



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., ve věci žalobce **T. S.**, zastoupeného T. G., daňovou kancelář s.r.o., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10.12.2012, č.j. 5679/12-1301-800230, č.j. 5680/12-1301-800230, č.j. 5681/12-1301-800230, č.j. 5682/12-1301-800230 a č.j. 5683/12-1301-800230, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10.12.2012, č.j. 5679/12-1301-800230, č.j. 5680/12-1301-800230, č.j. 5681/12-1301-800230, č.j. 5682/12-1301-800230 a č.j. 5683/12-1301-800230 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám T. G., daňové kanceláře s.r.o., se sídlem J. 1248, V.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání pěti rozhodnutí Finančního ředitelství Ostrava [jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)] ze dne 10.12.2012, a to:

- a) č.j. 5679/12-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně (dále jen „správce daně“) ze dne 10.4.2012, č.j. 45826/12/385970803042, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2008 ve výši 57.000 Kč,
- b) č.j. 5680/12-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 10.4.2012, č.j. 45828/12/385970803042, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období duben 2008 ve výši 57.000 Kč,
- c) č.j. 5681/12-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 10.4.2012, č.j. 45832/12/385970803042, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období červen 2008 ve výši 114.000 Kč,
- d) č.j. 5682/12-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 10.4.2012, č.j. 45837/12/385970803042, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 95.000 Kč, a
- e) č.j. 5683/12-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 10.4.2012, č.j. 45843/12/385970803042, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 95.000 Kč.

[2] FR dospělo ke stejnému závěru jako správce daně, že je třeba snížit žalobcem celkově uplatněné odpočty DPH na vstupu za zdaňovací období březen až prosinec 2008 o shora uvedené položky z faktur vystavených společností TARA Cosmopolitan s.r.o. za zprostředkování reklamy na závodních autech. Odůvodnění napadených rozhodnutí jsou z hlediska právní argumentace zcela totožná.

B. Žalobní body

[3] Žalobce uvedl, že v rámci daňové kontroly prokázal objednání, vyfakturování, zaúčtování, uhrazení a uskutečnění reklamních prací, a to jak po stránce formální (smlouvy, faktury), tak po stránce skutkové (fotografiemi, časopisy a DVD prokázal, že se jeho logo objevilo na závodních vozech), přičemž vždy tvrdil, že umístění reklamy mu bylo společností TARA Cosmopolitan s.r.o. zprostředkováno. Žalobce prokázal, že si služby na základě smlouvy objednal, na základě faktury uhradil a že na základě fotografií ověřil uskutečnění reklamy, tedy splnil veškeré podmínky k prokázání nároku na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

[4] Žalovaný dle žalobce nezákonně přenáší na žalobce vlastní povinnost, danou mu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „d.ř.“), požaduje-li po žalobci, aby rozptýlil pochybnosti správce daně, týkající se činnosti jiné společnosti, tj. společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. Žalobce není zodpovědný za nevyjasněné vztahy ve společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. a za způsob jejího hospodaření. Správce daně tedy nemůže po žalobci vyžadovat, aby prokázal, jakým způsobem dotčená společnost organizovala a uskutečňovala reklamní služby. Neumí-li žalovaný vybrat daň od subjektu, který inkasoval příjmy za prokázaná plnění, není zákonem oprávněn požadovat daň od objednatele služeb.

[5] Žalovaný v rozhodnutí uvádí toliko určité indicie, které by mohly vést k závěru, že některé transakce, prováděné společností TARA Cosmopolitan s.r.o., jsou podezřelé, ale nejedná se o důkazy, jimiž by byl žalovaný schopen prokázat své tvrzení, že zprostředkování proběhlo ve skutečnosti jinak, než jak to vyplývá z důkazů předložených žalobcem. Správce daně neprokázal svá tvrzení, uvedená ve zprávě o daňové kontrole, že by deklarované zprostředkování reklamních služeb nebylo vůbec provedeno, nebo je provedl někdo jiný, než vystavitel faktury. Naopak způsob, jakým správce daně a žalovaný hodnotí provedené důkazy odporuje § 8 odst. 1 d.ř. Správce daně i žalovaný konstatovali, že i po předložení důkazů žalobcem v nich zůstávají pochybnosti, aniž by však tyto podepřeli jakýmkoli nezpochybněným důkazem. Takové důkazy paradoxně správce daně vyžaduje po žalobci, ačkoli ten je není z principu schopen zajistit.

[6] V odvolacím řízení žalobce předložil k důkazu o uskutečnění zprostředkování reklamy notářský zápis o prohlášení jednatele společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o., T. Y. s tím, že pokud nebude žalovanému uvedené prohlášení jako důkaz dostačovat, požaduje provést výslech uvedeného svědka. Žalovaný však, aniž sám učinil jakýkoli pokus o předvolání svědka, odkázal na dožádání správce daně, z něž vyplynulo, že svědek je nekontaktní, a žalobci sdělil, že mu nic nebránilo, aby sám dohodl výpověď svědka u správce daně. Žalovaný však k tomu neposkytl žalobci žádnou příležitost, neboť takový postup navrhl žalobci až v rozhodnutí o odvolání. Žalovaný přitom postupuje v obdobných věcech rozdílně. V souvisejících řízeních týkajících se obchodování žalobce se společností ELEVANTO s.r.o. žalovaný odmítl provést výslech svědka, jehož žalobce sám sehnal poté, co svědka nedokázal kontaktovat žalovaný, v posuzované věci doporučí žalobce dohodnout výpověď svědka u správce daně.

[7] Ve vztahu k plátcovství DPH společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. žalobce uvedl, že z jemu dostupných informací je zjevné, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. překročila zákonem stanovený limit obratu vymezený pro účely registrace k DPH, avšak v rozporu se ZDPH nesplnila toliko svou registrační povinnost. Plátce DPH má však dle výkladu Generálního finančního ředitelství nárok na uplatnění odpočtu DPH i v případě, kdy přijme plnění od osoby povinné k dani, která nesplnila svou registrační povinnost, avšak přesto vydává daňové doklady nejen s vyčísleným základem daně, ale i sazbou a výší DPH. Jelikož správce daně, v rozporu s uvedeným, odmítl nárok žalobce na odpočet toliko na základě zjištění, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. není registrovaným plátcem, navrhl žalobce v odvolání ověření skutečnosti, zda společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. splnila zákonné podmínky pro registraci k DPH.

[8] Správce daně ve zprávě o kontrole argumentuje „vysokou cenou reklamy“, avšak nijak nespécifikuje, co tím má na mysli. Má-li však správce daně na mysli

obvyklou cenu plnění (reklamy), pak neuvádí a neprokazuje, jak se sjednaná cena lišila od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

[9] Správce daně poukazuje na „slabou důkazní sílu“ důkazů předložených žalobcem, avšak zákon takový pojem nezná, neboť zná toliko skutečnosti prokázané a neprokázané, nikoli sílu jednotlivých důkazních prostředků.

C. Stanovisko žalovaného

[10] Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul podrobně průběh celého daňového řízení. Poukázal na shodnost žalobních bodů a odvolacích námitek a odkázal proto na odůvodnění napadených rozhodnutí. Konstatoval, že se v rozhodnutích vypořádal se všemi žalobcovými odvolacími námitkami a že zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení skutkového stavu co nejúplněji.

[11] Zdůraznil, že prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální, ale i skutkovou, tudíž důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že žalobce v průběhu důkazního řízení neprokázal, zda jím předložené doklady byly vystaveny společností TARA Cosmopolitan s.r.o., ani kým bylo plnění dle těchto dokladů uskutečněno, a dále skutečnost, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. nebyla v rozhodném období plátcem, čímž žalobce porušil podmínky § 73 odst. 1 ZDPH, tj. že nárok na odpočet daně plátce prokazuje daňovým dokladem vystaveným plátcem. Nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH tak žalobci nevznikl.

[12] Žalobcem předložené smlouvy a faktury vystavené společností TARA Cosmopolitan s.r.o. jsou toliko důkazy formální povahy, jež mohou obstát pouze za situace, že jimi doložené transakce nevykazují a nevzbuzují žádné pochybnosti. Žalobci byly však dle § 95 odst. 5 písm. c) d.ř. sděleny skutečnosti, které jednoznačně zpochybnily jeho tvrzení stran plnění dle předmětných dokladů. Zejména byl žalobce seznámen se zjištěním dožádaného správce daně (FÚ Olomouc), že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je pro správce daně již delší dobu nekontaktní, její bývalý jednatel T. Y. byl správcem v minulosti několikrát předvoláván, avšak tento si nepřebírá poštu a nedostavuje se na předvolání, přičemž se jej nepodařilo ani předvést Policií ČR. Dále bylo žalobci sděleno, že přiznání k dani z příjmů podala společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. naposledy za zdaňovací období r. 2005 a dle výpisu registru plátců DPH byla společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. zrušena registrace k DPH k 5.10.2007 a nová registrace nabyla účinnosti dne 15.4.2009. Dále je zde uvedeno, že společnost od roku 2006 nepřiznala žádné uskutečněné ani přijaté plnění a na výzvy k podání daňového přiznání společnost nereagovala.

[13] Sdělením uvedených skutečností, zejména skutečnosti, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. nebyla v rozhodném období plátcem, tedy v souladu s principy dokazování v daňovém řízení přešlo dle § 92 odst. 3 d.ř. důkazní břemeno ze správce daně na daňový subjekt. Žalobce však pochybnosti správce nerozptýlil.

[14] Žalobce neprokázal své tvrzení o kontaktu s blíže neidentifikovaným panem Novotným, který měl být dle prohlášení žalobce jedinou osobou, s níž v souvislosti

s obchodními případy se společností TARA Cosmopolitan s.r.o. jednal. Chování žalobce při styku s obchodním partnerem bylo dle žalovaného nestandardní a postrádalo patřičnou míru obezřetnosti, a to nejen ve vztahu k výši fakturovaných částek, ale zejména ve spojitosti s tím, že z volně dostupného registru plátců DPH bylo zřejmé, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. není v tomto registru jako plátce uvedena.

[15] Čestné prohlášení jako důkazní prostředek d.ř. dle žalovaného nezná a nepřipouští, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14.3.2008, č.j. 2 Afs 116/2007-75. Nadto zdůraznil, že tvrzení T. Y. a o tom, že při sjednávání reklamních služeb jednal přímo s žalobcem, uvedená v žalobcem předloženém čestném prohlášení (byť učiněném formou notářského zápisu), jsou v naprostém rozporu s tvrzením samotného žalobce, zachyceném v protokolu ze dne 8.11.2010, který označoval jako jedinou osobu, s níž jednal, neznámého pana N. Čestné prohlášení T. Y. tudíž hodnotí žalovaný jako zcela nevěrohodné.

[16] Žalobcem doložené foto a video materiály z automobilových závodů sice mohou prokázat uskutečnění plnění, nikoli však skutečnost, kým a v jakém rozsahu byly služby poskytnuty. Stejně tak žalobcem dokládané přehledy obrátů a seznam nově získaných zákazníků nemohou nijak osvědčit, že plnění předmětných dokladů bylo uskutečněno společností TARA Cosmopolitan s.r.o.

[17] Žalobce se dle žalovaného sám svým neobezřetným a netransparentním postupem při sjednávání i realizaci daných obchodních případů dostal do stavu důkazní nouze, kdy nebyl schopen správci daně prokázat (přičemž důkazní břemeno v tomto směru nese výhradně daňový subjekt), že jím nárokové odpočty DPH byly uplatněny v souladu se zákonem.

[18] K neprovedení žalobcem v odvolání navrženého důkazu výsledkem svědka T. Y. odkázal žalovaný na obsah napadených rozhodnutí. Zdůraznil však, že na žalobci spočívalo důkazní břemeno a bylo zcela na něm, jakým způsobem svá tvrzení správci prokáže, ingerence správce daně v uvedeném směru nebyla na místě. Srovnávání případů výsledků svědka M. K. a T. Y. je dle žalovaného nepřipadné, neboť šlo o odlišné případy, kdy výslech T. Y. byl pro správce daně objektivně neuskutečnitelný, zatímco o výslech M. K. se odvolací orgán pokusil a teprve poté, co se svědek nedostavil, odmítl požadavek žalobce o opětovný pokus o předvolání. Šlo tedy o odlišné případy, přičemž správce daně svůj postup vždy v napadených rozhodnutích odůvodnil.

D. Doplnění žaloby

[19] Dne 14.8.2013 bylo soudu doručeno první doplnění žaloby, v němž žalobce doložil čestná prohlášení P. K. a J. G., jež mají prokazovat, že společnost ELEVANTO s.r.o. skutečně zprostředkovávala v letech 2007 a 2008 pronájem reklamních ploch závodních vozidel, přičemž grafické zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch zajišťovala společnost Rally car, s.r.o.

[20] Dále žalobce po změně zástupce pro řízení obsáhle doplnil argumentaci původní žaloby podáním ze dne 8.5.2014. Zdůraznil, že neprovedení výsledku

klíčových svědků M., P. a R. K. bylo v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 d.ř., neboť měl žalovaný dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů.

[21] Žalobce dále uvedl, že realizace reklamy byla spolehlivě prokázána. Pokud dle subjektivního názoru žalovaného nebyla poskytovatelem reklamy společnost ELEVANTO s.r.o., byl povinen zjišťovat a prokázat, kdo tedy reklamu provedl, tj. prokázat, že skutkový stav byl jiný, než žalobce tvrdil. Skutečnost, že reklama skutečně proběhla, je nesporná a vyplývá z materiálů předložených žalobcem, resp. ze záběrů České televize, uložených v jejím archivu.

[22] Žalovaný se nedotázal odběratelů žalobce, zda jejich výběr žalobce jako dodavatele neovlivnila předmětná reklama, tj. nezjišťoval, zda a jak sloužila přijatá plnění k ekonomické činnosti žalobce.

[23] Dále žalobce poukázal na rozsudky NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142 a ze dne 25.3.2005, č.j. 5 Afs 131/2004-45, jimiž NSS zapověděl extenzivní pojetí důkazního břemene, tj. možnost ukládat daňovému subjektu povinnost prokazovat skutečnosti týkající se jiného subjektu.

[24] Žalobce také namítal, že protokoly o výsleších M. a P. K. před policejním orgánem Slovenska v rámci trestního řízení nemohou být využity jako důkaz daňového řízení, a to s odkazem na rozsudek NSS ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57 a nálezy Ústavního soudu II. ÚS 232/02 a III. ÚS 2096/07).

[25] Žalovaný dále dle žalobce nesprávně posoudil i otázku prokázání užití reklamy pro svou ekonomickou činnost. Zdanitelným plněním přijatým pro účely související s podnikáním (ekonomickou činností) ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH mohou být i služby poskytované ve formě reklamních nápisů, pokud slouží k prezentaci ekonomické činnosti plátce daně, přičemž takový účinek nastává nejen v případě, kdy je z reklamního nápisu zřejmé, kdo a kde prodej uskutečňuje a jaké zboží nabízí, ale také tehdy, jestliže reklamní nápis obsahuje výlučně obchodní firmu či její logo. K těmto závěrům dle žalobce dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 20.9.2006, č.j. 15 Ca 100/2005-36, jež jsou citovány i v rozsudcích NSS.

[26] Dále žalobce označil postup žalovaného za porušení principu legitimního očekávání a rozhodnutí v rozporu s § 8 odst. 2 d.ř. Rozhodnutí žalovaného bylo pro žalobce překvapivé, neboť na rozdíl od jiných obdobných řízení v totožné věci (poskytování reklamních služeb společností ELEVANTO s.r.o.) správce daně nevyslechl klíčové svědky a v rozporu s § 92 odst. 2 d.ř. nezjišťoval, zda a jak sloužila přijatá plnění k ekonomické činnosti žalobce.

[27] Závěrem žalobce shrnul, že žalovaný porušil § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., neboť neuvedl skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazů předložených žalobcem, dále takřka všechny základní zásady správy daní, zejména ty uvedené v § 5 d.ř., dále nerespektoval § 8 d.ř., neboť při hodnocení důkazů nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a dále porušil § 92 odst. 2 d.ř., neboť nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

E.

Vyjádření žalovaného k doplněním žaloby

[28] Žalovaný ve vyjádření ze dne 13.9.2013 uvedl, že skutečnosti tvrzené žalobcem v doplnění žaloby ze dne 14.8.2013 a čestná prohlášení P. K. a J. G. k doplnění připojená nijak s předmětem řízení nesouvisí.

F.

Shrnutí obsahu spisu

[29] Z obsahu spisu soud zjistil, že ve dnech 3.11.2010 až 3.4.2012 probíhala u žalobce daňová kontrola mj. DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2007, a dále leden až prosinec 2008. Účelem provádění daňové kontroly bylo mj. prověření vazeb a obchodních vztahů žalobce a společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. z důvodu podezření na fiktivní deklarování reklamních služeb, jejichž poskytovatelem měla být právě tato společnost.

[30] Při jednání u správce daně v rámci daňové kontroly dne 8.11.2010 byl žalobce vyslechnut. K dotazům správce daně ohledně společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. uvedl, že kontakty na uvedenou společnost získal od pana N., s nímž se náhodně seznámil na automobilových závodech, přičemž projevil zájem o reklamu na závodních automobilech. Veškeré následující sjednávání smluv a prokazování realizace reklamy již mělo probíhat dle žalobce poštou. Žalobce uvedl, že osobně s žádným zástupcem uvedené společnosti nejednal. Dne 15.11.2010 žalobce písemně uvedl správci daně, jakým způsobem se měly vynaložené výdaje na reklamu projevit v jeho tržbách, či sjednávání nových zakázek.

[31] Na dožádání správce daně ze dne 14.6.2011 sdělil FÚ Olomouc, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je nekontaktní, bývalý jednatel (T. Y.) se v minulosti na předvolání k výsledkům nedostavil a nepodařilo se jej ani předvést. Likvidátor společnosti měl uvést, že od společnosti nepřevzal žádné doklady. Společnost podala přiznání k dani z příjmů naposledy za rok 2005. Dle výpisu registru plátců DPH byla společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. zrušena registrace k DPH k 5.10.2007 a nová registrace nabyla účinnosti dne 15.4.2009.

[32] Dne 30.11.2011 byl žalobce při ústním jednání seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 20.12.2011 se žalobce ke kontrolním zjištěním vyjádřil. Dne 3.4.2011 správce daně při ústním jednání seznámil žalobce se stanoviskem k vyjádření ze dne 20.12.2011 a projednal s žalobcem zprávu o daňové kontrole.

[33] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3.4.2012 správce daně popsal zjištěné skutečnosti a dospěl k závěru, že ve vztahu ke společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. je pro závěr o neoprávněnosti nároku na odpočet DPH dle § 73 ZDPH rozhodující skutečnost, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. nebyla v období vydání faktur uvedena v registru plátců DPH. Proto uvedené odpočty DPH na vstupu v předmětných daňových obdobích správce daně vyloučil.

[34] Dne 10.4.2012 vydal správce daně dodatečné platební výměry.

[35] V odvolání doručeném správci daně dne 10.5.2012 žalobce proti předmětným platebním výměrům podrobně namítal stejné skutečnosti, které jsou obsahem žalobních námitek. S odkazem na judikaturu ESD zdůraznil oprávněnost nároku na

uplatnění odpočtu DPH u plátce, jenž přijal plnění od osoby, která překročí obrat pro registraci plátce, avšak nesplní svou registrační povinnost. Žalobci je známo, že společnost TARA Cospopolitan s.r.o. v roce 2008 vystavovala daňové doklady na zprostředkování reklamních prací v souvislosti s umísťováním reklamy na soutěžních vozech s tím, že se jedná o vyšší částky, přičemž žalobce nebyl jediným odběratelem, je zřejmé, že tato společnost překročila zákonem stanovený limit obratu, vymezený pro povinnou registraci k plátcovství DPH. Žalobce uvedl, že popsané skutečnosti není v jeho silách prověřit, proto navrhl jejich zjištění přímo z účetnictví společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. prostřednictvím dožádaného správce daně. Dále zdůraznil, že má-li správce daně pochybnosti ohledně zprostředkování reklamy společnostmi TARA Cosmopolitan s.r.o., nemůže jejich rozptýlení požadovat po žalobci, jenž není zodpovědný za hospodaření uvedené společnosti. Dále uvedl, že prověřování skutečností týkajících se zprostředkování reklamy na závodních vozech společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. je plošnou akcí územních finančních orgánů, přičemž v případech, kdy byl v daňových řízeních vyslechnut M. K., dospěl správce daně k závěru o daňové uznatelnosti předmětných výdajů na reklamu.

[36] Dne 8.11.2012 bylo FŘ v Ostravě doručeno doplnění odvolání žalobce, k němuž žalobce doložil notářský zápis o čestném prohlášení T. Y. ze dne 31.5.2012, v němž tento popisuje zprostředkovávání reklamy na závodních vozech společností TARA Cosmopolitan s.r.o., a navrhl, aby odvolací orgán svědka vyslechl.

[37] Dne 11.12.2012 vydalo FŘ v Ostravě napadená rozhodnutí, jimiž odvolání žalobce zamítlo. FŘ podrobně popsalo obsah spisu a zprávy o daňové kontrole, přičemž se ztotožnilo se závěry správce daně o formální bezchybnosti žalobcem předložených důkazů, avšak neprokázání skutečné realizace reklamních služeb dle předmětných faktur právě společností TARA Cosmopolitan s.r.o. Uvedlo, že žalobce byl seznámen s pochybnostmi správce daně, vyplývajících ze skutečností zjištěných o společnosti TARA Cospopolitan s.r.o. v rámci dožádání, a ze skutečnosti, že společnost nebyla v rozhodném období zapsána v registru plátců DPH. Sdělením uvedených pochybností přešlo dle FŘ důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 d.ř. zpět na žalobce. Z výpovědi žalobce zachycené v protokolu ze dne 8.11.2010 FŘ dovodilo, že jednání žalobce v rámci obchodního styku postrádá patřičnou míru obezřetnosti, zvláště ve spojitosti s tím, že z volně dostupného registru plátců DPH bylo zřejmé, že společnost TARA Cospopolitan s.r.o. není v registru plátců uvedena, přičemž odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50, jež se zabývá přiměřenými opatřeními, jež lze po daňovém subjektu požadovat ke zjištění, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Stejně jako ve shora citovaném vyjádření k žalobě FŘ uvedlo, že čestné prohlášení nelze v daňovém řízení použít jako důkaz, a dále poukazovalo na rozpory mezi skutečnostmi uváděnými svědkem v čestném prohlášení a skutečnostmi tvrzenými žalobcem samotným. Návrhu na výslech svědka T. Y. FŘ nevyhovělo s odůvodněním, že správce daně učinil veškeré úkony dle d.ř., aby byl svědek vyslechnut, avšak s ohledem na obsah dožádání od FÚ Olomouc je výslech svědka neproveditelný. Nadto nebylo dle FŘ prokázáno, že by byl T.Y. oprávněn za společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. jednat, když nebyl jako jednatel společnosti zapsán v obchodním rejstříku. Ostatní žalobcem předložené důkazy, zejm. fotografie a videa nemohou prokázat, kým bylo předmětné zdanitelné plnění realizováno. Dále FŘ uvedlo, že přestože správce daně výslovně uvedl, že hlavním důvodem vyloučení předmětných odpočtů DPH byla skutečnost, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o.

nebyla registrovaným plátcem DPH, je z kontextu odůvodnění platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole zřejmé, že důvody vedoucí jej k pochybnostem v dané věci byly tytéž jako ty, které jsou podrobně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob. FŘ tedy dospělo k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 d.ř., neboť neprokázal, zda byly předmětné daňové doklady vystaveny společností TARA Cosmopolitan s.r.o. ani kým bylo plnění uskutečněno, resp. zda bylo uskutečněno plátcem. Dále FŘ uvedlo, že uvedení dodavatele v registru plátců skutečně nepatří mezi podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, avšak dle judikatury ESD i výkladu Generálního finančního ředitelství toliko za podmínky, že není pochyb o uskutečnění zdanitelných plnění a není pochyb, že je uskutečnila uvedená osoba. Právě zmíněné pochybnosti však v posuzovaném případě existují. K námitkám žalobce FŘ uvedlo, že správce daně nepochyboval cenu reklamy, nýbrž analyzoval dopad celkových cen za reklamu v účetnictví odvolatele. Správce daně dle FŘ nepochybil ani při hodnocení provedených důkazů, u nichž nehodnotil „sílu“ důkazních prostředků, nýbrž jasně uvedl, proč nejsou tyto důkazní prostředky akceptovány.

G.

Relevantní právní úprava

[38] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH ve znění účinném do 30.6.2012 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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

[39] Podle § 92 odst. 3 a 4 d.ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[40] Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. 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.

H.

Posouzení věci krajským soudem

[41] Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

[42] Úvodem lze zcela přisvědčit žalovanému, že obě soudu zaslaná doplnění žaloby se k projednávané věci nevztahují, nýbrž se zjevně týkají toliko souběžně vedených řízení pod sp. zn. 22 Af 17/2013 a 22 Af 19/2013, neboť v nich žalobce uvádí skutečnosti týkající se společnosti ELEVANTO s.r.o., nikoli společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o.

[43] Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*

[44] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. kromě již shora citovaných např. rozsudky NSS ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 16.7.2009, č.j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8.7.2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124). Žalovanému lze přisvědčit, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví.

[45] V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007-119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může správce daně unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti, jak NSS v rozsudcích sp.zn. 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 2/2007 dovozuje, bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

[46] V posuzované věci žalobce prokazoval nárok na odpočet DPH na vstupu za plnění poskytnutá jím společností TARA Cosmopolitan s.r.o. na pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch s dodavatelem, výpisy z bankovního účtu a obrazovou dokumentací. Daňové orgány zpochybňovaly, že byly reklamní služby skutečně realizovány žalobcem tvrzeným smluvním partnerem, přičemž existenci svých pochyb prokazovaly zprávou dožádaného správce daně FÚ Olomouc o tom, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je nekontaktní a daňově pasivní. Dále své pochybnosti opíraly o výpověď samotného žalobce zachycenou v protokolu ze dne 8.11.2010, jehož prohlášení o tom, že s žádným zástupcem uvedené společnosti osobně nejednal, nýbrž jednal toliko s nějakým panem N., hodnotily daňové orgány jako důkaz o nestandardním a nebezpečném postupu žalobce v uvedených obchodních případech.

[47] V reakci na vyjádřené pochybnosti reagoval žalobce v doplnění odvolání ze dne 8.11.2012 tak, že navrhl, aby byl odvolacím orgánem vyslechnut T.Y., který je schopen potvrdit, že zprostředkování reklamy proběhlo tak, jak je patrné z ostatních důkazních materiálů předložených žalobcem v průběhu řízení.

[48] Krajský soud nezpochybňuje platnost zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení (§ 8 odst. 1 d.ř.), která opravňuje správce daně rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně k odmítnutí provedení důkazu výsledkem svědka musí vést zcela zásadní a jednoznačné důvody, jejichž existenci však krajský soud v posuzovaném případě neshledal.

[49] FŘ důkazní návrh žalobce neakceptovalo s odůvodněním, které je shora rozvedeno, že svědek je dle obsahu spisu objektivně nedosažitelný. Objektivní nedosažitelnost svědka však dle názoru soudu z obsahu spisu nevyplývá. Přestože žalobce označil v doplnění odvolání adresu svědka v ČR (B. 15, O.), FŘ se o předvolání svědka z uvedené adresy ani nepokusilo, a to s odkazem na předchozí poznatky dožádaného FÚ z jiných daňových řízení. Ze zprávy dožádaného FÚ Olomouc však nevyplývá, že by se tento orgán sám pokusil v předmětném řízení o předvolání svědka, popř. že by učinil marný pokus o předvolání svědka z adresy B. 15, O. v jiném daňovém řízení v době blízké vypracování odpovědi na dožádání.

[50] S ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena 3.11.2010, nehrozilo, že by na konci roku 2012 došlo k zániku práva doměřit daň pro uplynutí prekluzivní lhůty dle d.ř., přičemž z podání žalobce nelze dle názoru soudu jednoznačně dovodit snahu o maření či účelové prodlužování daňového řízení.

[51] Posouzení použitelnosti čestných prohlášení jako důkazu v daňovém řízení učinilo FŘ věcně správně s odkazem na relevantní judikaturu. Opomenulo však skutečnost, že žalobce se nedovolával předmětného čestného prohlášení T. Y. jakožto důkazu, jímž by prokazoval oprávněnost svých daňových tvrzení, nýbrž jako důkazu vyvracejícího tvrzené pochybnosti správce daně. Hlavním účelem předloženého čestného prohlášení tak bylo odůvodnění existence důvodů k trvání žalobce na výslechu tohoto svědka.

[52] Krajský soud proto uzavírá, že neučiněním relevantního pokusu o provedení navrženého důkazu výsledkem svědka T. Y. zatížilo FŘ daňové řízení podstatnou vadou.

[53] Za opodstatněné považuje krajský soud rovněž výtky vůči způsobu, jakým správce daně i FŘ hodnotili některé provedené důkazy. Lze souhlasit s judikaturou podporovaným názorem žalobcem, že závěr o neplnění daňových povinností jednoho subjektu, nemůže sám o sobě vést k automatickému závěru o nikoli řádném plnění daňových povinností subjektem jiným. Zjištění správce daně, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je „mrtvou“ společností, která nesídlí na rejstříkové adrese a nepodává daňová přiznání, byla tudíž jako důvod pochyb o oprávněnosti odpočtu DPH žalobcem hodnocena mylně.

[54] Výtka žalobce vůči nikoli řádnému vypořádání jeho odvolacích námitek byla v žalobě vznesena toliko obecně. Soud zdůrazňuje, že žalobce zjevně nerozlišuje vypořádání námitek od věcné správnosti takového vypořádání. Odvolací námitku

totiž je nutno považovat za vypořádanou i tehdy, pokud argumentace odvolacího orgánu není věcně správná.

[55] K žalobnímu bodu, jímž žalobce vytýkal správci daně, že nesprávně vyvodil neoprávněnost žalobcem uplatněných odpočtů DPH ze skutečnosti, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. nebyla registrovaným plátcem, soud uvádí, že k odvolacím námitkám žalobce FŘ závěr správce daně o relevanci registrace dodavatele k plátcovství DPH korigovalo a za důvod neuznání nároku žalobce na odpočet DPH na vstupu označilo nikoli skutečnost, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. nebyla registrována k DPH, nýbrž existenci pochybností o tom, zda tato společnost vůbec daňové doklady vystavila a zdanitelné plnění uskutečnila. Z uvedených důvodů se již krajský soud otázkou plátcovství DPH předmětné společnosti nezabýval.

I. Závěr

[56] Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný sice identifikoval své pochybnosti o tom, zda se žalobcem popsané obchodní případy odehrály tak, jak deklaruje žalobce, a zda tedy žalobci vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu dle § 73 ZDPH, avšak neunesl prozatím své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., tj. důvodnost těchto pochybností neprokázal, neboť skutečnost, že je dodavatelská společnost nekontaktní ani popis uzavírání obchodních případů žalobcem samy o sobě k relevantnímu zpochybnění důkazů předložených žalobcem nepostačují. Provedení žalobcem navrženého důkazu výsledkem svědka, jenž měl vyslovené pochybnosti správce daně rozptýlit, odvolací orgán bez zákonného důvodu odmítl. Na žalobce tudíž důkazní břemeno ohledně realizace předmětných reklamních služeb (ať již ve smyslu jejich reálného provedení nebo zprostředkování) dle názoru krajského soudu zpět ve smyslu § 92 odst. 3 nepřešlo.

[57] Žalovaný tak neučiněním pokusu o provedení výsledku klíčového svědka, a následně nesprávnou aplikací zmíněných ustanovení d.ř. o přechodu důkazního břemene, zatížil řízení vadami, které mohly mít vliv na správnost jeho rozhodnutí. Postupem FŘ tudíž bylo podstatným způsobem porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem v oblasti dokazování dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., proto soud všechna napadená rozhodnutí pro vady řízení zrušil a vrací věc žalovanému k dalšímu řízení. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

J. Náklady řízení

[58] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 21.800 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní

poplatek ve výši 15.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce daňovým poradcem dle § 35 odst. 2 s.ř.s., stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6.200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby (doplnění žaloby ze dne 14.8.2013 i 8.5.2014

se ve skutečnosti týkala toliko věcí vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 17 a 19/2013), odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř. per analogiam.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 21. května 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu