



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph., v právní věci **žalobce: VIVA Lanškroun, spol. s r.o., IČ 25254197**, se sídlem Opletalova 92, 563 01 Lanškroun, **zastoupeného bdp advisory s.r.o., daňovým poradcem**, se sídlem K. 11, 602 00 Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2015, č.j. 43020/15/5300-22443-711513,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

*Vymezení věci:*

Rozhodnutím žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17.12.2015, č.j. 43020/15/5300-22443-711513, byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Uzemní pracoviště Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“), kterými byla na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 228558/15/2809-60562-

601958, na kontrolované daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden 2010 až prosinec 2011 daňovému subjektu doměřena, zvýšena daň z přidané hodnoty, s tím, že žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od jím deklarovaných společností, či způsobem jím deklarovaným. Jednalo se jmenovitě o tato prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry) správce daně:

č.j. 350874/15/2809-50523-602321, za zdaň. období březen 2010 ve výši 158.920 Kč;  
č.j. 350923/15/2809-50523-602321, za zdaň. období duben 2010 ve výši 228.828 Kč;  
č.j. 350944/15/2809-50523-602321, za zdaň. období květen 2010 ve výši 69.971 Kč;  
č.j. 351004/15/2809-50523-602321, za zdaň. období červen 2010 ve výši 85.100 Kč;  
č.j. 351025/15/2809-50523-602321, za zdaň. období červenec 2010 ve výši 126.382 Kč;  
č.j. 351051/15/2809-50523-602321, za zdaň. období S.en 2010 ve výši 77.890 Kč;  
č.j. 351096/15/2809-50523-602321, za zdaň. období září 2010 ve výši 78.310 Kč;  
č.j. 351113/15/2809-50523-602321, za zdaň. období říjen 2010 ve výši 126.792 Kč;  
č.j. 351137/15/2809-50523-602321, za zdaň. období listopad 2010 ve výši 136.884 Kč;  
č.j. 351151/15/2809-50523-602321, za zdaň. období prosinec 2010 ve výši 315.017 Kč;  
č.j. 351183/15/2809-50523-602321, za zdaň. období únor 2011 ve výši 79.214 Kč;  
č.j. 351194/15/2809-50523-602321, za zdaň. období březen 2011 ve výši 293.446 Kč;  
č.j. 351222/15/2809-50523-602321, za zdaň. období duben 2011 ve výši 240.753 Kč;  
č.j. 351249/15/2809-50523-602321, za zdaň. období květen 2011 ve výši 103.019 Kč;  
č.j. 351269/15/2809-50523-602321, za zdaň. období červen 2011 ve výši 207.357 Kč;  
č.j. 351341/15/2809-50523-602321, za zdaň. období červenec 2011 ve výši 49.070 Kč;  
č.j. 351370/15/2809-50523-602321, za zdaň. období S.en 2011 ve výši 64.154 Kč;  
č.j. 351398/15/2809-50523-602321, za zdaň. období září 2011 ve výši 185.737 Kč;  
č.j. 351415/15/2809-50523-602321, za zdaň. období říjen 2011 ve výši 88.374 Kč;  
č.j. 351436/15/2809-50523-602321, za zdaň. období listopad 2011 ve výši 37.456 Kč;  
č.j. 351449/15/2809-50523-602321, za zdaň. období prosinec 2011 ve výši 89.000 Kč.

#### *Žalobní body:*

Žalobce napadl žalované rozhodnutí včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), když tvrdí nezákonnost žalovaného rozhodnutí, neboť dle něj žalovaný nezjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; nesprávně věc posoudil po právní stránce; neprovedl žalobcem navržené důkazní prostředky; nevypořádal se se všemi odvolacími námitkami a porušil procesní práva daňového subjektu. Žalobce má za to, že prokázal, že užíval nebytové prostory pronajaté od společnosti MUBU Trade Company s.r.o.; že byl příjemcem služeb poskytovaných společností FLORIDA s.r.o.; že pořídil reklamní katalogy od společnosti Stavby ECH, s.r.o. a že byl příjemcem služeb od společnosti CAMURRA, s.r.o.

K jednotlivým žalobním bodům uvádí žalobce v rozsáhlé žalobě tato stěžejní tvrzení:

1. Nájem/podnájem nebytových prostor od společnosti MUBU Trade Company s.r.o.

Žalobce prokázal důkazními prostředky, že předmětné prostory užíval a rovněž prokázal ekonomické důvody užívání těchto prostor, zejména nemožností nalézt jiné vyhovující prostory. Žalovaný tvrdí, že žalobce užíval skladové prostory v Žichlíčku v době, kdy tytéž prostory měla užívat společnost RAWELA, přitom časová osa užívání skladových prostor žalobcem v Žichlíčku a Rudolticích, uzavřené smlouvy a výpovědi svědků (svědek S.

a U.) faktické užívání skladových prostor v Žichlíčku a Rudolticích jednoznačně potvrzují. To, že zaměstnanci společnosti RAWELA, kteří byli vyslechnuti jako svědci, ve skladovacích prostorech v Žichlíčku „neviděli zboží DS“, dle žalobce neznámá, že žalobce v prostorech zboží neměl uskladněno a že nebylo následně převezeno do Rudoltic.

## 2. Služby poskytované společností FLORIDA s.r.o.

Žalobce prokázal výpověďmi svědků, že tyto služby byly poskytovány (svědci Š. a D.). Žalovaný nedostatečně zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, spokojil se se znaleckým posudkem na nemovitost, který byl vyhotoven několik let po skončení užívání skladu společnosti Florida nebo s množstvím odebraných energií. Žalovaný klade žalobci k tíži úkony poskytovatele služeb (např. užívání soukromého vozidla bez účtování cestovních výdajů), i skutečnost, že cena služby byla účtována po jejím kompletním poskytnutí.

## 3. Reklamní katalogy od společnosti Stavby ECH, s.r.o.

Žalobce prokázal a ekonomicky odůvodnil zadání tisku reklamních katalogů společnosti Stavby ECH, s.r.o. Faktické dodání reklamních katalogů, průběh dodávek i jejich rozsah potvrdily svědecké výpovědi (svědci M. P., A. P., M., N., B., K., D.). Pokud jde o dodání reklamních katalogů žalobcem odběratelům jeho zboží, je zcela jednoznačné, že reklamní katalogy byly tištěny za účelem podpory prodeje žalobcova zboží a byly k tomuto účelu i použity, žalobce tedy tyto reklamní katalogy použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží. Jak bylo svědeckými výpověďmi prokázáno, tyto katalogy byly zdarma rozdávány odběratelům žalobcova zboží. Dle žalovaného přitom bylo rozhodné, že „údajný dodavatel společnosti Stavby ECH společnost SIPS s.r.o. vykazuje znaky společnosti založené za účelem vystavování daňových dokladů za fiktivní plnění“. Správce daně však dostatečně nezjistil skutečnosti, rozhodné pro správné stanovení daně, spokojil se se svědeckou výpovědí pracovnice společnosti Sportisimo (K.), která potvrdila, že společnost Sportisimo přijala nová pravidla (pouze zčásti zasahující do období správcem daně kontrolovaného), upravující dodávky reklamních katalogů na prodejny a sama (jelikož prodejny nenavštěvuje) nemůže uvést, zdali byly reklamní letáky žalovaným do prodejen společnosti Sportisimo dodávány.

## 4. Služby od společnosti CAMURRA, s.r.o.

Žalobce prokázal, že se společností Camurra uzavřel smlouvy o poskytování reklamy. Sám správce daně potvrdil, že služby byly fakticky poskytnuty, na straně 288 zprávy o daňové kontrole: „Z podkladů, které DS správci daně předložil, viz bod 4., a to závěrečné zprávy společnosti CAMURRA za roky 2010 a 2011 obsahující fotografie závodních vozů, fotografií, které jsou přílohou e-mailové korespondence s A.B. a fotografií na internetových stránkách, na které odkazoval DS, je zřejmé, že na vozech závodního týmu Camurra Racing Team, který se účastnil závodů do vrchu, byla umístěna loga Etape a Mango. Fotografie ze závodů zajistil správce daně i na veřejně dostupných internetových stránkách [www.euromontagna.com](http://www.euromontagna.com), viz bod 11., a to Úřední záznam ze dne 16.7.2014, č. j. 1160794/14/2809-05402-601958. Z uváděných fotografií je zřejmé, že na dvou vozech Škoda Fabia byla umístěna barevná loga Etape a Mango v místech zadních dveří a na vozidle BMW bylo umístěno v menším provedení barevné logo Etape nad zadním blatníkem. Správce daně

logicky předpokládá, že rozměry, barevnost, grafické zpracování a jejich umístění na vozidlech Škoda Fabia zachycené na fotografiích byly dohodnuty, jak vyplývá z obsahu smluv (viz důkaz uvedený v bodě 1.). Proč bylo umístěno logo Etape na vozidle BMW není správci daně známo, protože jeho umístění nebylo smluvně ujednáno. Stejně tak správce daně předpokládá, že i ostatní ujednání uvedená ve smlouvách (distribuce katalogů na závodech a akcích DS) byla s přihlédnutím k možnostem společnosti CAMURRA volena s cílem co nejlepší propagace vlastní značky Etape DS, značky Mango (pozn. správce daně: DS je výhradním prodejcem této značky v ČR) a tím propagace zboží, které DS prodává (viz tvrzení DS a jeho zástupce uvedená v bodech 5. a 6.).“ Předávání žalobcových reklamních katalogů k rozdávání v průběhu motoristických akcí, kterých se společnost CAMURRA s.r.o. účastnila, bylo dle žalobce prokázáno svědeckými výpověďmi (D., S., U.) a pokud si svědci nebyli schopni vybavit přesné počty konkrétních reklamních katalogů, nelze tím zpochybňovat podstatný obsah svědeckých výpovědí. Stejně tak nelze klást k tíži žalobce, že uvedená společnost splnila předmět reklamní smlouvy – umístění loga žalobcova zboží na jiné (a v tomto konkrétním případě kvalitnější) vozidlo, než bylo sjednáno a žalobce ani nemohl podmínky tohoto umístění (na jiném vozidle než vlastnila společnost) ovlivnit. Dle názoru žalobce pak s ohledem na celkové posouzení předmětu poskytnutých služeb ani skutečnost, že část rezervovaných služeb nebyla žalobcem využita, nemůže být důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH.

#### *Vyjádření žalovaného:*

Žalovaný ve svém vyjádření odmítl důvodnost žaloby a setrval na zhodnocení skutkového stavu a na právním zhodnocení věci, jak jej provedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Podle názoru žalovaného neunesl žalobce důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů DPH ve vztahu k údajně vynaloženým nákladům. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

#### *Posouzení věci krajským soudem:*

Krajský soud přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v mezích žalobních bodů ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1, 2 s.ř.s., a to po veřejném projednání věci.

Předně se krajský soud blíže vyjadřuje k rozsahu soudního přezkumu. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále rovněž „NSS“) ze dne 23.6.2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18.7.2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 4; rozhodnutí NSS jsou dostupné na [www.nssouczj](http://www.nssouczj)). Žalobce je povinen uvést žalobní námítky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní

skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelně a neřádně odůvodněné, jaké zákonné podmínky nebyly splněny pro prodloužení zajištění a jaké konkrétní skutečnosti svědčí o neoprávněném zásahu do žalobcova práva na osobní svobodu. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78, v němž je mimo jiné uvedeno: „*Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat...míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bo Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesně právní, a pokud se bude

jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13.6.2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že **rozsah reakce soudu na konkrétní námitky** je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18.11.2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7.5.2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6.6.2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud

jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21.12.2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoucz>).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

**Krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

**Jak již uvedeno, krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí plně ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho potvrzujícím rozhodnutí ve vztahu k vydaným platebním výměrům správce daně a rozhodnou právní argumentaci ve věci shrnuje následovně.**

Ekonomická činnost odvolatele spočívá v oboru velkoobchodního prodeje, zejména cyklistického a běžkařského, textilního zboží a sportovních potřeb. Povinnosti žalobce jako podnikající právnické osoby se sídlem na území České republiky upravuje v oblasti vedení účetnictví zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“).

Podle § 1 odst. 1, 2 zákona o účetnictví se žalobce jako *právnická osoba, která má sídlo na území České republiky považuje za účetní jednotku, která podle § 2 cit. zákona účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*

Podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví *jsou účetními doklady průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.*

**Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví: Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.**

Podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.*

Podle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.*

Podle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.*

Podle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10, c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.*

Na uvedené povinnosti žalobce jako účetní jednotky **vést účetnictví správně, úplně, průkazně a srozumitelně**, navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví: *Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky - 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.*

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně **co nejúplněji**, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. **Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací** (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a **zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci**. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. **„rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“** které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: **Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních**. Jestliže tedy žalobce uplatnil odpočet DPH, pak byl povinen tyto obchodní případy a jejich využití pro jeho ekonomickou činnost doložit, a to primárně, jak již uvedeno shora, svým účetnictvím. Aby správce daně vyvrátil takto prokázané výdaje žalobce, musel podle § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, neboť **podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: 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**.

V dané věci zahájil správce daně dne 28.02.2013 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2010 a 2011 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 a 2011 (viz protokol č. j. 237609/13/2809-05402-601958). **V rámci daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtů DPH z přijatých zdanitelných plnění týkajících se nájemného nebytových prostor objektu v obci Žichlínek od společnosti MUBU Trade Company s.r.o., balení, značení zboží a nájemného nebytových prostor objektu v obci Česká Třebová od společnosti FLORIDA s.r.o., pořízení reklamních katalogů od dodavatelské společnosti Stavby ECH, s.r.o., poskytnutí reklamy od společnosti CAMURRA, s.r.o.** Dne 23.07.2013 při ústním jednání seznámil správce daně odvolatele se svými pochybnostmi ve věci jednotlivých kontrolních zjištění v souladu s § 86 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 3, 4 daňového řádu. **Žalobce k jednotlivým pochybnostem správce daně uvedl, že již nemá žádné další důkazní prostředky, které by předložil a souhlasil s tím, že ve věci kontrolních zjištění neunesl důkazní břemeno (viz protokol č. j. 1113310/13/2809-05402-601958).** Dne 12.09.2013 se ke správci daně daňový poradce žalobce s tím, že žalobce bude dále pokračovat v dokazování (viz úřední záznam č. j. 1237854/13/2809-05402-603596). Dne 25.11.2013 (č. j. 1415291/13), se žalobce vyjádřil k průběhu daňové kontroly a navrhl nové důkazní prostředky. Dne 05.03.2014 učinil žalobce další podání (č. j. 305358/14), ve kterém se opětovně vyjádřil k průběhu daňové kontroly. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů z předmětných přijatých zdanitelných plnění v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole (č. j. 228558/15/2809-60562-601958) dne 25.02.2015 (protokol č. j. 257441/15/2809-60562-601958). Žalovaný se se skutkovými a právními závěry správce daně ztotožnil a zdůraznil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění a dále jednoznačnou povinnost daňového subjektu prokázat existenci jím tvrzených skutečností v daňových dokladech.

**Pokud jde o námitku nájemného nebytových prostor v obci Žichlínek,** pak je třeba uvést, že žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady, kopii smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 28.12.2009 s dodatkem, kopii smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 28.12.2010, účetnictví v elektronické podobě, knihy jízd, listiny s nákresy nebytových prostor v Žichlínce a 4 listiny potvrzující odběr zboží odběratelskými společnostmi. První smlouva o nájmu nebytových prostor byla uzavřena na dobu určitou od 01.01.2010 do 31.12.2010. **Roční výše nájemného za pronájem nebytových prostor a výše nákladů na služby spojené s nájmem byla stanovena ve výši 1 500 000,- Kč (bez DPH) ročně.** Strany se dohodly na zdanitelném plnění ke dni 31.12.2010, kdy bude k danému datu vystavena faktura. Podle dodatku č. 1 ze dne 15.09.2010 se společnost MUBU Trade Company s.r.o. stala nájemcem nemovitosti v Žichlínce, a to na základě kupní smlouvy mezi společností MUBU Trade Company s.r.o. jako prodávajícím a panem L. Č. jako kupujícím. Vztah mezi žalobcem a společností MUBU Trade Company s.r.o. se tak změnil na podnájem nebytových prostor, předmětná smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 01.01.2011 do 31.12.2011 za jinak obdobných podmínek, včetně zachování stanovené ceny. Při ústním jednání ze dne 19.04.2013 se žalobce vyjádřil tak, že provádí ekonomickou činnost v pronajatých skladových prostorách v Lanškrouně, v Žichlínce a v České Třebové. Správce daně zjistil, že odvolatel vedl skladovou evidenci zásob bez členění podle jednotlivých skladů. Zboží mělo být přepravováno externími dopravci. K převzetí zboží ze skladu mělo docházet fyzicky s dodacím listem. **Dále měly ve skladu v Žichlínce probíhat i ostatní**

**práce spojené s expedicí, tříděním a balením, kdy však nebyli ve skladu stáli zaměstnanci** (viz protokol č. j. 666191/13/2809-05402-603596). Z předložených 4 listin vyplývá, že společnosti BS MARKET s.r.o. a VELO CZ s.r.o. si měly vyzvednout zboží mimo jiné ze skladu v Žichlíčku, dále společnost GEBRÜDER WEIS, spol. s.r.o. a PPL CZ s.r.o. měla zajišťovat distribuci zboží do místa určení odvolatele, mimo jiné do skladu v Žichlíčku. Při ústním jednání ze dne 23.07.2013 sdělil správce daně žalobci pochybnosti o skutečném využívání skladovacích prostor v objektu Žichlínek, které správci daně vyplynuly na základě zjištěných skutečností:

- **smlouva o nájmu nebytových prostor na rok 2010 byla podepsána 28.12.2009, ale daňový doklad byl v účetnictví odvolatele evidován až v prosinci 2010,**
- **výše nájemného, kterou odvolatel hradil za nebytové prostory v Žichlíčku oproti ostatním nájemcům ve stejném objektu, byla výrazně vyšší a také byla výrazně vyšší než částka nájemného hrazená odvolatelem za pronajaté prostory v Lanškrouně,**
- **jednatel odvolatele nedokázal v průběhu ústního jednání ze dne 19.04.2013 zakreslit do projektové dokumentace, jaké prostory odvolatel v objektu čp. 267 v obci Žichlínek v letech 2010 a 2011 využíval a tyto podklady byly dodány správci daně dodatečně,**
- **skladová evidence byla vedena souhrnně bez členění na jednotlivé sklady, což neumožnilo správci daně zjistit, jaké konkrétní zboží a v jakém množství se v danou chvíli nacházelo na konkrétním skladu,**
- **žalobce v knihách jízd neneviduje jízdy do skladu v Žichlíčku, přestože byly knihy jízd vedeny detailně,**
- **v roce 2010 prodala společnost MUBU objekt v Žichlíčku panu L. Č. a v kupní smlouvě byly specifikovány, jaká nájemní či jiná práva vážnou na převáděné nemovitosti - mezi nájemci nebyl uveden žalobce,**
- **z odpovědi na dožádání u společnosti Kühle+Nagel, spol. s.r.o. vyplynulo, že tato společnost přepravovala pro žalobce velké objemy zboží přímo do sídla odvolatele a nikdy nebyla ve skladu Žichlínek,**
- **skladovací prostory v objektu Žichlínek neměl žalobce pojištěny, přestože pojištění budov a movitých věcí v sídle, tj. v Lanškrouně, měl,**
- **na základě zjištěných skutečností vyhodnotil správce daně listinu od společnosti PPL CZ s.r.o. – potvrzení od pana S. jako účelově dotvořenou.**

Z uvedeného je zjevné, že správce daně řádně uplatnil zcela logické pochybnosti o vynaložení tvrzených nákladů žalobcem. Uvedené pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny, naopak byly dalším šetřením správce daně prohloubeny, když bylo zjištěno, že (odpověď dožádaného správce daně č. j. 121227/12) **smlouva o nájmu mezi panem Č. a nájemcem společností MUBU Trade Company s.r.o., byla ke dni 31.03.2011 ukončena z důvodu prodloužení nájemného ze strany nájemce. Pan Č. (pronajímatel) následně uzavřel se společností RAWELA s.r.o. (nájemce) smlouvu o nájmu nebytových prostor na předmětnou nemovitost s účinností od 01.05.2011 do 30.04.2012, když se jednalo o pronájem celé nemovitosti, tedy jedná se o shodné skladovací prostory, které měl využívat žalobce ve shodném období.** Nadto žádný tvrzený dodatek smlouvy o změně pronajímaných prostor na prostory v Rudolticích nebyl touto společností předložen. Ani z účetnictví společnosti MUBU Trade Company s.r.o., nevyplynulo, že by tato fakturovala žalobci převozy zboží ani nebyly zjištěny žádné okolnosti o uskutečnění tvrzených převozů. Navržení svědci P. S., M. D. a J. B. (externí dopravce), kteří dle žalobce měli prokázat, že společnost MUBU Trade Company s.r.o. a právě svědek J. B. zajišťovaly dopravu mezi sklady, tuto skutečnost nepotvrdili. Svědci J. S. a J. K., zaměstnanci společnosti RAWELA s.r.o., která měla v Žichlíčku pronajaté sousední skladovací prostory a která následně v roce

2011 měla pronajaté stejné prostory, které měl mít v podnájmu žalobce, nepotvrdili, že by na počátku roku 2011 v předmětných prostorách v Žichlíčku bylo uskladněno zboží žalobce. **Jak žalovaný správně zdůraznil, existenci náhradních skladovacích prostor v Rudolticích začal žalobce dokládat až po 9 měsících od zahájení daňové kontroly, přičemž v rámci ústního jednání ze dne 23.07.2013 uvedl, že nemá žádné další důkazní prostředky, které by doložil a skladovací prostory v Rudolticích žádným způsobem nezmínil.** V rámci svědecké výpovědi svědek P. S. předložil fotografie, na kterých je dle svědka zboží odvolatele uskladněné v Rudolticích. Podle fotografií mělo být zboží uskladněno v části budovy, kterou označil do katastrální mapy B. U. v rámci své výpovědi. Svědek B. U. mimo jiné uvedl, že společnost CAMURRA s.r.o., jejímž je jednatelem, v Rudolticích provozuje autoservis. Svědek M. D. však popsal sklad v rozporu se svědkem B. U.. Z fotografií předložených P. S. vyplývá, že sklad byl uvnitř i zvenku označen modrobílou cedulí s nápisem „viva sklad“. Správce daně ověřoval tyto skutečnosti na internetových stránkách [www.maps.google.cz](http://www.maps.google.cz), kdy přes aplikaci Street View si prohlédl obrazové záznamy prostor pořízené v měsíci červnu a říjnu 2011, kde však žádná modrobílá cedula s uvedeným nápisem umístěna není. Dále z dožádaných šetření u dodavatelů žalobce vyplynulo, že zboží bylo dováženo do skladu v Lanškrouně, který byl pojištěn, předložené 4 listiny žalobcem, které měly prokazovat dodání do Žichlíčku, proto správce daně vyhodnotil jako účelové. Ani při jednání soudu nevnesl žalobce nové vysvětlující okolnosti do věci, potvrdil, že údajně užívané sklady v Žichlíčku nebyly pojištěny a k průběhu přepravy zboží uvedl, že do Žichlíčku, nikoliv do Lanškrouna, bylo zboží dováženo dopravci na základě ústní dohody v den dodání.

S ohledem na uvedené okolnosti krajský soud uzavřel, že žalobcem uplatněná námitka o tom, že nebyly řádně zhodnoceny důkazy prokazující užívání skladovacích prostor v Žichlíčku a Rudolticích žalobcem, je zcela nedůvodná. Je nepochybné, že ve shodnou dobu měl být celý objekt užíván různými nájemci, k čemuž přistupuje absence svědků prokazujících uskladnění zboží v Žichlíčku a dále ta okolnost, že zde nebyli zaměstnanci, přestože zde mělo docházet i k přebalování či balení zboží, dále ta okolnost, že zboží bylo v drtivé většině případů dopraveno právě do skladu v Lanškrouně a ta okolnost, že žalobce neevidoval zboží v jednotlivých skladech odděleně a dále prima vista nepřiměřeně vysoká sjednaná cena nájmu zejména s ohledem na lokalitu skladu (viz níže rovněž cena v podnájemní smlouvě se společností FLORIDA s.r.o.) a dále ta nezanedbatelná okolnost, že žalobce při ústním jednání sám potvrdil neunesení důkazního břemene a o přesunu skladu z Žichlíčku do Rudoltic informoval správce daně až následně, když byl zastupován daňovým poradcem a rovněž ta okolnost, že jednatel žalobce nebyl schopen zakreslit plánec údajně užívaného skladovacího prostoru. Všechny tyto okolnosti jsou natolik významné, že jednotlivě a zejména ve svém souhrnu zcela jednoznačně prokazují nedůvodnost uplatněných nákladů žalobcem za údajné užívání předmětných skladovacích prostor, tedy dle krajského soudu v tomto ohledu žalobce neunesl důkazní břemeno, proto neměl nárok na odpočet DPH z jím deklarovaných předmětných plnění.

**Pokud jde o nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění týkajících se podnájmu nebytových prostor budovy č.p. 1427, ulice nábreží Míru, obec Česká Třebová, o výměře 190 m<sup>2</sup> ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a 2011 a nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za balení a značení zboží a dále logistických služeb a sortování dodávek od dodavatelské společnosti FLORIDA s.r.o.,** pak žalobce vyjma formálně bezvadných daňových dokladů, předložil kopie smluv o podnájmu nebytových prostor, smlouvy o dílo ze dne 05.01.2010, rozpisy prací, daňové doklady od jiných dodavatelů, sestavy skladových evidencí, objednávky pro dodavatele

výrobků a katastrální mapy s nákresem nebytových prostor v České Třebové společně s 5 listinami potvrzujícími odběr zboží. Roční nájemné pro roky 2010, resp. 2011 bylo sjednáno ve výši 180 500,- Kč ročně včetně poskytování služeb (vytápění, vodné, energie, úklid, oprava, údržba, úklid sněhu, odvoz odpadů). Smlouva o podnájmu nebytových prostor byla uzavřena na dobu určitou od 01.01.2010 do 31.12.2010, resp. od 01.01.2011 do 31.12.2011. Společnost FLORIDA s.r.o. jako zhotovitel a žalobce jako objednatel uzavřeli dále smlouvu o dílo ze dne 05.01.2010, resp. 07.01.2011 s předmětem označení výrobků. Při ústním jednání ze dne 19.04.2013 se žalobce vyjádřil tak, že skladový prostor v České Třebové měl být využíván pro velké odběratele. **Z knih jízd k jednotlivým vozidlům žalobce nebylo prokázáno, že by kdokoliv ze zaměstnanců jezdil do skladu v České Třebové.** Při ústním jednání ze dne 23.07.2013 sdělil správce daně žalobci pochybnosti o skutečném využívání skladovacích prostor v objektu v České Třebové, které správci daně vyplynuly z těchto zjištěných skutečností:

- z místního šetření v objektu vyplynulo, že objekt má stavebnětechnické dispozice, které nejsou vhodné ke skladování a manipulaci se sportovním textilem,
- skladová evidence byla vedena souhrnně bez členění na jednotlivé sklady, což neumožnilo správci daně zjistit, jaké konkrétní zboží a v jakém množství se v danou chvíli nacházelo na konkrétním skladu,
- žalobce v knihách jízd neevidoval jízdy do skladu v České Třebové, přestože byly knihy jízd vedeny detailně,
- ze šetření u společnosti FLORIDA s.r.o. vyplynulo, že práce spojené se značením a balením výrobků měli zajišťovat subdodavatelé, kteří jsou nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti,
- z odpovědi na dožádání u společnosti Kühle+Nagel, spol. s r.o. vyplynulo, že tato společnost přepravovala velké objemy zboží přímo do sídla žalobce a nikdy nebyla uvedena jako místo vykládky nebo nakládky Česká Třebová,
- skladovací prostory v objektu v České Třebové neměl žalobce pojištěny, přestože pojištění budov a movitých věcí v sídle, tj. v Lanškrouně, měl,
- na základě zjištěných skutečností od společnosti PPL s.r.o. se důkazní prostředek – listina s potvrzením od pana S. jeví jako účelově dotvořená.

Z uvedeného je zjevné, že správce daně řádně uplatnil zcela logické pochybnosti o vynaložení tvrzených nákladů žalobcem. Uvedené pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny, naopak byly dalším šetřením správce daně prohloubeny, když bylo zjištěno, že odběratelé zboží osobně vyzvedávali u žalobce jen ve výjimečných případech (např. BS MARKET s.r.o. v roce 2010 pouze jednou a v roce 2011 pouze třikrát z celkového počtu 140 vystavených faktur a odběrů zboží, společnost VELO CZ si v roce 2011 nemohla zboží v České Třebové vyzvedávat a v roce 2010 pouze přebírala v Lanškrouně). U dodavatelů přepravních služeb Kühle+Nagel, spol. s r.o., GEBRÜDER WIES spol. s r.o. a AWT Čechofracht a.s. správce daně zjistil, že zboží bylo vždy objednáno pouze do skladu v Lanškrouně a do tohoto skladu bylo také vždy skutečně dopraveno. Správce daně přitom u společnosti PPL CZ ověřil, že místo odběru zboží od žalobce není u společnosti PPL CZ s.r.o. evidováno ani archivováno, neboť objednávky zákazníků jsou předávány smluvnímu přepravci, který si sám se zákazníkem organizuje nakládku balíků. Žalovaný proto dle krajského soudu správně vyhodnotil žalobcem předložených 5 listin jako účelových a neosvědčil je jako důkaz prokazující, že sklad v České Třebové byl využíván deklarovaným způsobem. Dále nelze přehlédnout, že z namátkové kontroly na konkrétních položkách zboží správce daně ověřil, že balení a značení v deklarovaném rozsahu nemohlo být uskutečněno, neboť ze skladových reglet těchto položek je zřejmé, že zboží bylo ze skladu fakticky vyskládáno a vyfakturováno

odběratelům dříve, že mělo být dle dokladů o provedení služeb značení zboží označeno a zabaleno. V deklarovaném termínu provedení značení a balení tedy odvolatel nemohl mít zboží na skladě, neboť již bylo prodáno (viz zpráva o daňové kontrole, str. 196-197, 200-206).

Tedy z uvedeného je dle krajského soudu zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k povinnosti prokázat fakticitu deklarovaných plnění poskytovaných společností FLORIDA s.r.o., tudíž neměl nárok na odpočet DPH z těchto jím deklarovaných plnění.

**Pokud jde o deklarovaná přijatá plnění v souvislosti s reklamními katalogy od společnosti Stavby ECH, s.r.o.,** pak z předloženého účetnictví a daňových dokladů žalobce vyplynulo, že žalobce uplatnil odpočet DPH v celkové výši 1 277 335 Kč z daňových dokladů přijatých v letech 2010 a 2011 s předmětem plnění dodání reklamních katalogů značky ETAPE, Mango, Sigma a Castelli od společnosti Stavby ECH, s.r.o. Žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady a kopie obalů reklamních katalogů, skladové reglety ze skladové evidence, příjemky na sklad včetně dodacích listů a výdejky ze skladu. Žalobce v rámci ústního jednání ze dne 03.05.2013 podal vysvětlení ke skladovým výdejkám, které nemají ve skladových regletách označení odběratele a předložil průvodní dopisy a podal vysvětlení skladových výdejk na reklamní katalogy, které měly být použity při reklamních a propagačních akcích společností CAMURRA při výstavě Sportlife 2010 a 2011 v Brně, včetně fotodokumentace z výstavy a dále vzorky jednotlivých katalogů z období 2010 a 2011. Správce v rámci vyhledávací činnosti zaslal výzvy třetím osobám, dožádání na místně příslušného správce daně společnosti SPORTISIMO s.r.o. za účelem provedení místních šetření v prodejnách, dále dožádání na místně příslušného správce daně společnosti Stavby ECH, s.r.o. Správce daně mimo jiné provedl místní šetření v sídle žalobce za účelem fyzického ověření skutečného stavu jednotlivých druhů katalogů a další místní šetření u deklarovaných odběratelů katalogů. Při ústním jednání dne 11.06.2013 správce daně od žalobce požadoval předložení smluvního ujednání se společnostmi Sigma, Mango a Castelli, na základě kterých by správce daně mohl prověřit, že tito dodavatelé souhlasí s propagací katalogů v ČR. Žalobce předložil kopii smluvního ujednání se společností značky Castelli a smlouvu o výhradním zastoupení na výrobky Mango, z nichž nelze dovodit, že měl žalobce sjednáno propagaci katalogů v ČR. Při ústním jednání ze dne 23.07.2013 sdělil správce daně žalobci pochybnosti o skutečném přijetí a rozsahu reklamních katalogů od společnosti Stavby ECH, s.r.o., které správci daně vyplynuly z těchto zjištěných skutečností:

- **V průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil skutečnosti vysvětlující tak vysokou spotřebu katalogů od společnosti Stavby ECH, s.r.o. (z účetních dokladů bylo zjištěno, že žalobce nechal v roce 2010 vyrobit 25.480 ks katalogů od společností z okolí jeho sídla, přičemž dále deklaroval 516 000 ks katalogů od Stavby ECH, s.r.o. a v roce 2011 přijal 25.700 Ks od společností z okolí sídla a dále deklaroval 425.550 ks od společnosti Stavby ECH, s.r.o.).**
- **V obchodním majetku společnosti Stavby ECH, s.r.o. nebylo zařazeno v letech 2010 a 2011 žádné zařízení určené k tisku reklamních katalogů.**
- **Z místních šetření u odběratelů bylo zjištěno, že žalobce jim dodával katalogy jen vybraných značek a v malých množstvích.**
- **Z místního šetření u společnosti SPORTISIMO s.r.o. bylo zjištěno, že katalogy nebyly vystavovány v prodejnách, následně bylo zjištěno, že výdejky katalogů byly potvrzeny L.B., který neměl pravomoc od společnosti SPORTISIMO s.r.o. doklady potvrzovat.**
- **V inventurních soupisech k 31.12.2010 a 31.12.2011 nebyly zaznamenány žádné položky související s reklamními katalogy, stavy zásob byly na konci roku vždy nulové.**
- **Žalobce nedokázal konkretizovat, jakým způsobem probíhala obchodní spolupráce**

**se společností Stavby ECH, s.r.o.**

Z uvedeného je zjevné, že správce daně řádně uplatnil zcela logické pochybnosti o vynaložení tvrzených nákladů žalobcem. Uvedené pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny, naopak byly dalším šetřením správce daně prohloubeny, když zejména bylo provedeno místní šetření v sídle společnosti TISKÁRNA DOBEL za účelem ověření, zda tato společnost poskytla služby žalobci v roce 2010 a 2011 (blíže viz zpráva o daňové kontrole str. 248-251). **Dále bylo zjištěno, že Stavby ECH, s.r.o. v místě sídla neprovozuje svoji podnikatelskou činnost.** Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že žalobce ve vztahu k dotčeným plněním neunesl důkazní břemeno, neboť nebyl schopen věrohodně a konkrétně popsat, jaké množství katalogů je distribuováno jednotlivým odběratelům nebo blíže specifikovat množství katalogů využívaných pro určitou akci, když pochybnosti o jeho tvrzeních významně podporují rozpory ze skladových reglet reklamních katalogů a neprůkazné vedení jeho skladové evidence (blíže viz zpráva daňové kontrole, str. 215-216, 225-226.) Správce daně ověřoval ve vybraných prodejnách SPORTISIMO s.r.o., i ostatních odběratelů, jaké množství reklamních katalogů mají aktuálně k dispozici na prodejně. Při místních šetřeních správce daně zjistil, že údaje v předložených skladových regletách nemohou odpovídat skutečnosti, neboť ani v jedné prodejně nezjistil odpovídající množství reklamních katalogů (blíže viz zpráva o daňové kontrole str. 232-240). **Zjevné jsou přitom nestandardní podmínky předávání podkladů k tisku katalogů, předávání hotovosti na benzínových stanicích, neznalost subdodavatele tisku a neodůvodněně vysoký rozsah zakázky objednané u Stavby ECH s.r.o., která ji realizovala prostřednictvím údajného subdodavatele SIPS s.r.o., který vykazuje znaky společnosti založené za účelem vystavování daňových dokladů za fiktivní plnění (blíže viz zpráva o daňové kontrole str. 272-273).** Tedy z uvedeného je dle krajského soudu zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k povinnosti prokázat fakticitu deklarovaných plnění poskytovaných společností Stavby ECH s.r.o., tudíž neměl nárok na odpočet DPH z těchto jím deklarovaných plnění.

**Pokud jde o deklarovaná reklamní plnění přijatá od společnosti CAMURRA, s.r.o.,** k nimž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, pak předložil formálně bezvadné daňové doklady, dále smlouvu ze dne 15.12.2009 a smlouvu ze dne 21.12.2010 uzavřenou se společností CAMURRA, s.r.o., jejímž předmětem bylo poskytování reklamních a marketingových práv a služeb v roce 2010. Při ústním jednání ze dne 19.04.2013 se žalobce vyjádřil k reklamním akcím, které se uskutečnily v letech 2010 a 2011, uvedl, že má k dispozici dokumentaci z veletrhů a fotodokumentaci z automobilových závodů. Dne 03.05.2013 předložil správci daně výdejku ze skladu zachycující výdej katalogů společnosti CAMURRA, s.r.o. k propagačním účelům, závěrečnou zprávu společnosti CAMURRA, s.r.o. za roky 2010 a 2011, e-mailovou korespondenci A.B. za společnost CAMURRA, s.r.o. ve věci podání informací o konaných reklamních akcích a soupis odkazů na internetové stránky zachycující reklamní akce. Při ústním jednání ze dne 23.07.2013 sdělil správce daně žalobci pochybnosti o oprávněnosti odvolatelem uplatněných nároků vztahující se k přijatým zdanitelným plněním, které správci daně vyplynuly na základě zjištěných skutečností:

- **Ze závěrečné zprávy za rok 2010 a 2011 je zřejmé, že na závodních automobilech bylo umístěné logo menších rozměrů s nápisy Etape a Mango, avšak z předložené fotodokumentace není zřejmé místo a datum focení, proto správce daně nemohl identifikovat, zda se jednalo o závodní automobily, které se v roce 2010 a 2011 skutečně účastnily závodů.**

- Žalobce v předložené fotodokumentaci není na žádné akci zmiňován jako sponzor a ani z předložené fotodokumentace není zřejmé, že by byla zajištěna propagace žalobce na daných akcích formou distribuce katalogů společností CAMURRA, s.r.o. tak, jak bylo smluvně ujednáno.
- Jednatel společnosti CAMURRA, s.r.o. pan B. U. je současně jednatelem společnosti MUBU Trade Company s.r.o., která vystavovala daňové doklady týkající se pronájmu nebytových prostor v objektu Žichlínek, u kterých přetrvávaly správci daně pochybnosti o faktické realizaci.
- Společnost CAMURRA, s.r.o. je nekontaktní a nebylo možné ověřit, zda deklarované služby byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu, období a ceně.
- V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce v roce 2010 a 2011 přijal zdánlivě plnění týkající se reklamních služeb (reklama v cyklo-časopisech a Ski magazínu), jež byly určeny cílové skupině zákazníků. Z předložených daňových dokladů správce daně zjistil, že úplata za tyto služby byla podstatně nižší než v případě služeb přijatých od společnosti CAMURRA, s.r.o.

Z uvedeného je zjevné, že správce daně řádně uplatnil zcela logické pochybnosti o vynaložení tvrzených nákladů žalobcem. Skutečnosti zjištěné dalším dokazováním správce daně pak uvedené pochybnosti neodstranily. Bylo prokázáno, že žalobce pro rok 2010 a 2011 sjednal reklamu ve vazbě na dvě vozidla značky Škoda a absolvování 5 závodů v roce 2010 a 6 závodů v roce 2011. Ve skutečnosti závodní tým absolvoval v roce 2010 pouze 4 závody. Z těchto závodů byly 3 závody absolvovány se dvěma smluvními vozy značky Škoda a jeden závod byl absolvován pouze s jedním nesmluvným vozem značky BMW, na kterém bylo pouze logo Etape. V roce 2011 pak závodní tým absolvoval pouze 2 závody, každý závod pouze s jedním vozem značky Škoda. Z uvedeného je zřejmé, že v roce 2010 byly z 5 závodů absolvovány pouze 3 závody ve smluvném rozsahu a v roce 2011 z 6 závodů nebyl ve smluvném rozsahu absolvován ani jeden závod. Pokud šlo o odběr katalogů, svědek M.D. obecně uvedl, že katalogy pro společnost CAMURRA, s.r.o. odebíral pan U., avšak uvedené již nebyl schopen blíže specifikovat. V souvislosti s reklamními katalogy Etape a Mango žalovaný v žalovaném rozhodnutí zdůraznil, že tyto dle tvrzení žalobce měly být předány od společnosti Stavby ECH, s.r.o., avšak faktická tohoto plnění nebyla žalobcem prokázána, když k takovému závěru, jak uvedeno shora, dospěl i krajský soud, když nadto je tu spojitost s osobou pana U., jednatele společnosti MUBU Trade Company s.r.o., která vystavovala daňové doklady týkající se žalobcem neprokázaného pronájmu nebytových prostor v objektu Žichlínek. Dle krajského soudu je tak zjevné, že žalobce neodstranil pochybnosti o fakticitě deklarovaného způsobu reklamního plnění, proto mu nevznikl nárok na odpočet DPH.

Z uvedeného průběhu a zhodnocení dokazování žalovaným, k čemuž krajský soud nemá výtky, je zřejmé, že uplatněné žalobní námitky do způsobu provedení a zhodnocení dokazování nejsou důvodné, naopak je zjevné, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno, když prokázal důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce (zde uplatnění nároku na odpočet DPH), zatímco důvodnost jejich uplatnění byl povinen prokázat žalobce jako daňový subjekt, ten však neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

Krajský soud proto veškeré uplatněné žalobní námitky vyhodnotil jako nedůvodné a žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, když postup žalovaného neshledal nezákonným a s jeho právním zhodnocením skutkového stavu věci se plně ztotožnil.

*Náklady řízení:*

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

**P o u č e n í :**

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 sou Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssouc.cz](http://www.nssouc.cz).

V Pardubicích dne 22. března 2017

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Mgr. Lucie Marešová