutečnosti, že reklamní služby byly skutečně provedeny společností V. uvedenou na daňových dokladech jako jejich dodavatel a že daňové doklady byly vystaveny plátcem daně. Před vydáním této výzvy žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady vystavené jménem společnosti V., výpisy z účtu žalobkyně prokazující poukázání vyfakturovaných částek na účet společnosti V., rámcovou smlouvu o reklamě ze dne 30. 6. 2010 a smlouvu o reklamě ze dne 1. 4. 2011, jejichž předmětem je propagace žalobkyně na sérii golfových turnajů označených „V. G. T. 2010 presented by V. S.“ (3 turnaje) a „V. G. 2011 presented by V. S.“ (4 turnaje). Dále byl předložen propagační leták turnaje série VIASAT GOLF TOUR 2010 uskutečněný na golfovém hřišti Zbraslav dne 24. 9. 2010 a propagační leták turnaje série Ch. a T. G. T. 2011 presented by V. S. uskutečněný v G. C. Poděbrady dne 29. 4. 2011. Z obou letáků vyplývá, že akce je organizována společností V., její logo je společně s logem žalobkyně uvedeno mezi partnery turnaje.

Dožádaným správcem daně Finančním úřadem pro Prahu 6 bylo zjištěno, že společnost V. byla registrována jako plátce DPH od 29. 7. 2009, dne 1. 10. 2011 byla registrace bez náhrady zrušena. Daňová přiznání za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2009, leden až prosinec 2010 a leden až září 2011 byla podána a podepsána jménem jednatele této společnosti J. N.. Jednatel N. nicméně popřel, že by daňová přiznání podepsal a podal, správce daně společnosti V. tedy vydal výzvu k odstranění vad, na kterou společnost nereagovala, takže se na daňová přiznání hledí, jakoby nebyla podána. Z odpovědi dožádaného správce daně nelze zjistit, zda společnost V. eviduje ve svém účetnictví daňové doklady předložené žalobkyní a zda odvedla DPH na výstupu ze zdanitelných plnění osvědčených těmito daňovými doklady. Obsahem daňového spisu není jediný důkazní prostředek, z něhož by vyplývalo, že došlo k podvodu na DPH, spočívající např. v tom že žalobkyně nárokuje odpočet na DPH ze zdanitelného plnění, z něhož nebyla jeho dodavatelem odvedena DPH na výstupu.

Provedenými důkazy bylo dále zjištěno, že jednatel společnosti V. J. N. popřel, že by jménem společnosti V. podepsal jakoukoliv listinu (smlouvy, daňové doklady apod.), udělil plnou moc k jednání za společnost třetí osobě nebo nakládal s jejím účtem (viz protokoly o jednání sepsané Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 19. 5. 2011, 6. 6. 2011 a 24. 10. 2011 a protokol o jednání sepsaný Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, územním pracovištěm v Ledči nad Sázavou, dne 18. 3. 2013).

Na základě důkazů provedených do okamžiku vydání výzvy finančního úřadu ze dne 18. 4. 2013 lze vydanou výzvu považovat za opodstatněnou. Žalobkyně totiž uplatněný nárok na odpočet DPH do té doby prokazovala pouze formálními důkazními prostředky (smlouvami, daňovými doklady, výpisy z účtu), které měly být podepsány jednatelem společnosti V. Pravost těchto listin byla závažným způsobem zpochybněna výpovědí jednatele společnosti V. panem J. N., jenž rezolutně popřel jakoukoliv aktivitu jménem této společnosti, což bylo podpořeno i osobním dojmem pracovníků dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 6 z jednání s panem N., a to v tom směru, že zjevně nevykazuje schopnosti, vzdělání ani dosavadní profesní zkušenosti kvalifikující ho k řádnému vedení reklamní agentury. K faktickému plnění byl doložen jenom propagační leták ke dvěma golfovým turnajům. Za tohoto stavu byly na místě pochybnosti o tom, zda byla daňovými doklady deklarovaná plnění vůbec poskytnuta. Důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného přijetí plnění, z nichž žalobkyně nárokovala odpočet na DPH, tak přešlo v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na žalobkyni.

Další dokazování bylo provedeno v reakci na výzvu finančního úřadu ze dne 18. 4. 2013. Byla předložena DVD s audiovizuálním záznamem průběhu všech 7 golfových turnajů, na nichž měly být žalobkyni poskytnuty propagační služby v souladu se smlouvami o reklamě z roku 2010 a 2011. Z nich vyplynulo, že moderátor přivítal účastníky turnaje jménem společnosti V. a partnerů, na záběrech jsou panely s logy partnerů turnaje (tedy včetně loga žalobkyně). I na přebalu DVD je logo společnosti V. a žalobkyně. Správcem daně bylo na webových stránkách České golfové federace prověřeno, že všechny golfové turnaje, na nichž měly být žalobkyni poskytnuty propagační služby, se uskutečnily. Dále bylo zjištěno, že společnost V. měla v letech 2010 a 2011 přihlášeny u Pražské správy sociálního zabezpečení dva zaměstnance k účasti na důchodovém pojištění, a to J. P. (od 1. 4. 2010 do 31. 10. 2011) aj. S. Další dokazování bylo provedeno v rámci odvolacího řízení. V něm bylo zjištěno, že činnost společnosti V. související s organizací jednotlivých golfových turnajů zajišťoval pan J. P. s najatým produkčním týmem (viz výpověď pana P.). Dále bylo prokázáno, že společnost V. uzavřela smlouvu o nájmu golfového hřiště a organizaci turnaje s provozovatelem všech golfových hřišť, kde měly být poskytnuty propagační služby žalobkyni, a to v odpovídajících termínech (pro majetkové spory se tuto skutečnost nepodařilo prokázat jen ve vztahu ke golfovému hřišti Zbraslav, což však nelze klást k tíži žalobkyni). V této souvislosti bylo prokázáno výpisy z účtů provozovatelů golfových hřišť, že společnost V. uhradila sjednanou částku, a to převodem z účtu, na který

poukazovala platby dle sporných daňových dokladů i žalobkyně. Výpovědi svědků – statutárních orgánů, popř. zaměstnanců společností provozujících golfová hřiště a dalších partnerů golfových turnajů – prokázaly, že k podpisu smluv ze strany společnosti V. nedocházelo v jejich přítomnosti, smlouvy i daňové doklady byly zasílány poštou již podepsané, organizační úkony týkající se turnajů prováděl za společnost V. pan P. Správcem daně oslovení další partneři golfových turnajů předložili rovněž audiovizuální nahrávky z turnajů na DVD, propagační letáky turnajů. U správce daně společnosti V. bylo zjištěno, že tato společnost podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období, v nichž poskytla dle sporných daňových dokladů žalobkyni zdanitelná plnění, a uhradila přiznanou daň (email správce daně společnosti V. ze dne 12. 11. 2014, včetně jeho příloh).

Soud dospěl k závěru, že žalobkyně důkazy provedenými v průběhu dalšího řízení (po vydání výzvy ze dne 18. 4. 2013) unesla své důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že přijala zdanitelná plnění spočívající v provedení propagačních služeb na 7 golfových turnajích v roce 2010 a 2011, uhradila jejich cenu (zahrnující i DPH na vstupu) a použila je v rámci své ekonomické činnosti. Daňovými doklady prokazovaná přijatá zdanitelná plnění nejsou fiktivní, ale byla skutečně žalobkyní pořízena. Bylo prokázáno, že golfové turnaje se uskutečnily, byly zorganizovány jménem společnosti V., která zajistila pronájem golfových hřišť a uhradila sjednanou cenu, v jejich průběhu byla realizována propagace žalobkyně umístěním jejího loga na reklamních panelech, bannerech, propagačních letácích, DVD o turnaji apod. Na daňových dokladech vystavených společností V. je uvedena daň. Žalobkyně tak unesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu, tedy že je plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění zatížené DPH na vstupu od osoby povinné k dani a použila ho na výstupu k uskutečnění zdanitelných plnění.

Z listin založených v neveřejné části daňového spisu (daňové doklady vystavené společností V. dalším daňovým subjektům, jimž poskytovala propagační služby na golfových turnajích) plyne, že při každém z golfových turnajů byl překročen limit souhrnu plnění poskytnutých organizátorem této akce propagovaným společností, při jehož dosažení se osoba povinná k dani stává plátcem DPH (§ 6 odst. 1 ve spojení s § 94 odst. 1 zákona o DPH). Z informací poskytnutých těmito dalšími daňovými subjekty, které přijaly daňové doklady vystavené jménem společnosti V., plyne, že jednaly se stejnou osobou jako žalobkyně, tedy přijaly plnění totožného charakteru od stejné osoby povinné k DPH. I kdyby tedy poskytovatelem plnění nebyla společnost V., která byla v době poskytování plnění registrována jako plátcem DPH, nýbrž jakákoliv jiná třetí osoba, stala by se tato osoba plátcem DPH již jen v důsledku plnění poskytnutých v souvislosti s uskutečněním prvního doloženého golfového turnaje dne 6. 8. 2010 (první turnaj V. golf tour 2010 se přitom uskutečnil již 23. 4. 2010, k tomu správce daně listiny neopatroval, neboť při něm neměly být poskytnuty služby žalobkyni). Nejsou tedy pochybnosti o tom, že subjekt, jenž reklamní služby žalobkyni poskytl, byl plátcem DPH.

Soud připouští, že i po provedení všech důkazů nebylo prokázáno, že osoby, které plnění poskytnutá žalobkyni (tedy její prezentaci na golfových turnajích) fakticky realizovaly, tak oprávněně činily jménem a na účet společnosti V. Bylo prokázáno, že plnění fakticky poskytoval se svým produkčním týmem pan J. P., jenž byl jako zaměstnanec společnosti V. přihlášen touto společností k účasti na důchodovém pojištění. Žádná listina, která by nicméně dokládala existenci platného pracovního poměru pana P. ke společnosti V. nebo nějakou formu obchodního vztahu mezi nimi, opravňující pana P. buď zastupovat společnost V., nebo jako subdodavatel činit úkony k naplnění podnikatelské činnosti této společnosti, předložena nebyla. Smlouvy uzavřené mezi společností V. a žalobkyní a k nim vystavené daňové doklady, stejně jako smlouvy uzavřené mezi uvedenou společností a dalšími jejími obchodními partnery (provozovateli golfových hřišť, objednateli reklamních služeb) jsou opatřeny podpisem „N“, jenž se však zřetelně liší od podpisu skutečného jednatele společnosti V. pana J. N. (pro srovnání viz podpisový vzor založený ve sbírce

listin obchodního rejstříku a podpisy na protokolech o jednání pořízených finančními úřady). Je zřejmé, že jednatel společnosti tyto dokumenty ve skutečnosti nepodepsal, jeho podpis někdo napodobil, přičemž se nepodařilo zjistit, kdo tak učinil a zda je tato osoba oprávněna jednat jménem a na účet společnosti V. Mohlo dojít ke zneužití společnosti V. třetí osobou, která bez oprávnění jednala jménem společnosti, nicméně skutečnost, že tato osoba využívala účet společnosti nikoliv jen k přijímání plateb od odběratelů, nýbrž též k úhradě závazků vůči dodavatelům, přičemž současně podávala též daňová přiznání k DPH i dani z příjmů právnických osob a hradila deklarované daňové povinnosti, nenasvědčuje nepřátelskému zneužití této společnosti. Vše naopak nasvědčuje tomu, že jediný jednatel a společník společnosti V. pan J. N. byl toliko „nastrčenou“ osobou, přičemž vlastní obchodní a provozní činnost prováděly osoby stojící „v pozadí“ – tento „obchodní model“ přitom nemusel být nutně zvolen za účelem spáchání daňového podvodu. Nejistota ohledně toho, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění skutečně od společnosti V., resp. zda je přijala od jiného subjektu, jenž byl osobou povinnou k dani, nebrání vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu. Bylo by tomu tak pouze v případě, kdy by došlo k podvodu na DPH, k němuž by žalobkyně měla potřebný subjektivní vztah. Ze zprávy o daňové kontrole ani napadeného rozhodnutí žalovaného neplyne, že by finanční úřad nebo žalovaný dospěli k závěru, že obchodní transakce, z níž žalobkyně nárokuje odpočet na DPH, byla součástí podvodu na DPH. Ani z daňového spisu se nepodávají skutečnosti, které by tomuto závěru nasvědčovaly. Naopak, z neveřejné části daňového spisu plyne, že společnost V. si své daňové povinnosti plnila – podala daňová přiznání k DPH, uhradila přiznanou daň (není nicméně doloženo, že daňová přiznání zahrnují i plnění poskytnutá touto společností žalobkyni).

Žalovaný poprvé v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že u služeb objednaných žalobkyní u společnosti V. nebyl v uzavřených písemných smlouvách sjednán rozsah a kvalita služeb, nebylo ani prokázáno, že by se tak stalo následnými ústními dohodami. K tomu soud uvádí, že v obou předložených písemných smlouvách jsou pouze obecně vyjmenovány jednotlivé v úvahu přicházející způsoby provádění propagace, aniž by ovšem bylo přesně stanoveno, např. na kolika bannerech bude uvedeno logo žalobkyně, jaké budou velikosti, kde přesně budou umístěny, kolik bude vytištěno propagačních letáků s logem žalobkyně apod. Předložené písemné smlouvy předpokládají, že tyto podrobnosti budou následně ujednány dílčími dohodami, uzavřenými třeba i jen ústní formou, a v návaznosti na to bude stanovena i přesná cena podle zásad poctivého obchodního styku (čl. 2.1 a 3.1 smluv). Existence takových následných dílčích dohod nebyla žalobkyní tvrzena ani prokázána. Bylo nicméně prokázáno, že jménem společnosti V. bylo žalobkyni skutečně při každém golfovém turnaji poskytnuto plnění v podobě propagace žalobkyně, následně žalobkyně obdržela daňový doklad formálně vystavený společností V., v němž bylo plnění identifikováno prostřednictvím uvedení názvu konkrétního golfového turnaje, přičemž vyfakturovaná částka odpovídá částce sjednané v písemných smlouvách jako maximální cena služby. Žalobkyně tuto cenu bez výhrad zaplatila.

Nedostatky smluvního ujednání, které žalovaný žalobkyni vytkl teprve v napadeném rozhodnutí, by bylo lze eventuálně kvalifikovat jako neurčitost sjednaného závazku společnosti V. (avšak srov. § 327 a § 328 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, z nichž lze dovodit značnou toleranci obchodněprávní úpravy k pouze rámcovému vymezení předmětu plnění). Následkem takové vady právního jednání může být jeho neplatnost. Pokud by tedy jménem společnosti V. byly žalobkyni poskytnuty propagační služby na golfových turnajích bez platné písemně uzavřené smlouvy, neměnilo by to nic na prokázané skutečnosti, že propagační služby byly žalobkyni skutečně poskytnuty (v rozsahu vyplývajícím z předložených reklamních letáků a audiovizuálních nahrávek), toliko by to znamenalo, že se tak stalo na základě ústní či konkludentní dohody (úhradou ceny po obdržení služby). Při respektu zásady autonomie vůle stran a priority takového výkladu, jenž nezakládá neplatnost smlouvy, před výkladem, jenž má za následek neplatnost právního jednání, má soud tudíž za to, že obsah závazků obou smluvních stran vyplývajících z obou písemných smluv byl

precizován přinejmenším konkludentně tím, že žalobkyni byly jménem společnosti V. poskytnuty propagační služby v určitém rozsahu, který žalobkyně následně schválila tím, že uhradila v plném rozsahu vyfakturovanou úplatu za služby. Soud tedy nemá za to, že by žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH na vstupu pouze proto, že nebyla schopna prokázat přesný (naprosto konkrétní) obsah závazku převzatého jménem společnosti V. (tj. sjednaný rozsah a kvalitu propagačních služeb). Z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu je rozhodující, že žalobkyně skutečně (nikoliv jen fiktivně) přijala služby spočívající v její propagaci za úplatu ve výši po 120.000 Kč včetně DPH, kterou zaplatila na účet dodavatele těchto služeb. Otázka, zda žalobkyně přijala za sjednanou cenu služby ve sjednaném rozsahu, není ničím jiným než úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Jak nicméně uvedl NSS v již zmiňovaném rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78, není z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu relevantní, zda cena za přijaté plnění uvedená v daňovém dokladu odpovídá obvyklé ceně takového plnění. Pokud daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně (odst. 44). Není povinností žalobkyně pořizovat služby pouze za cenu obvyklou, nejde-li o transakci mezi spřízenými osobami ve smyslu § 36a odst. 3 zákona o DPH, nárok na odpočet daně by žalobkyni vznikl i v případě, že by si pořídila jako zdanitelné plnění službu zjevně předraženou, pakliže by se jednalo o plnění skutečně pořízené (nikoliv jen fiktivní) a nebyl by s ním spojen podvod na DPH.

Žalovaný založil své rozhodnutí na závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí služeb odpovídajících sjednanému rozsahu a kvalitě a jejich poskytnutí žalobkyni společností V. Ve vztahu k těmto skutečnostem nicméně žalobkyni důkazní břemeno netížilo (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78, odst. 46). Ohledně skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu pak žalobkyně důkazní břemeno unesla. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet DPH, tak není správný, žalobní bod žalobkyně je důvodný.

Otázkou, zda byla žalobkyně v dobré víře, že přijala plnění od společnosti V., se soud nezabýval, a to ačkoliv se žalovaný k této otázce v napadeném rozhodnutí vyjádřil. Existence dobré víry žalobkyně je významná toliko v souvislosti se závěrem o odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH. V případě, že se žalovaný bude v dalším řízení ubírat tímto směrem, tedy znovu odepře žalobkyni nárok na odpočet DPH, tentokrát ovšem nikoliv z důvodu neunesení důkazního břemene ve vztahu k vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu, nýbrž z důvodu zasažení sporné transakce podvodem na DPH, bude povinností žalovaného v první řadě doložit, že došlo k podvodu na DPH, tedy ke ztrátě daně k újmě veřejných rozpočtů, a popsat, v jakých podstatných okolnostech podvod na DPH spočívá (k tomu viz shora citovanou judikaturu NSS). Touto výchozí otázkou se finanční úřad ani žalovaný doposud nezabývali. Teprve v případě, že bude doložen podvod na DPH, má smysl zabývat se subjektivní stránkou žalobkyně ve vztahu k podvodnému jednání (tedy prokazovat, zda žalobkyně věděla, nebo alespoň mohla a měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, a zda přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu). Hodnotit existenci dobré víry žalobkyně na podkladě stávajícího odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsahu daňového spisu by bylo předčasné.

Z výše uvedeného důvodu soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tedy bude v dalším řízení vycházet z toho, že žalobkyně prokázala vznik nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění dle daňových dokladů vystavených jménem společnosti V. Důvody pro zrušení dodatečných platebních výměrů finančního úřadu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. soud vzhledem ke specifickým daňovým řízením neshledal (k tomu viz

usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48).

Protože žalobkyně byla plně úspěšná, náleží jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. náhrada nákladů řízení ve výši 15.342 Kč. Tuto částku tvoří odměna za zastoupení advokátem, jenž doložil provedení tří účelných úkonů právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2.142 Kč odpovídající 21 % DPH, a soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč. Úkon právní služby spočívající v poradě s klientem k vyjádření žalovaného nebyl doložen, ostatně byl uplatněn pro účely stanovení výše náhrady nákladů řízení již v samotné žalobě, tedy v době, kdy se žalovaný v řízení nevyjádřil, resp. řízení ani nebylo zahájeno.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 6. září 2017

**JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D., v. r.**  
předseda senátu

Za správnost:  
Božena Kouřimová