



**ČESKÁ REPUBLIKA**

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobce: **J. V.**, bytem x, zastoupený JUDr. Jiřím Vlasákem, advokátem se sídlem Jankovcova 1518/2, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012, čj. 3244/12-1300-204884,

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012, čj. 3244/12-1300-204884, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 16.160,50 Kč, a to k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Vlasáka.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, čj. 2851/12-1100-203537, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměry Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 8. 2011, čj. 225813/11/057911205650, čj. 225910/11/057911205650, čj. 225938/11/057911205650, čj. 225953/11/057911205650, čj. 225971/11/057911205650, čj. 225975/11/057911205650, čj.

225980/11/057911205650, čj. 226192/11/057911205650, čj. 226195/11/057911205650, čj. 226203/11/057911205650, čj. 226207/11/057911205650, čj. 226211/11/057911205650, čj. 226217/11/057911205650, čj. 226226/11/057911205650, čj. 226233/11/057911205650, čj. 226242/11/057911205650 a čj. 226247/11/057911205650, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden – únor a duben – prosinec 2007 a červenec – prosinec 2008 a sdělena povinnost uhradit penále.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze.

Žalobce na úvod žaloby uvedl, že podstatou sporu je, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem nárok na odpočet DPH z daňových dokladů vystavených dodavatelem P. Praha, s. r. o., dříve BP P., s. r. o. (dále též jen „P.“) a v jednom případě dodavatelem T. Z. Předmětem plnění ze strany dodavatele P. (a posléze dodavatele T. Z.) byly reklamní služby zejména v podobě odvysílání reklamních spotů v televizi. Tyto reklamní služby byly pro žalobce dodavatelem P. zajištěny prostřednictvím dalších osob, které však v této věci nebyly smluvním partnerem žalobce.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě na úvod stručně zrekapituloval průběh daňového řízení. Žalobce si postupně ve zdaňovacích obdobích leden, únor, duben až prosinec 2007 a červenec až prosinec 2008 uplatnil nárok na odpočet DPH u služeb zajištění a realizace reklamní kampaně v celkové výši 1 515 060 Kč ze základu dane v celkové výši 7 974 000 Kč, a to na základě dokladu vystavených společností BP P. s. r. o., později P. Praha s. r. o., a T. Z. CZ, s. r. o. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že v řetězci dodavatelů došlo k mnohonásobnému navýšení ceny za poskytované reklamní služby. Vzhledem k nekontaktnosti osob, které se na obchodních transakcích podílely, vznikly správci daně pochybnosti, zda zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto žalobcem tvrzenými dodavateli a za ceny uvedené na fakturách. Vyhodnocením všech důkazních prostředků žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění fakturovaných společnostmi BP P. s. r. o. a T. Z. CZ, s. r. o. právě od těchto dodavatelů a za ceny uvedené na fakturách, ani použití takto fakturami deklarovaných plnění ke své ekonomické činnosti. Na základě daňové kontroly DPH správce daně vydal shora uvedené dodatečné platební výměry.

Žalobce ve své žalobě zaprvé napadá správcem daně nesprávné hodnocení důkazních prostředků. Podstatou je nesouhlas se závěry správce daně k hodnocení provedených důkazů, resp. se závěry, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Je prokázanou skutečností, že P. byla smluvním partnerem žalobce, že daňové doklady na plnění vůči žalobci byly opravdu vystaveny P., a že P. fakturované plnění nakoupila od společnosti S.. O tom, že předmětné plnění dodala žalobci P., svědčí kromě daňových dokladů i uzavřené smlouvy s touto společností, objednávky, úhrady faktur a výpověď bývalého jednatele této společnosti. Žádné důkazní prostředky pak nesvědčí o tom, že by žalobci předmětné plnění dodal jiný dodavatel. Žalobce ani nevěděl, že P. zajišťuje předmětnou reklamní činnost prostřednictvím subdodavatele a že existuje nějaký řetězec společností, u nichž dochází k navýšení ceny

reklamních spotů, přičemž DPH není přiznávána ani odváděna. Žalobce přišel do styku pouze s panem B. V., který natočil u žalobce vysílané spoty, ale žalobce nevěděl, že jde o osobu, která nakoupila vysílací časy od mediální agentury, která je prodávala, ani že jde o osobu, která je zapojena do jakéhosi řetězce firem. Také tvrzení žalovaného, že P. se pouze formálně zúčastnila na obchodních případech, je v rozporu s důkazními prostředky. Podle prohlášení pana T., který při jednání P. zastupoval žalobce, jednal tento o reklamní kampani pouze s jednatelem P. panem Č.. S panem V. se dostal pan T. do styku pouze proto, že pan V. pořizoval u žalobce reklamní spot, který byl použit pro televizní vysílání. Pan Č. jako jednatel P. dodával žalobci mediální plány k odsouhlasení, žalobce pak tyto mediální plány vracel panu Č. V průběhu důkazního řízení nebylo prokázáno, že by žalobce uzavřel smlouvu o reklamní činnosti s jiným dodavatelem než se společností P. nebo že by o průběhu reklamní kampaně a jejím zajištění jednal s nějakým jiným dodavatelem. Je zcela běžné, v souladu se zákonem a obecně akceptované, že dodavatel jak služeb, ale např. i stavebních prací či zboží fakticky pouze dokladově plnění porídí a se ziskem dále prodá. Pro úplnost žalobce připomíná, že i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) obsahuje výslovně zjednodušený postup v případě tzv. trojstranného obchodu, který obvykle není ničím jiným, než právě jen přefakturací zboží prostřední osobou, která se však na vlastní manipulaci se zbožím obvykle nijak nepodílí, ale zboží je obvykle dodáno první osobou přímo třetí osobě. Dle žalobce skutečnosti umožňující zákonný nárok na odpočet DPH mají plnou oporu v provedeném dokazování. Jestliže tento oprávněný nárok ani správce daně ani žalovaný neuznali, a to ani ve výši ceny obvyklé, jak ji údajně zjistil správce daně, postupovali v rozporu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH.

K tomu žalovaný uvádí, že správce daně postupoval při hodnocení důkazů v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Ze spisového materiálu, ze zprávy o kontrole i z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně provedl dostatečné množství důkazů za účelem úplného zjištění a prokázání skutkového stavu, které následně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil.

Žalobce za druhé uvádí, že se správce daně nezabýval všemi důvody odvolání a tím porušil ustanovení § 116 odst. 2 DŘ, protože při ústním jednání potvrdil zástupce žalobce, že vysílací plány může předložit a tyto také byly součástí kontrolovaných dokladů, takže správci daně byly předloženy a ve smyslu ustanovení § 112 odst. 1 písm. c) DŘ vysílací plány žalobce označil jako důkazní prostředek. Zasílání těchto měsíčních vysílacích plánů bylo potvrzeno i výsledkem svědka pana Č. (jednatele společnosti BP P. s. r. o.). Nadto žalovaný neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost tohoto důkazního prostředku, jak mu ukládá § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

K tomu žalovaný odkázal na str. 11 napadeného rozhodnutí. Kopie vysílacích plánů, které žalobce označil jako důkazní prostředek, svědčí pouze o faktickém odvysílání reklamních spotů na jednotlivých televizních kanálech, které žalovaný nezpochybnil. Neprokazují však účast dodavatelů uvedených na fakturách, resp. subdodavatelů v obchodních transakcích.

Zatřetí žalobce uvádí, že se žalovaný nezabýval námitkou, jak zjištěné skutečnosti zpochybňují průkaznost žalobcem provedených úhrad, neboť provedení úhrad bylo doloženo bankovní výpisy. Dle žalobce z písemných důkazních prostředků a z výpisů z bankovních účtů vyplývá zcela jednoznačně, že dodavatelem vystavené faktury proplácel daňový subjekt

prostřednictvím svého bankovního účtu a platby byly směřovány na bankovní účet dodavatele. Tuto skutečnost nemůže nijak zpochybnit to, že ze zaplacených částek dodavatel hradil své závazky svým poddodavatelům, kteří si zaslané peníze vybírali. Je zřejmé, že správce daně porušil ustanovení § 8 odst. 1 DŘ, když bankovní výpisy nehodnotil ani jako jednotlivé důkazní prostředky, ani je nehodnotil ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky, jimiž jsou smlouva včetně dodatků, uzavřená s P., daňové doklady – faktury, vystavené P., mediální plány předané P. a výpověď svědka pana Č., jednatele P. v rozhodné době.

K tomu žalovaný odkazuje na str. 12 napadeného rozhodnutí a zprávu o kontrole, že předložené bankovní výpisy prokazují pouze úhradu na nich uvedených částek na účty společností P. a T. Z. CZ, s.r.o., nikoliv úhradu služeb skutečně provedených uvedenými společnostmi.

Žalobce začtvrté dále uvádí, že se žalovaný nezabýval námitkou, že v souvislosti s nemožností ověření hospodářské operace u společnosti S. G., s. r. o. (dále jen „S. G.“) nemůže jít k tíži žalobce nedokonalost legislativy, která umožňuje nekontaktnost podnikatelů. Žalobce neměl žádné informace o tom, že tato společnost je subdodavatelem společnosti P. a vezme-li se v úvahu, že daňový subjekt jednal v dobré víře, že dodavatelem služeb je společnost P., a se společností S. G. nebyl v žádném vztahu, pak nekontaktnost společnosti S. G. je ve vztahu k řízení s daňovým subjektem irelevantní. Jestliže správce daně tvrdí, že veškerá zjištění místně příslušného správce daně zpochybňují uskutečnění hospodářské operace a poskytnutí deklarovaných služeb, pak toto není hodnocením důkazního prostředku, ale ani zjištěním příslušného správce daně, ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 DŘ. Tomuto tvrzení totiž dle názoru žalobce chybí jakákoli myšlenková úvaha, z jakých konkrétních zjištění a jakým způsobem dospěl správce daně ke svému tvrzení.

K tomu žalovaný stručně uvedl, že s touto námitkou se vypořádal na str. 12 napadeného rozhodnutí.

Zapáté žalobce považuje hodnocení výpovědi svědka Č. ze strany žalovaného za účelové a v rozporu s ustanovení § 116 odst. 2 DŘ. Svědek nemá za povinnost svoji výpověď prokazovat důkazními prostředky. Důkazním prostředkem je sama výpověď svědka, který má povinnost vypovídat pravdivě. Svědek měl vypovídat o událostech, od nichž v době výsledku uplynula již značná doba. Není tedy divu, že svědek nemohl vypovídat určitě, když mu nebyly správcem daně předloženy žádné listiny, na základě kterých by mohl osvěžit svoji paměť. Výpověď svědka v té části, která se týkala hospodářských operací s žalobcem, byla potvrzena důkazními prostředky, které předložil žalobce. To samé se vztahuje i ke druhé svědkově výpovědi. Jestliže na některé otázky svědek odmítl odpovídat, je to důsledek nesprávného postupu správce daně, který nemůže být k tíži žalobce, který odkazuje na § 8 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), kterým se správce daně také řídil. Pokud však na závěr druhého výsledku svědek prohlásil, že na některé otázky neodpověděl z toho důvodu, že probíhá policejní vyšetřování (svědka patrně policie poučila, že o věci nemá s nikým mluvit), měl jej správce daně poučit, že takový důvod odepření výpovědi ZSDP nezná. Námitkou nesprávného postupu správce daně při výsledku svědka Č. se žalovaný vůbec nezabýval a tím postupoval v rozporu s ustanovením § 116 odst. 2 DŘ.

K tomuto žalobnímu bodu žalovaný odkázal na str. 11 napadeného rozhodnutí. Správce daně provedl dva výsledky svědka Č. Přestože byl žalobce o konání výsledku řádně informován, nezúčastnil se jich a nevyužil tak svého práva klást svědkovi otázky. Žalovaný hodnocení výpovědi správcem daně nehodnotí jako účelové. Výpověď svědka Č. je zaznamenána v protokole ze dne 5. 11. 2009, č. j. 165984/09/057931204770, a ze dne 12. 10. 2010, č. j. 160582/10/057931203106. Odpovědi svědka byly nekonkrétní a nepřinesly žádný důkaz ve prospěch žalobce. Co se týká povinnosti svědka předkládat důkazní prostředky, toto žalovaný nikdy netvrdil.

Žalobce zašesté uvádí, že pokud se správce daně domnívá, že ve výpovědi svědka V. jsou nějaké nesrovnalosti, pak bylo jeho povinností tyto nesrovnalosti odstranit, což neučinil a porušil tak ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP i § 92 odst. 2 DŘ, neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, v čemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Ani tento svědek neměl za povinnost předkládat ke svojí výpovědi důkazní prostředky. Ani touto odvolací námitkou se žalovaný nezabýval a tím porušil ustanovení § 116 odst. 2 DŘ. Svědek nemohl o některých věcech vypovídat určitě, když mu nebyly správcem daně předloženy žádné listiny, vztahující se k dotazovaným skutečnostem, na základě kterých by mohl osvěžit svoji paměť. Je pochopitelné, že jméno I. T. si svědek nepamatoval, když se s I. T. setkal jednou v roce 2007. Správce daně zcela záměrně neuvedl, kdo má I. T. být, aby se svědek náhodou nerozpomenul. Jestliže správce daně chtěl po svědkovi, aby mu tento předložil nějaké konkrétní listiny, měl využít ustanovení § 34 odst. 4 ZSDP nebo s ním měl místně příslušný správce daně zahájit daňové řízení jako s daňovým subjektem, což správce daně neučinil.

Žalovaný se nedomnívá, že jeho povinností je odstraňovat nesrovnalosti ve svědecké výpovědi. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny jím tvrzené skutečnosti. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací jako např. v trestním právu – důkazní břemeno ohledně výše přiznané daně nenese stát, nýbrž žalobce. Výpověď svědka B. V. je zaznamenána v protokole ze dne 20. 7. 2010, č. j. 115872/10/057931203106. Přestože byl žalobce o konání výsledku řádně informován, nezúčastnil se ho a nevyužil tak svého práva klást svědkovi otázky, připomenout mu relevantní skutečnosti a učinit cokoli souvisejícího s danou věcí. Co se týká povinnosti svědka předkládat důkazní prostředky, toto žalovaný nikdy netvrdil. Pouze uvedl, že svědek V. nesdělil žádné konkrétní informace týkající se poskytnutí služeb subdodavatelům společnosti P., takže jeho výpověď nelze hodnotit jako přesvědčivou a věrohodnou. Svědeckou výpověď pana V. se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval např. na str. 8 a 9.

Žalobce zasedmé napadá výslech osoby přezvědné paní U. v protokolu č. j. 106411/10/057931205844 a domnívá se, že tato měla být v části, která se týká průběhu spolupráce s panem V., vyslechnuta jako svědek a dále napadá nesrovnalosti výpočtu fakturační ceny její agentury s agenturou pana V. Dle názoru žalobce tento důkazní prostředek byl získán v rozporu se zákonem, neboť paní U. nebyla poučena, že má jako svědek vypovídat pravdivě, a tudíž její výpověď nelze použít jako důkazní prostředek. S touto námitkou žalobce se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal. Tvrzení paní U., tak jak jsou uvedeny v protokolu ze dne 2. 6. 2010, č. j. 106411/10/057931205844, jsou navíc v rozporu s jinými výpověďmi i s logikou. Pokud paní U. tvrdí, že pan V. měl od pana V. zplnomocnění

k zastupování pana V. k objednání odvysílání reklamních spotů, pak by toto zplnomocnění nutně musely mít společnosti, s nimiž pan V. uzavíral smlouvy, k dispozici. Správci daně však nebylo toto zplnomocnění nikým předloženo, z čehož se dá usuzovat, že pan V. žádné takové zplnomocnění neměl, což je v souladu s jeho výpovědí i s tvrzením daňového subjektu. Podivná je cena, která byla účtována panu V. Paní U. uvádí, že cenou podle smlouvy se rozumí cena, kterou navenek požaduje konkrétní televizní kanál. Logicky by pak cena fakturovaná panu V. měla být vyšší o provizi či zisk reklamní společnosti. Ale paní U. uvádí, že na tuto cenu poskytuje její agentura slevu sjednanou s agenturou (panem V.), rozdíl mezi těmito dvěma částkami je sjednanou cenou. Na tuto cenu poskytuje její agentura další agenturní slevu ve výši 15 %, kterou obdrží pan V. za zprostředkování. Podle faktur č. 08103016 ze dne 4. 11. 2008, č. 08113017 ze dne 30. 11. 2008 a č. 08123019 ze dne 31. 12. 2008 činí cena požadovaná televizním kanálem 22.500,- Kč, ale agentura fakturuje panu V. pouze 10.115,- Kč. Podle faktury č. 07011029 ze dne 2. 2. 2007 činí cena požadovaná televizním kanálem 30.000,- Kč, ale agentura fakturuje panu V. pouze 8.850,60 Kč. Podle faktury č. 07121231 ze dne 3. 1. 2008 činí cena požadovaná televizním kanálem 40.000,- Kč, ale agentura fakturuje panu V. pouze 11.379,40 Kč. Obdobně je to i u dalších faktur. Tyto nesrovnalosti nechal správce daně při hodnocení tohoto důkazu zcela bez povšimnutí. Navíc v rozporu se skutečností tvrdí, že sleva z ceny činila pouze 15 %, což neodpovídá skutečnosti. Sleva 15 % byla agenturní provizí panu V., celková sleva přesahovala 50 %, v některých případech pak značně. Je zřejmé, že tento důkazní prostředek hodnotil správce daně účelově nesprávně, přitom nepřihlédl k tomu, že tento důkazní prostředek byl získán v rozporu se zákonem, když ve vztahu k panu V. byla paní U. v postavení svědka a nikoli přezvědné osoby.

K tomu žalovaný uvedl, že jak vyplývá ze str. 8 a str. 11 napadeného rozhodnutí odvolací orgán, vzal jako důkaz pouze výpověď obchodní zástupkyně společnosti A. M.n. Praha spol. s r. o. (dále jen „A. M.“) paní U. o obecné praxi a postupech při realizaci reklamy formou vysílání televizních reklamních spotů. Výpověď paní U. byla hodnocena jako výpověď osoby přezvědné, tj. osoby, která má znalosti o určitém oboru činnosti nebo o povšechných poměrech jednoho nebo skupiny daňových subjektů, v tomto případě o principech fungování mediální agentury a o způsobu zadávání a realizace vysílání televizních reklamních spotů. Ze str. 8 napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně ověřil cenu za odvysílání reklamy součinností se společností A. M. (viz č. j. 148340/12/057931 ze dne 12. 4. 2012). Podle předložených dokladů byla skutečným objednatelem reklamní kampaně týkající se prodejního sortimentu žalobce fyzická osoba pan B. V., kterému společnost A. M. provedené služby fakturovala.

Žalobce zaosmé uvádí, že tvrzení správce daně, že ceny byly fakturovány žalobci za odvysílání reklamních spotů podstatně vyšší než současné maximální ceny za odvysílání reklamních spotů v TV Nova a TV Prima, vyvrátil předložením cen reklam v různých médiích v rozhodné době. Tvrzení správce daně ve stanovisku č. j. 193423/11/057931205844 ohledně neprokázání výpočtu ceny v závislosti na počtu skutečně odvysílaných spotů je v rozporu se skutečností a žalobce odkazuje na potvrzení M. M. ze dne 13. 7. 2009, které navrhl správci daně jako důkazní prostředek ve smyslu § 112 odst. 1 písm. e) DŘ. Tímto důvodem se však žalovaný nezabýval. Žalobce předložil správci daně i žalovanému kompletní dokumentaci cen reklamy v různých sdělovacích prostředcích v rozhodné době, přičemž tento důkazní prostředek jednak vyvracel citované tvrzení správce daně a jednak dokládal dobrou víru žalobce, že jemu nabízená cena reklamní akce společností P. je cena nijak nevybočující z cen, které jsou účtovány v jiných médiích.

K tomu žalovaný poukázal na str. 7 napadeného rozhodnutí, kde je uveden přehled postupného navyšování cen za jeden reklamní spot fakturovaný společností A. M. B. V., B. V. subdodavatelům a subdodavatelem žalobci. Na str. 12 žalovaný uvedl, proč neuznal jako důkazní prostředek o adekvátní ceně žalobcem předložené ceny reklamy.

Žalobce zadeváté dále uvádí, že ani on ani jeho zástupce žádného dodavatele společnosti P. neznal, o řetězci nevěděli, a tudíž se na řetězci vědomě nepodílel. Dle žalobce správce daně neprokázal, že by skutečným účelem předmětné série transakcí s razantním navýšením ceny deklarovaného plnění, bylo vyinkasovat prostřednictvím koncových společností, tedy i žalobce, na úkor státního rozpočtu odpočet DPH ani neprokázal, že by někdo v řetězci část peněz, uhrazených za reklamní služby, žalobci vrátil. Pokud správce daně má mít nárok odmítnout nárok na odpočet DPH, musí prokázat „zlou“ víru na straně plátce (žalobce), tj. prokázat, že věděl nebo měl vědět, že svým nákupem se účastní plnění, které je součástí podvodu. Žalovaný odmítl bez náležitého zdůvodnění výslech svědka I. T., který měl prokázat, že žalobce si nebyl vědom své účasti v řetězci a že za žalobce jednal ve věci reklam pouze s Č., jednatelem společnosti P.. To samé platí i pro navrhovaný výslech svědka V. K., který podepisoval za společnost S. G. s. r. o. daňová přiznání, vybíral peníze z účtu a nastrčil svého nesvéprávního syna. Jako svědek mohl vypovídat o okolnostech kolem reklamní činnosti a svědčit o tom, zda žalobce byl do řetězce zapojen či nikoliv. K tomu žalobce odkazuje na znění § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), na judikaturu Evropského soudního dvora (viz např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Optigen*, C-354/03, rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve věci *Kittel* C-439/04), ze které podle žalobce vyplývá, že pokud **správce daně** má mít právo odmítnout nárok na odpočet, **musí prokázat „zlou“ (tj. nikoli dobrou) víru** na straně plátce, tj. prokázat, že kupující věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Dále žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 9. 10. 2007 č. j. 9 Afs 81/2007-60, *rozsudek* ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 18/2010-227. K tomu žalobce navrhl důkaz výslechem I. T., který však správce daně, potažmo žalovaný odmítli bez jakéhokoliv zdůvodnění. To samé platí i o navrhovaném výslechu pana V. K. Zdůvodnění žalovaného, proč navrhovaný výslech nebude proveden, je zcela mimo realitu. Podle zjištění Policie ČR to byl právě pan V. K, kdo podepisoval za společnost S. G. daňová přiznání a vybíral peníze z jejího účtu, takže lze mít za to, že to byl on, kdo do společnosti nastrčil svého nesvéprávního syna a že jako svědek by mohl vypovídat o okolnostech kolem reklamní činnosti a mohl by i svědčit o tom, zda byl žalobce do podvodného řetězce zapojen či nikoli. Tvrdí-li žalovaný, že svědek Č. svou výpověď potvrdil pouze ryze formální účast společnosti P. v šetřených obchodních transakcích, pak toto tvrzení je v rozporu se skutečností. Byl to pan Č., se kterým zástupce žalobce ve věci jednal, přičemž se pan Č. jako jednatel společnosti P. aktivně zúčastnil na předávání mediálních plánů. Nemohlo tedy jít o ryze formální účast a tvrzení žalovaného je účelové bez opory v provedeném důkazním řízení a v rozporu se skutečností. Své tvrzení byl žalovaný ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) DŘ povinen prokázat, když podle jeho názoru byl skutečný stav zakryt formálně právním úkonem (správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti).

K tomu žalovaný uvádí, že dobrou víru nelze pouze tvrdit a je třeba ji také prokázat. Žalobce nedoložil, že by si zjišťoval ceny reklamy přímo u provozovatele vysílání těch televizí, kde byly reklamní spoty vysílány (Česká televize, TV Spektrum, SPORT 1 a PUBLIC), např. na jejich internetových stránkách. Tak by žalobce snadno zjistil, že jeho

ceny jsou v porovnání s cenami fakturovanými společnostmi P., resp. T. Z. CZ, s. r. o. pouze pětinásobné. Žalobce ani nedoložil, jaké výhody a další služby mu byly poskytnuty za tyto pětinásobně vyšší ceny. Takové jednání žalobce nelze hodnotit jako počínání prozíravého podnikatele, který podniká za účelem dosažení maximálního zisku při vynaložení minimálních nákladů, když za tytéž služby, které by zaplatil prvnímu článku v řetězci, zaplatil poslednímu článku pětinásobek. Z toho žalovaný dovozuje, že žalobce v dobré víře nebyl, neboť tímto způsobem by si žádný podnikatelský subjekt nepočínal. Zjištěné skutečnosti naopak nasvědčují tomu, že žalobce hodlal zisku dosáhnout prostřednictvím řetězce firem navyšováním kupní ceny. V průběhu řízení žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by pochybnosti o průběhu předmětného obchodního případu vyvrátily, tj. že reklamní služby byly fakticky přijaty od jím označených dodavatelů a za ceny fakturovanými těmito dodavateli. Na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí je žalovaným uvedeno, proč neprovedl navrhovaný výslech svědků. Žalovaný navíc uvádí, že I. T. byl zplnomocněným zástupcem žalobce, který v průběhu kontroly se správcem daně několikrát v předmětné věci jednal a vyjadřoval se (viz např. protokol č. j. 147887/10/057931205844 ze dne 5. 11. 2010, č. j. 47116/09/057931204770 ze dne 8. 4. 2010).

Konečně zadesáté žalobce namítá, že svoji důkazní povinnost splnil předložením formálně bezvadných listinných důkazních prostředků (daňových dokladů, povinných evidencí, dokladu o provedených úhradách, smlouvy) a důkazní břemeno se přesunulo na správce daně. Žalovaný dle žalobce neuvedl konkrétní skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem (např. ceny reklamních akcí, mediální plány, navržené výsledky svědků I. T. a K., výsledky Č.). Důkazní břemeno se opět přesunulo na správce daně, který svoji důkazní povinnost nesplnil a neprokázal, že by se žalobce vědomě podílel na tvrzeném řetězci firem.

Žalovaný k tomu poukázal na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí, kde námitka týkající se přenosu důkazního břemene je žalovaným vypořádána. Předložením účetnictví, evidencí a dokladu žalobce neprokázal, že k tvrzenému zdanitelnému plnění došlo tak, jak uváděl. Správci daně vznikly pochybnosti, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo od předmětných dodavatelů. Vlastní zjištění správce daně (nekontaktnost dodavatelů, řetězení poskytování reklamních služeb s extrémním navýšením ceny, svědecké výpovědi, které nepřinesly žádné důkazy svědčící ve prospěch žalobce) jeho pochybnost potvrzovaly. Správce daně své pochybnosti žalobci řádně sdělil a na základě svých zjištění odůvodnil (viz výzva č. j. 179590/10/057931205844). V takovém případě bylo na žalobci jako daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost údajů uvedených v dokladech, tj. jejich soulad se skutečností, což neučinil.

Závěrem žalobce uvedl, že ze všech žalobních bodů je zřejmé, že napadené rozhodnutí žalovaného je v rozporu s právními předpisy i se skutečným stavem věci, je založeno na účelovém a nesprávném hodnocení důkazních prostředků a závěry žalovaného nemají podporu v provedeném důkazním řízení. Závěrem žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu.

Dne 15. 4. 2014 podal žalobce repliku k vyjádření žalovaného, které uvedl, že správce daně neprokázal, že by skutečným účelem předmětné série transakcí, při níž došlo k razantnímu navýšení ceny deklarovaného plnění, bylo vyinkasovat prostřednictvím koncových společností, tedy i daňového subjektu, na úkor státního rozpočtu odpočet daně,

aniž by v rámci řetězce byla daň z přidané hodnoty řádně uhrazena, ani neprokázal, že by někdo v řetězci část peněz, uhrazených za reklamní služby, daňovému subjektu vrátil, či že by je daňový subjekt vůbec (resp. účelně) nevynaložil.

Co se týče nákladů vynaložených na zajištění a udržení svých příjmů formou smluvní reklamy uvedl, že v letech 2007 – 2008 měl žalobce v zaměstnaneckém poměru pouze 3 zaměstnance (z toho 2 zastávali pozici prodavače ve firemní prodejně v Ústí nad Labem a jeden zastával pozici řidiče a skladníka pro zajištění chodu této firemní prodejny), s tím, že zvažoval různé možnosti a zejm. způsoby zajištění své prezentace pro navýšení své obchodní činnosti a možného zvýšení zisků. V té době přicházely v úvahu pouze dvě varianty způsobu prezentace své firmy, a to 1) prezentační činností prostřednictvím svých vlastních zaměstnanců (tj. velkoobchodní činnost s pomocí obchodních zástupců) nebo 2) formou celostátní reklamní činnosti. Varianta č. 1 byla v té době žalobcem vyhodnocena jako více riskantní a ekonomicky méně výhodná, neboť ta by pro žalobce znamenala nutnost přijmout minimálně 4 nové zaměstnance a ty vybavit např. dodávkovým typem automobilů pro zajištění obchodní činnosti. Průměrná mzda v letech 2007 – 2008 činila cca 22 až 23 tisíc Kč, cena dodávkových vozů, např. vozu zn. Ford Transit, se mezi lety 2007 – 2008 pohybovala v částce cca 600 tisíc Kč za jeden vůz, nehledě na další s tím spojené náklady jako např. zajištění výpočetní techniky či provozní náklady jako např. pohonné hmoty, servis, zajištění ubytování, cestovní náklady apod., tedy pro žalobce by tato varianta znamenala nutnost okamžitého vynaložení velmi vysokých nákladů s tím, že jejich návratnost by nebyla zcela zaručena. Naopak forma celostátní reklamní propagace se žalobci jevila jako potenciálně efektivní, když v dané době se informoval o možnostech propagace formou reklamy a následně si i zjišťoval ceny jednotlivých forem reklamní propagace. Nabídka společnosti P. pak byla žalobcem vyhodnocena jako výhodná a zajímavá. Cena jedné inzerce v časopisech, zaměřených na oblasti bydlení a životního stylu, či celostátních periodikách (noviny, časopisy, vložená inzerce apod.) se přitom prokazatelně pohybovala průměrně v řádu 50 až 70 tisíc Kč, navíc takovýto typ inzerce shledne výrazně nižší počet lidí, než těch, kteří zhlédnou TV spot. Cenová hladina 30ti sekundových reklamních spotů vysílaných prostřednictvím televizních programů (např. ČT 1, ČT 2, komerční TV Nova či Prima) dosahovala v mnoha případech až částek 300 až 400 tisíc Kč (nehledě na to, že k těmto částkám je třeba ještě připočíst provizi za zastupující agenturu a případnou přírážku za dodržení vyžádané pozice v rámci vysílání – v daném reklamním bloku), tedy až téměř desetinásobné výše, než reklamní spoty televizních stanic ČT 4 SPORT a SPEKTRUM, které si pro propagaci své firmy zvolil žalobce; v podobné cenové hladině se pohybovaly i ceny za rozhlasovou reklamu u celostátních rozhlasových stanic, avšak efekt takovéto reklamní kampaně je výrazně nižší (zejm. z toho důvodu, že nepojme vizualizaci nabízeného sortimentu). Žalobce je proto přesvědčen, že volba propagace jeho firmy prostřednictvím předmětných TV spotů se osvědčila jakožto správný krok k zajištění a udržení příjmů, neboť v roce 2007 došlo k navýšení obrátu firmy oproti roku 2006 o více než 42 % (o více než 5 mil. Kč) a v roce 2008 k dalšímu navýšení obrátu oproti roku 2006 o více než 59 % (tj. o více než 7,3 mil. Kč). Výše uvedené skutečnosti však žalobce uplatnil již v řízení před správcem daně, a pokud tedy správce daně i přes tyto skutečnosti měl pochybnosti o účelnosti výše nákladů vynaložených na reklamu, měl žalobce v tomto smyslu vyzvat k doplnění tvrzení. Z předložených (a bohužel většinou neprovedených) důkazů a uplatněných tvrzení přitom jednoznačně vyplývá, že náklady na reklamu se pozitivně odrazily v hospodářských výsledcích žalobce a tedy že zvolený způsob reklamy byl úspěšný.

K dotčeným mediaplánům žalobce uvádí, že pan Č., tehdejší jednatel společnosti P., při ústním jednání před správcem daně dne 5. 11. 2009, č. j. 165984/09/057931204770, přímo uvedl, že smlouvy se žalobcem uzavíral on a též podpisy na fakturách jsou jeho, dále že posílal mediaplány k odsouhlasení klientovi (tj. žalobci), který je odsouhlasil a podepsal. Ve stanovisku správce daně ze dne 19. 7. 2011 správce daně tvrdí, že pan Č. byl nekontaktní, což je však v příkrém rozporu se skutečností, jak vyplývá z protokolace ústních jednání realizovaných před správcem daně (dne 5. 11. 2009 a 12. 10. 2010), na něž se pan Č. osobně dostavil a osobně vypovídal. Žalobce pak zejména zdůrazňuje, že správci daně byly, v rozporu s jeho tvrzením, příslušné mediaplány a další dokumenty řádně předloženy; což žalobce dokládá právě přiloženými mediálními plány pro vysílání reklamních spotů pro žalobce v ČT4 SPORT a SPEKTRUM, žádostmi o potvrzení televizní reklamy a taktéž výpisy z účtů žalobce a fakturami, vystavenými žalobci společností P., které správce daně viděl a seznámení se s nimi stvrdil svým podpisem na příslušných fakturách. Přiložené mediální plány pak ospravedlňují též cenu fakturovanou žalobci společností P. za poskytnutí reklamních spotů, neboť z nich vyplývá, že jednotlivé spoty byly vysílány zejména v tzv. prime-time, tj. hlavních vysílacích časech, v nichž je nejvyšší sledovanost (tj. mezi 18:00 až 23:00). Ačkoli všechny tyto výše uvedené dokumenty, a dále i smlouvy se společností P., jakož i další důkazy, žalobce správci daně prokazatelně poskytl, uvádí správce daně ve svém stanovisku ze dne 19. 7. 2011, z něhož žalovaný vycházel, že informace o poskytnutí daných služeb směrem k žalobci byly nekonkrétní, nadto uvádí, že správci daně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, a navíc zpochybňuje průkaznost provedených úhrad. S ohledem na výše uvedené žalobce považuje takováto tvrzení správce daně za evidentně a zcela prokazatelně nesprávná, či dokonce i nepravdivá. Závěr, ke kterému došel správce daně, tedy že nebylo prokázáno uskutečnění deklarovaných hospodářských operací (poskytnutí služeb dle smlouvy dodavatelem uvedeným na fakturách), předmět a rozsah plnění a stanovení ceny za jednotlivé poskytnuté služby, žalobce rozporuje s odkazem na přiložené mediální plány a výše uvedené související doklady, které sám správce daně podepsal. Pakliže správce daně tvrdí, že předložené faktury a bankovní výpisy nelze osvědčit, je žalobce přesvědčen o nesprávném hodnocení důkazů žalovaným a zároveň i o projevu libovůle při jeho (tj. správce daně) rozhodovací činnosti v daném případě.

Nad rámec shora uvedených skutečností také žalobce uvádí, že celou záležitostí se na základě podání správce daně zabývala rovněž Policie České republiky. V dané věci byl žalobce podezřelý ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 148 odst. 1 a 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Policejní orgán prověřil skutečnosti vztahující se k tomuto podezření, vyslechl žalobce i pana I. R. T., zajistil účetnictví žalobce a dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že platby za objednaná plnění proběhly v plné výši na účet obchodního partnera a televizní reklama byla odvysílána. Nepodařilo se prokázat, že by o existenci subdodavatelů žalobce či I. R. T. věděli. Z uvedených důvodů policejní orgán usnesením ze dne 3. 5. 2013, č. j. KRPA-20603-11/TRŘ-2013-001393 danou věc odložil dle § 159a odst. 1 trestního řádu. Ani policejní orgán na základě prověřování relevantních skutečností neměl za prokázané, že by žalobce o existenci dalších subjektů věděl. Žalobce se domnívá, že je hrubě v rozporu s právní jistotou, aby správce daně trval na svém (účelovými a nepravdivými skutečnostmi podloženém) názoru, zatímco orgány činné v trestním řízení na základě vlastního prověřování dospějí ke zcela opačnému závěru, nadto na základě podání samotného správce daně. Z uvedeného jednoznačně vyplývá snaha správce daně vyměřit předmětnou daň za každou cenu, bez ohledu na výsledky provedeného dokazování nebo na návrhy a tvrzení žalobce.

Krajský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyslovili souhlas ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.

Nejprve se soud zaměřil na námitky tvrdící nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. K těmto námitkám soud předesílá, že podle § 116 odst. 2 DŘ v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Na odůvodnění rozhodnutí o odvolání se rovněž vztahují požadavky kladené v § 102 odst. 3 DŘ na odůvodnění každého daňového rozhodnutí, které musí obsahovat důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Z odůvodnění odvolacího daňového rozhodnutí proto musí být zřejmé nejen to, jak odvolací orgán ve výsledku s námitkami odvolatele naložil (zda je shledal důvodnými či nikoli), ale také z jakých tak učinil důvodů. Proto i za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle názoru odvolacího orgánu pro věc podstatné nebo se odvolatel ve svém názoru mylí, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí na tyto odvolatelovy námitky reagovat a uvést k nim své argumenty.

Do této skupiny námitek patří námitka druhá (týkající se vysílacích plánů), třetí (týkající se žalobcem provedených úhrad doložených bankovními výpisy) a čtvrtá (týkající se nekontaktnosti společnosti S. G.). Soud však napadené rozhodnutí pro nevypořádání se s těmito otázkami nepřezkoumatelným neshledává. Žalovaný se danými otázkami zabýval. Konkrétně uvedl, že kopie vysílacích plánů svědčí pouze o faktickém odvysílání reklamních spotů na jednotlivých kanálech a nikoli o účasti dodavatelů uvedených na fakturách, resp. subdodavatelů v obchodních transakcích. Obdobně se vyjádřil k bankovním výpisům prokazujícím žalobcovy úhrady, když uvedl, že ty prokazují pouze úhradu provedených částek na účty P. a T. Z. a nikoliv úhradu služeb skutečně provedených těmito společnostmi. Konečně se žalovaný zabýval též problematikou nekontaktního obchodního partnera či jiného článku obchodního řetězce a jeho vztahem k doměření daně. Žalovaný se přitom těmito otázkami zabýval v kontextu svých širších úvah, a proto nelze jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné. Soud dodává, že správnost úvah žalovaného v tomto okamžiku ještě nehodnotí.

Dalšími námitkami žalobce zpochybňuje jak jednotlivé postupy a úvahy žalovaného učiněné při hodnocení jednotlivých důkazů, tak také samotnou podstatu věci, kterou je spor o to, zda žalobci lze přiznat nárok na odpočet DPH z daňových dokladů vystavených společnostmi P. a T. Z., přičemž předmětem plnění ze strany těchto společností byly reklamní služby zejména v podobě odvysílání reklamních spotů v televizi. Žalovaný totiž tvrdí, že jednání žalobce je v kontextu zjištěného skutkového stavu účelové, neboť jeho účast se jeví naprosto nevýhodná a nemající ve skutečnosti ekonomické opodstatnění.

Z hlediska skutkového žalovaný nezpochybňuje, že v letech 2006 až 2008 byla formou vysílání reklamních spotů uskutečněna reklama žalobcova sortimentu (matrací). Na uskutečnění této reklamní kampaně se podle zjištění správce daně podílely tyto subjekty:

- 1) A. M. – mediální agentura, která zajišťovala vysílání reklamy v televizi na základě objednávek B. V.;
- 2) B. V. – výrobce reklamního spotu a objednatel vysílání reklamy;

3) S. G. – subdodavatel reklamních služeb v období leden – prosinec 2007; G. B., s. r. o. – subdodavatel reklamních služeb v období červenec 2008; E. I. s. r. o. – subdodavatel reklamních služeb v období srpen – prosinec 2008;

4) P. – konečný dodavatel reklamních služeb v období leden – prosinec 2007 a červenec – listopad 2008, přičemž smluvní vztahy mezi žalobcem a touto společností jsou dokládány bankovními výpisy, objednávkami a rámcovými smlouvami a dodatky k nim; T. Z. – konečný dodavatel reklamních služeb v období prosinec 2008, přičemž smluvní vztah mezi žalobcem a touto společností plyne z oznámení o převzetí smluvních vztahů společnosti P. ze dne 2. 12. 2008.

Dále správce daně zjistil, že zatímco cena jednoho reklamního spotu fakturovaná společností A. M. B. V. činila řádově 1 500 až 2 500 Kč, přičemž ceníková cena (tj. cena bez následných obchodních a agenturních slev) zveřejněná na veřejně dostupných webových stránkách společnosti A. M. se v letech 2007 a 2008 pohybovala v rozmezí 3 000 až 9 500 Kč, a zatímco cena jednoho reklamního spotu fakturovaná v letech 2007 a 2008 B. V. subdodavatelům se pohybovala v rozmezí 1 800 až 2 900 Kč, cena jednoho reklamního spotu fakturovaná subdodavateli konečným dodavatelům přesáhla 40 000 Kč a cena jednoho reklamního spotu fakturovaná v letech 2007 a 2008 konečnými dodavateli žalobci činila 44 300 Kč.

Správce daně dále prověřil subdodavatele a konečné dodavatele, přičemž zjistil, že jednatelem (buď již od počátku či až od pozdějšího data) jsou ve většině případů občané s bydlištěm v Maďarské republice a že společnosti jsou nekontaktní. Dále správce daně jako osobu předzvědnou vyslechl V. U., obchodní zástupkyni A. M., a jako svědka B. V. a opakovaně též P. Č., jednatele společnosti P.. V průběhu řízení se k věci též vyjadřoval žalobce a I. R. T., zaměstnanec žalobce.

Z hlediska dalšího postupu považuje soud za prioritní vypořádat se s námitkou mířící do podstaty věci. Východiskem pro její posouzení je vyjasnění okolností týkajících se rozložení důkazního břemene a následně jeho unesení ze strany žalobce či správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 3 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Důkazní povinnost daňového subjektu je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamena, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné; musí však prokazovat skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí). V dané věci žalobce prostřednictvím podaného daňového přiznání tvrdil, že byly naplněny podmínky pro nárok na odpočet DPH dané ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Naplnění těchto podmínek byl žalobce s ohledem na shora uvedené povinen prokázat, přičemž podle § 73 odst. 1 ZDPH plátec prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle

zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Na správci daně následně leží pouze důkazní povinnost ve vztahu k prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost všech důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Nutno dodat, že ačkoli správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 DŘ), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

V projednávaném případě žalobce prokazoval nárok na odpočet předložením rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a P., včetně jejich dodatků, a dále fakturami za vysílané televizní spoty v jednotlivých obdobích vystavenými společností P. a výpisy z účtu žalobce, které prokazují zaplacení fakturovaných částek. Taktéž navrhoval k důkazu vysílací plány. Správce daně faktické odvysílání spotů nezpochybnil. Zpochybnil však, že příslušné reklamní služby byly ve skutečnosti poskytnuty společností P., její účast (stejně jako účast jejích subdodavatelů - společností S. G. a dalších) totiž označil za pouze formální s tím, že na poskytnutí reklamní služby se reálně účastnili pouze mediální agentura A. M. a B. V.. Z provedených důkazů skutečně vyplývá, že stěžejní činnost provedla agentura A. M., která u televizních společností zajistila vysílání spotů, a B. V., který zase zajistil natočení reklamních spotů. Společnost P. a její subdodavatelé pak působili v podstatě pouze jako „obchodníci“ s reklamní službou, v důsledku čehož byla žalobci reklamní služba poskytnuta s (z pohledu žalovaného) nevýhodnou obchodní přírážkou, přičemž žalovaný uzavřel, že takový postup žalobce je účelový, nemá ekonomické opodstatnění. Soud je však toho názoru, že ekonomická nevýhodnost uskutečnění zdanitelného plnění (navíc posuzovaná zpětně) nemůže mít automaticky za následek odepření nároku na odpočet DPH. Takový způsob uvažování považuje soud za nesprávný. Při navýšení ceny za danou reklamní službu je třeba například vzít v úvahu, zda daný obchodník skutečně nenabízí žádnou přidanou hodnotu například v podobě kompletní dodávky služby sestávající se v daném případě ze zajištění odvysílání spotu a současně v zajištění výroby tohoto spotu, apod. Pokud jde o činnost P., má soud za relevantní také to, že tato společnost žalobci zaslala k odsouhlasení vysílací plány (to potvrdil i svědek Č.) a nelze tudíž bez dalšího uzavřít toliko na její formální účast, jak činí žalovaný. Soud se tudíž neztotožňuje s názorem žalovaného o zjevném formálním působení společnosti Property, neboť to z provedených důkazů nevyplývá. Za tohoto stavu je třeba konstatovat, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise a napadené rozhodnutí je třeba zrušit pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

Soud nezpochybňuje, že projednávanou věc provází pochybné navýšení ceny v řetězci obchodů mezi B. V. a subdodavateli (společností S. G. a dalších), přičemž tyto pochybnosti podstatně umocňují okolnosti týkající se existence těchto subdodavatelských společností (podezřelé vybírání částek z účtů v hotovosti, nekontaktnost těchto společností a jejich jednatelů atd.). Aby však mohly jít tyto skutečnosti k tíži žalobce, je podle názoru soudu, který vychází z relevantní judikatury Soudního dvora EU, třeba, aby bylo prokázáno, že žalobce, kterému byla dodána příslušná reklamní služba, věděl nebo měl vědět, že se přijetím služby účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Tento svůj názor soud opírá zejména o rozsudek ve věci *Alex Kittel proti Belgickému státu ze dne 6. 7. 2006 vydaný ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (dále jen „Kittel“)*. V souvislostech dané věci má soud za stěžejní bod 51 uvedeného rozsudku, ve kterém se uvádí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody,

musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Ačkoli žalobce vlastní dobrou vírou argumentoval, žalovaný se podle soudu touto otázkou nezabýval dostatečně, resp. jeho úvahy nejsou správné. Žalovaný sice uvedl, že v dobré víře je a může se jí dovolávat pouze ten, kdo nevěděl a ani vědět neměl nebo nemohl, ačkoli si počínal jako dobrý hospodář natolik dostatečně opatrně, aby věděl, přičemž uzavřel, že takovéto dobré víry se žalobce dovolávat nemůže. K tomu dodal, že je tomu tak proto, že se jednalo o obchody v řádu milionů korun a jejich realizací byla pověřena vysokoškolsky vzdělaná osoba (I. T.) a nelze dospět k závěru o dostatečně opatrném jednání dobrého hospodáře. Z tohoto důvodu také žalovaný odmítl provedení výslechu I. R. T. Tato argumentace však podle názoru soudu není logická a tudíž ani dostatečná. Nelze totiž souhlasit s tím, že účast vysokoškolsky vzdělané osoby na určitých jednáních společnosti může v daných souvislostech automaticky vyvrátit existenci dobré víry. Takový závěr, jestliže například nezohledňuje konkrétní typ dosaženého vzdělání a zkušenosti v daném konkrétním oboru (zde reklamní služby), je totiž příliš paušální a tudíž předčasný. Bez dalších skutečností podporujících tento názor žalovaného, a zejména bez výslechu osoby, jejíž znalosti, zkušenosti, popřípadě přímé povědomí o podvodu má být zkoumáno, nemůže závěr žalovaného obstát. K tomu soud odkazuje na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Mahagében C-80/11*, z něhož plyne, že účast dodavatele na daňovém úniku jej zbavuje práva na uplatnění daně na vstupu jen, prokáže-li správce daně, že kupující musel o daňovém úniku vědět. To se však v dané věci nestalo, a proto je rozhodnutí žalovaného nezákonné.

Krajský soud uzavírá, že žaloba je s ohledem na shora uvedené vady daňového řízení a vady samotného rozhodnutí důvodná. Za tohoto stavu má soud za nadbytečné reagovat v podrobnostech na jednotlivé námitky žalobce.

Krajský soud s ohledem na shora uvedené důvody rozhodnutí zrušil žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným shora v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 16.160,50 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 12.160,50 Kč, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve znění novely č. 399/2010 Sb.], za jeden úkon právní služby po 3.100,- Kč [sepsání repliky dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění novely č. 486/2012 Sb.] a za jeden úkon právní služby po 1550,- Kč [sepsání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 2 písm. a) *per analogiam* advokátního tarifu, ve znění novely č. 486/2012 Sb.] a dále čtyři paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 2.110,50 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek, a dále ze soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího

správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Praze dne 23. září 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.  
předsedkyně senátu

Za správnost : Alena Léblová