



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **PRO TENAX s.r.o.**, IČ 64357465, se sídlem Sokolov, Spartakiádní 1976, zastoupeného Mgr. Miloslavem Petrů, LL.M., advokátem, se sídlem Praha 1, Jungmannova 24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27.6.2012, č.j. 4926/12-1300-401781 a č.j. 4927/12-1300-401781, a proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 2.7.2012 č.j. 4602/12-1200-400604,

t a k t o:

- I. Žaloby se z a m í t a j í .
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobami spojenými soudem ke společnému projednání domáhal zrušení rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen také „žalovaný“) ze dne 27.6.2012, č.j. 4926/12-1300-401781 (dále jen „první napadené rozhodnutí“) a č.j. 4927/12-1300-401781 (dále jen druhé napadené rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Sokolově (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 24.10.2011 o výsledku přezkumného řízení za zdaňovací období daně z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2006, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 2.7.2012 č.j. 4602/12-1200-400604, kterým byl změněn dodatečný platební výměr prvoinstančního orgánu

ze dne 27.7.2010, jímž byla dodatečně zrušena daňová ztráta a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

II. Žaloby.

Žalobce odůvodnil žaloby proti prvnímu a druhému napadenému rozhodnutí třemi žalobními body.

V prvním žalobním bodu uvozeném slovy „*Nesprávné posouzení nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období*“ žalobce namítal, že nezákonnost a protiústavnost napadených rozhodnutí spatřuje především v tom, že žalovaný (a rovněž prvoinstanční orgán) posoudili nárok žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období v rozporu s relevantními ustanoveními a principy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zejména s ustanovením § 36 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zásadou daňové neutrality a zásadou zákonnosti, a ustálenou rozhodovací praxí Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky tzv. daňových řetězců. Správní orgány odmítly žalobcův nárok na odpočet DPH uznat z důvodu, že žalobce údajně porušil § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť daňové doklady údajně neobsahovaly všechny náležitosti stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, a to základ daně ve smyslu § 28 odst. 2 písm. j) téhož zákona, neboť tento byl údajně stanoven v rozporu s § 36 odst. 1 téhož zákona, když žalobce údajně neprokázal přijetí zdanitelných plnění v částkách uvedených na daňových dokladech a navíc tato zdanitelná plnění měla být údajně uskutečněna v rámci podvodného daňového řetězce. Žalobce konstatoval, že v daném případě řádně tvrdil a náležitě prokázal uskutečnění, resp. poskytnutí a přijetí zdanitelných plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property, a to za cenu uvedenou v daňových dokladech, ve vztahu ke kterým žalobce řádně a včas uplatnil nárok na odpočet DPH. Naopak správní orgány žádným způsobem neprokázaly, že by žalobce byl součástí jimi tvrzeného podvodného daňového řetězce, resp. že by žalobce o tomto údajném daňovém řetězci věděl či mohl vědět, když tato svá tvrzení a rovněž své údajné důvodné pochybnosti o uskutečnění, resp. poskytnutí a přijetí zdanitelných plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property založili výhradně na svých domněnkách, úvahách a spekulacích. Podle ustanovení § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že „základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе (v daném případě BP Property) za uskutečněné zdanitelné plnění (v daném případě zajištění odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy společností BP Property) od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno (v daném případě od žalobce). Žalobce uvedl, že v této souvislosti zdůrazňuje, že zákon o dani z přidané hodnoty (ani jiný právní předpis) obecně neopravňuje správce daně k tomu, aby posuzoval základ daně, resp. částku, která byla příslušnými daňovými subjekty (v daném případě žalobcem a BP Property) sjednána za poskytnuté, resp. přijaté zdanitelné plnění. Hodnota plnění (jakkoliv zjištěitelná) je irrelevantní jak pro stanovení základu daně a povinnosti k DPH poskytovatele plnění, tak následně pro příjemce zdanitelného plnění při uplatnění nároku na odpočet DPH, pokud splňuje zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Jinými slovy, správce daně není oprávněn posuzovat „ekonomickou stránku“ základu daně, resp. nároku na odpočet DPH. V tomto ohledu proto třeba odmítnout závěr žalovaného, že žalobce se při zabezpečení vysílání reklamních spotů v televizním vysílání nechoval běžným a ani

ekonomicky přijatelným způsobem, když akceptoval několikanásobně dražší nabídku BP Property, a že se nechoval v žádném případě jako podnikatel, jehož cílem je dosažení co nejvyššího zisku. Jakkoli je „ekonomická stránka“ žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH irelevantní pro jeho posouzení, resp. (ne)uznání, žalobce poukazuje na skutečnost, že záměr žalobce podpořit reklamními spoty prodej svého zboží a svou podnikatelskou činnost jako takovou se v daném případě podařilo beze zbytku realizovat, což žalobce doložil růstem tržeb v r. 2007, 2008 a 2009, a to přesto, že roky 2008 a 2009 byly poznamenány hospodářskou krizí v ČR i v zahraničí. Zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů na příslušných televizních kanálech v dohodnutém množství a čase byla BP Property skutečně poskytnuta a žalobce tato zdanitelná plnění skutečně přijal a za tyto BP Property řádně a včas zaplatil cenu vyúčtovanou BP Property v daňových dokladech (včetně DPH), přičemž takto poskytnutá zdanitelná plnění žalobce použil výlučně v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ke stejnému závěru dospěl rovněž prvoinstanční orgán v rámci 19 měsíců probíhajícího v řízení, na základě kterého vydal platební výměry, jimiž vyměřil žalobci nadměrný odpočet DPH ve stejné výši, jakou žalobce uvedl ve svých řádných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Ostatně skutečnost, že reklamní spoty byly skutečně odvysílány a že žalobce za zajištění odvysílání reklamních spotů BP Property zaplatil v napadených rozhodnutích výslovně potvrzuje samotný žalovaný. Uvedené skutečnosti byly v řízení před finančními orgány náležitě prokázány, zcela v souladu s relevantní judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zabývající se problematikou dokazování v daňovém řízení, a to rámcovou smlouvou specifikující žalobcem a BP Property dohodnutá zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání Reklamních spotů; daňovými doklady, prostřednictvím kterých BP Property vyúčtovala žalobci jí poskytnutá zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů, a to za žalobcem a BP Property dohodnutou cenu, ve vztahu ke které žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH; potvrzením BP Property o odvysílání reklamních spotů, včetně příslušných vysílacích (mediálních) plánů specifikujících televizní kanál, datum a čas vysílání reklamních spotů; odpovědi Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20.4.2009 na dožádání Finančního úřadu o provedení šetření za účelem zjištění, zda BP Property vystavila daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; odpovědi žalobce ze dne 19.10.2007 na výzvy prvoinstančního orgánu ze dne 19.9.2007, č.j. 101572/07/155970/2678 a č.j. 102080/07/155970/2678, týkající se uskutečnění zdanitelných plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property, včetně předání podkladů pro odvysílání reklamních spotů žalobcem společnosti BP Property a kontroly odvysílání reklamních spotů pracovníky žalobce; výpovědi P.Č., někdejšího jednatele BP Property, ze dne 3.2.2011, který v rámci výsledku provedeném Finančním úřadem pro Prahu 7 na dožádání prvoinstančního orgánu vypověděl, jak v napadených rozhodnutích výslovně uvádí žalovaný, že podepsal rámcovou smlouvu, že vystavil a podepsal daňové doklady, že jednal se žalobcem ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, že žalobci předal mediální (vysílací) plány týkající se reklamních spotů, a že BP Property zajistila odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; výpovědi Ing. J.S., který byl žalobcem pověřen jednáním s BP Property ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, ze dne 31.3.2011; výpovědi M.B., jednatele žalobce, který mj. uvedl, že z jeho pohledu zajistila BP Property vše, aby reklamní spoty byly skutečně odvysílány; CD s digitálním záznamem reklamního spotu, ze kterého je zřejmý jeho obsah; smlouvou o užití a šíření uměleckého díla uzavřenou dne 2.8.2006 mezi žalobcem a P.Š. týkající se použití hudby pro účely výroby a odvysílání reklamních spotů; a výpovědi P.Š. ze

dne 25.5.2011 týkající se smlouvy o užití a šíření uměleckého díla uzavřené dne 2.8.2006 mezi žalobcem a P.Š., daňovým dokladem společnosti ALL IN AGENCY, spol. s r.o., ev. č. 50060767 ze dne 10.8.2006 ve vztahu k prepisu reklamního spotu a jeho uložení na nosič vhodný pro televizní vysílání. Žalobce dále uvedl, že nebyl účastníkem tvrzeného daňového řetězce ani o něm nevěděl a nemohl vědět. Správní orgány tvrdí, že předmětná zdanitelná plnění v podobě zajištění odvysílání reklamní spotů byla údajně uskutečněna, resp. poskytnuta a přijata v rámci podvodného daňového řetězce, ve kterém mělo údajně docházet k přefakturaci reklamních služeb v nezměněné podobě v rámci 5-ti subjektů, jmenovitě subjektů v pořadí: společnost ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o., pan B.V. (původně označený jako daňový subjekt XX), společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o. (původně označená jako daňový subjekt YY), společnost BP Property, a žalobce, kdy u třetího subjektu (tj. u společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., resp. daňového subjektu YY) mělo údajně dojít k nepřiměřenému navýšení ceny reklamních služeb („údajný daňový řetězec“). Žalovaný ve vztahu k údajnému daňovému řetězci dospěl k závěru, že žalobce si nestandardnosti posuzované transakce musel být vědom a že rámcová smlouva byla uzavřena ne s deklarovaným cílem - zabezpečit odvysílání reklamních spotů, ale s cílem zapojení se do řetězce dodávek, jejichž účelem je navyšování ceny fakturovaných služeb s cílem čerpat nadměrné odpočty DPH, přičemž k tomu závěru dospěl na základě následujících skutečností: (i) žalobce měl možnost obrátit se v dané věci přímo na společnost ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o., která byla v roce 2006 výhradním dodavatelem reklamního prostoru v České televizi, o jejíž existenci měl žalobce od počátku obchodního vztahu s BP Property povědomí; (ii) žalobce se podílel na výrobě reklamního spotu za účelem ušetření nákladů na výrobu reklamního spotu; (iii) žalobce při realizaci reklamního spotu bral v úvahu technické parametry na reklamní spoty požadované společností ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o.; a (iv) žalobce neprokázal, jakým způsobem byla BP Property předána, resp. doručena kopie reklamního spotu na nosiči vhodném pro televizní vysílání. Žalovaný dále uvedl, že rozhodnutí Soudního dvora týkající se problematiky daňových řetězců, na která se žalobce v předmětné věci odvolává (viz níže), lze aplikovat pouze v případě, že je prokázána skutečnost, že daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, že je součástí řetězce dodávek, v němž bylo předechozí plnění zasaženo podvodem, resp. v případě, že daňový subjekt nemohl ani při rozumné míře obezřetnosti existenci podvodného jednání odhalit (rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 122/2008-62). S ohledem na uvedené proto žalovaný odmítl akceptovat tvrzení žalobce, že nevěděl o žádném daňovém řetězci a nikdy nebyl jeho účastníkem. Uvedené zcela nesprávné a spekulativní závěry žalovaného, která žalovaný v předmětné věci neprokázal, žalobce zásadně odmítá, neboť žalobce nikdy nebyl účastníkem žádného daňového řetězce, včetně údajného daňového řetězce, a o žádném daňovém řetězci, včetně údajného daňového řetězce, nevěděl a neví a při rozumné míře obezřetnosti ani nemohl vědět. Žalobce konstatoval, že předně poukazuje na ustálenou rozhodovací praxi Soudního dvora, Nejvyššího správního soudu a správních soudů týkající se tzv. daňových řetězců. V rozhodnutí Soudního dvora ve věci Optigen, ve kterém se soud zabýval problematikou daňových řetězců ve světle čl. 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10.4.1995 (dále jen „šestá směrnice“), uvedl soud mj. následující: *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama*

posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“ Na uvedené rozhodnutí ve věci Optigen a závěry v něm obsažené se soud následně výslovně odvolal ve svém rozhodnutí ve věci Kittel, a mj. uvedl následující: „*Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s.I-1361, bod 24, a ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s.I-3123, bod 70). Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní podklady, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani za odpočet DPH odvedené na vstupu (viz v tomto smyslu usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s.I- 1991, bod 26). Podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá z článků 2 první a šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující jednotlivé nákladové prvky (viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s.I-4177, bod 29; ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s.I-14393, bod 37, a výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 54). V tomto kontextu, jak připomněl předkládající soud, z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání. Vzhledem k výše uvedenému se jeví, 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 (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. května 2006, Vederation of Technological Industries, C-384/04, Sb. rozhl. s.I-4191, bod 33). Z toho vyplývá, že pokud je dodání uskutečněno osobou povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji, podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, a „hospodářská činnost“, nejsou splněna v případě daňového podvodu spáchaného samotnou osobou povinnou k dani (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s.I-1609, bod 59). [zvýrazněno žalobcem-pozn. žalobce].“ Na citovaná rozhodnutí a právní závěry Soudního dvora se ve své rozhodovací praxi opakovaně výslovně odvolal Nejvyšší správní soud a rovněž správní soudy ČR. V tomto ohledu žalobce poukazuje např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142, ve kterém soud uvedl: „[SD EU ve věci Optigen] vyslovil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ Dále žalobce poukazuje na rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 29.6.2011, č.j. 9 Ca 27/2008 - 57, ve kterém soud mimo jiné uvedl, že žalobci je nutno přisvědčit v tom, že rozhodování na úrovni ESD [ve věci Optigen a Kittel]*

má nepochybně význam i pro posuzovaný daňový případ, neboť národní úprava DPH obsažená v [zákoně o dani z přidané hodnoty] vychází z úpravy této daně provedené [šestou směrnicí], jak dovodil [NSS] v rozsudku ze dne 29.9.2005 č.j. 2 Afs 92/2005 – 45, následně dospěl k závěru, že „...[když] ...na základě dokazování provedeného v daňovém řízení vyšlo najevo podvodné jednání neznámých osob a provázanost a řetězení postupných hospodářských transakcí, [příslušný správce daně a příslušné finanční ředitelství] postupovali v rozporu s žalobcem namítanou a pro daný případ relevantní judikaturou českých soudů a Soudního dvora, a rozhodnutí příslušného finančního ředitelství pro nezákonnost bez dalšího zrušil. Žalobce dále namítal, že žalovaný neprokázal ani účast žalobce v údajném daňovém řetězci ani to, že by žalobce o tomto údajném daňovém řetězci věděl či mohl vědět. Žalobce konstatoval, že předně odmítá tvrzení žalovaného, že citovaná rozhodnutí a závěry Soudního dvora lze aplikovat pouze v případě, že by byla prokázána skutečnost, že žalobce nebyl účastníkem údajného daňového řetězce, resp. že o tomto údajném daňovém řetězci nevěděl a nemohl vědět, neboť z povahy věci je vyloučeno prokazovat negativní skutečnosti, tj. v daném případě „neúčast, nevědění a nemožnost vědět“. Žalobce zdůraznil, že pokud žalovaný (a prvoinstanční orgán) v předmětné věci tvrdí, že žalobce byl účastníkem údajného daňového řetězce, resp. že o něm věděl a mohl vědět, je na žalovaném, aby toto své tvrzení dokázal, což však neučinil, když nepředložil žádný důkaz, který by toto tvrzení prokazoval. Takovými důkazy rozhodně nejsou žalovaným uváděné skutečnosti, na základě kterých byla údajně prokázána existence pochybností žalovaného o nestandardnosti předmětné transakce, a ze kterých žalovaný dovozuje, že žalobce si údajně musel být vědom nestandardnosti posuzované transakce a rámcové smlouvy, avšak nikoli to, že žalobce byl účastníkem údajného daňového řetězce, resp. že o něm věděl či mohl vědět. Navíc, posuzuje-li žalovaný (a rovněž prvoinstanční orgán) v předmětné věci „transakce“ předcházející „transakcím“ mezi žalobcem a BP Property, tj. „transakce“ mezi jinými subjekty údajného daňového řetězce, činí tak ve zjevném rozporu s ustálenou rozhodovací praxí. S ohledem na výše uvedené skutečnosti ohledně předmětného základu daně a neúčast a absenci povědomí či možného povědomí žalobce o údajném daňovém řetězci, včetně ustálené rozhodovací praxe týkající se problematiky daňových řetězců, je třeba dospět k jednoznačnému závěru, a to že žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období je zcela oprávněný (což ostatně potvrdil i prvoinstanční orgán vydáním platebních výměrů v návaznosti na vytýkácí řízení), a naopak že závěr žalovaného (a rovněž prvoinstančního orgánu) o tom, že v předmětné věci nejsou splněny podmínky pro uznání nároku žalobce na tento odpočet DPH, je zcela nesprávný, když tento je v rozporu s relevantními ustanoveními a zásadami zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu a rovněž ustálenou rozhodovací praxí týkající se problematiky daňových řetězců. V důsledku tohoto nesprávného závěru byla navíc porušena shora zmiňovaná ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva žalobce a ústavně zakotvené zásady. Z těchto důvodů je proto třeba správní rozhodnutí pro jejich nezákonnost a protiústavnost bez dalšího zrušit.

Ve druhém žalobním bodu uvozeném slovy „*Nezákonné rozšíření důkazního břemene žalobce*“ žalobce namítal, že nezákonnost a protiústavnost správních rozhodnutí spatřuje dále v tom, že správní orgány nepřipustně rozšířily důkazní břemeno žalobce, a to zejména v rozporu s § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, § 93 odst. 3 a 4 daňového řádu, zásadou zákonnosti, zásadou přiměřenosti, a zásadou hospodárnosti a efektivnosti daňového řízení, a v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky dokazování v daňovém řízení, čímž překročily meze správního uvážení a

příslušná zákonná ustanovení zneužily k tíži a újmě žalobce. K problematice dokazování v daňovém řízení se ve své rozhodovací praxi opakovaně vyjádřili Ústavní soud a Nejvyšší správní soud. V této souvislosti žalobce poukázal např. na náleze Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, na který se soud opakovaně odvolal ve svých pozdějších rozhodnutích, a ve kterém uvedl mj. následující: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stihá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*“ Dále žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2005 č.j. 7 As 39/2003-55, na které se výslovně odvolává rovněž žalovaný a plně se ztotožňuje s jeho závěry, ve kterém soud uvedl mj. následující: „*Prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno.*“ Dále žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, ve kterém se soud podrobně zabýval smyslem a účelem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, a ve kterém k důkaznímu břemeni správce daně mj. uvedl: „*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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“ Konečně žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, 5 Afs 129/2006-142, ve kterém soud, s odvoláním na své předchozí rozhodnutí ze dne 25.3.2005, č.j. 5 Afs 131/2004-90, uvedl následující: „*důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stihá zcela jiný subjekt. Nelze se proto ztotožnit se závěry žalovaného, jakož i krajského soudu, v tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, přitom takový závěr je dovozován z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral.*“ Žalobce dále uvedl, že žalovaný tvrdí, že žalobce údajně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období ve výši uvedené v řádných daňových přiznáních žalobce a platebních výměrech, když údajně neprokázal, že od společnosti BP Property přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů v částce uvedené v daňových dokladech. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že žalobcem předložené listinné důkazy údajně neposkytují konkrétní informace o tom, jaké služby byly BP Property poskytnuty, jak se BP Property přičinila o to, aby reklamní spoty byly odvysílány, kdy a jaké konkrétní služby byly BP Property realizovány a jakým způsobem bylo plnění rámcové smlouvy žalobcem převzato, resp. kontrolováno. K uvedeným tvrzením žalovaného žalobce opětovně uvádí a zdůrazňuje, že je i nadále přesvědčen o tom, že prostřednictvím důkazů v předmětné věci náležitě prokázal (a tudíž unesl své důkazní

břemeno), že předmětná zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property byla skutečně poskytnuta, přijata a použita výlučně v rámci ekonomické činnosti žalobce, přičemž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období na základě daňových dokladů, které mají veškeré zákonem stanovené náležitosti (včetně stanovení základu daně v souladu s § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Jak již bylo uvedeno, uskutečnění předmětných zdanitelných plnění řádně ověřil v 19 měsíců trvajícím vytykáčím řízení i prvoinstanční orgán, který na základě výsledků vytykáčeho řízení vyměřil žalobci platebními výměry nadměrný odpočet DPH ve stejné výši, jakou žalobce uvedl ve svých řádných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že žalobcem předložené listinné důkazy neprokazují, jakým způsobem bylo plnění rámcové smlouvy převzato a kontrolováno, žalobce uvádí, že zejména z potvrzení BP Property o odvysílání reklamních spotů, z odpovědi žalobce ze dne 19.10.2007 na výzvu prvoinstančního orgánu, výpovědi P.Č., Ing. J.S., M.B., jakož i z informací Policie ČR, je zřejmé, že předmětná zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání Reklamních spotů byla „převzata“ okamžikem odvysílání reklamních spotů, a že jejich odvysílání kontrolovali zaměstnanci žalobce, a to pánové J.S. a M.B. Ostatně jak již bylo uvedeno, skutečnost, že reklamní spoty byly skutečně odvysílány a že žalobce za zajištění odvysílání reklamních spotů BP Property zaplatil, v rozhodnutích výslovně potvrdil samotný žalovaný. Pokud jde o požadavek žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, na prokázání, jakým konkrétním způsobem BP Property splnila svůj smluvní závazek zajistit odvysílání reklamních spotů, žalobce má za to, že tento požadavek je nepřijatelným rozšiřováním důkazního břemene žalobce, neboť pro posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období je podstatné to, že BP Property tento svůj závazek vůči žalobci řádně splnila (když reklamní spoty byly odvysílány v souladu s rámcovou smlouvou) a náležitě vyúčtovala (mj. prostřednictvím daňových dokladů), a nikoli to, jakým způsobem splnění tohoto závazku docílila. S ohledem na uvedené je žalobce i nadále přesvědčen, že v předmětné věci je skutečný stav věci plně v souladu se stavem formálně právním (viz výše rozhodnutí NSS ze dne 30.6.2005, č.j. 7 As 39/2003-55). Údajné závažné a důvodné pochybnosti žalovaného o tom, že zdanitelná plnění spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property se uskutečnila tak, jak je zachyceno v účetnictví žalobce, resp. v daňových dokladech, na základě kterých dospěl žalovaný k závěru o údajné nevěrohodnosti, neprůkaznosti a nedostatečnosti účetnictví žalobce k prokázání oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, byly podle žalovaného vyvolány následujícími skutečnostmi: společnost BP Property je dle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 5 nekontaktní; k tomu žalobce uvádí, že žalovaný měl k dispozici výpověď P.Č., jednatele BP Property v rozhodném období, který mimo jiné uvedl, že podepsal rámcovou smlouvu, vystavil a podepsal daňové doklady, jednal se žalobcem ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, předal žalobci mediální (vysílací) plány týkající se reklamních spotů a že BP Property zajistila odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; z „notýsku“ zajištěném Policí ČR při domovní prohlídce v kanceláři paní D.T., účetní BP Property, je údajně zřejmé, že se peníze [uhrazené za zajištění odvysílání televizní reklamy] vracely zpět do firem, které tuto reklamu platily, což podle žalovaného zakládá pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně částku deklarovanou daňovými doklady za zabezpečení odvysílání reklamních spotů vynaložil; k tomu žalobce uvádí, že samotný žalovaný ve vztahu k jím zmiňovanému „notýsku“ uvádí, že v něm nejsou uvedeny žádné informace týkající se konkrétně žalobce, a dále že prvoinstanční orgán uvedl, že v předmětném notýsku nejsou důkazy týkající se konkrétně žalobce, neboť notýsek

zaznamenával údaje z pozdějšího období, a tudíž „notýsek“, resp. informace v něm obsažené nemají pro posouzení předmětné věci žádnou vypovídací hodnotu; sdělení společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o., že ohledně odvysílání reklamních spotů spolupracovala nikoli s BP Property ale s B.V.; k tomu žalobce uvádí, že samotný žalovaný uvádí, že v údajném daňovém řetězci byla společnost ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. prvním článkem údajného daňového řetězce, když mezi ní a společností BP Property (údajně čtvrtý článek údajného daňového řetězce) měl být ještě B.V. (údajně druhý článek údajného daňového řetězce) a společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o. (údajně třetí článek údajného daňového řetězce); výše uvedené sdělení společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. tudíž není ničím překvapivé, když toto odpovídá tvrzením samotného žalovaného ohledně údajného daňového řetězce; dle zjištění Policie ČR je žalobce údajně na konci Policií ČR zjištěného daňového řetězce, všechny faktury vystavené BP Property na firmy na konci Policí ČR zjištěných daňových řetězců byly za odvysílání televizní reklamy na televizních kanálech ČT4 SPORT a SPEKTRUM a všechny reklamy byly skutečně odvysílány s tím, že odvysílání u společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. zprostředkoval B.V.; k tomu žalobce uvádí, že ani ze zjištění Policie ČR nevyplývá, že by žalobce věděl či mohl vědět o tom, že měl být údajně součástí údajného daňového řetězce; zjištění Policie ČR potvrzují, že reklamní spoty byly skutečně odvysílány; skutečnost, že odvysílání televizní reklamy zprostředkoval u společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. B.V. potvrzuje tvrzení samotného žalovaného, že se společností ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. (údajně prvním článkem údajného daňového řetězce) jednal B.V. (údajně druhý článek údajného daňového řetězce) a nikoli BP Property (údajně čtvrtý článek údajného daňového řetězce); osoba zplnomocněná k vyzvedávání finančních prostředků z účtu společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. vypověděla, že neví, kdo tuto společnost založil a za jakým účelem, a že účetnictví této společnosti zajišťoval pan B.; k tomu žalobce uvádí, že tyto skutečnosti jsou pro posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období irelevantní; B.V. vypověděl, že poskytoval své služby společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., přičemž komunikoval s paní D.T., že si není jist tím, že zná zástupce společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., že nezná P.Č., někdejšího jednatele BP Property, ani společnost BP Property, byť připustil, že dělal nějakou reklamní nabídku, kterou mohla dále prezentovat společnost BP Property; k tomu žalobce uvádí, že tyto skutečnosti jsou pro posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období irelevantní; a statutární zástupce společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. je osobou duševně chorou; k tomu žalobce uvádí, že odvysílání reklamních spotů zajišťovala pro žalobce na základě rámcové smlouvy společnost BP Property a nikoli společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o., a tudíž je duševní stav jednatele společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. pro posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období irelevantní. Žalobce konstatoval, že k uvedeným úvahám, domněnkám a spekulativním závěrům žalovaného, které se v zásadě týkají zcela jiných daňových subjektů než žalobce, uvádí, že žalovaný může mít zcela jistě pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období (stejně jako může mít kdokoli pochybnosti o jakékoli jiné skutečnosti), avšak výše uvedené úvahy, domněnky a spekulativní závěry žalovaného nelze v žádném případě považovat ve vztahu k předmětnému nároku žalobce za pochybnosti (slovy NSS) natolik vážné a důvodné, že by činily účetnictví žalobce nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, resp. neodpovídajícím skutečnosti. Jinými slovy, žalovaný neunesl své důkazní břemeno prokázat existenci „vážných a důvodných pochybností“ o souladu účetnictví žalobce se skutečným stavem věci. Tvrdí-li žalovaný, že žalobce údajně neunesl důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti

žalovaného o oprávněnosti předmětného nároku žalobce na odpočet DPH, ačkoli sám žalovaný neunesl důkazní břemeno tyto své pochybnosti náležitě prokázat, když tyto pochybnosti založené na shora uvedených úvahách, domněnkách a spekulativních zjištěních nelze označit za „závažné a důvodné“, žalovaný rozšiřuje důkazní břemeno na žalobce způsobem, který zákon, resp. rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení, nepřipouští. Žalobce v této souvislosti navíc uvádí, že uvedené skutečnosti ohledně subjektů, které se údajně měly účastnit údajného daňového řetězce, žalobce v předmětné věci nikdy netvrdil, natož aby je prokazoval, když navíc z těchto skutečností ani není zřejmé, jak se tyto týkají skutečností tvrzených žalobcem v jeho řádných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období (viz výše nálezy ÚS ČR ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). V této souvislosti dále žalobce opětovně uvádí a zdůrazňuje, že žalovaný rovněž neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že žalobce se údajně měl účastnit údajného daňového řetězce, o kterém měl žalobce údajně vědět, resp. mohl vědět. S ohledem na výše uvedené skutečnosti ohledně procesu dokazování v předmětné věci je zřejmé, že žalovaný, jakož i prvoinstanční orgán, v předmětné věci překročili meze správního uvážení a příslušná zákonná ustanovení zneužili k tíži a újmě žalobce, když v rozporu se shora citovanými ustanoveními a zásadami zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu a ustálenou judikaturou týkající se problematiky dokazování v daňovém řízení nepřipustně rozšířili důkazní břemeno žalobce, když naopak samy své důkazní břemeno neunesli. V důsledku tohoto postupu byla navíc porušena shora zmiňovaná ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva žalobce a ústavně zakotvené zásady. Rovněž z těchto důvodů je třeba správní rozhodnutí pro jejich nezákonnost a protiústavnost bez dalšího zrušit.

Ve třetím žalobním bodu uvozeném slovy „*Rozhodnutí FŘ aprobují nezákonný a protiústavní postup Finančního úřadu v přezkumném řízení*“ žalobce namítal, že nezákonnost napadených rozhodnutí spatřuje rovněž v tom, že těmito rozhodnutími žalovaný potvrdil prvoinstanční rozhodnutí, jejichž vydání předcházelo postup finančního úřadu v přezkumném řízení v rozporu s ustanovením § 123 odst. 5 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen zahájené přezkumné řízení zastavit, pokud zjistí, že v jím posuzované věci nebyly naplněny podmínky dle § 121 odst. 1 daňového řádu pro přezkoumání původního rozhodnutí. V rámci předmětného přezkumného řízení byly finančnímu úřadu známy skutečnosti a měl k dispozici důkazy svědčící o tom, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období je oprávněný, a tudíž že v předmětné věci nebyly splněny podmínky pro přezkoumání platebních výměrů podle § 121 odst. 1 daňového řádu (ani dle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Namísto toho, aby finanční úřad v souladu s ustanovením § 123 odst. 5 daňového řádu přezkumné řízení zastavil, v přezkumném řízení pokračoval a vydal rozhodnutí, kterými přezkoumávané platební výměry změnil, přičemž tato svá rozhodnutí založil nikoli na jemu známých skutečnostech a důkazech svědčících o oprávněnosti předmětného nároku žalobce na odpočet DPH, ale svých domněnkách, úvahách, náznacích, indiciích a spekulativních zjištěních. Tímto svým postupem finanční úřad porušil nejen ustanovení § 123 odst. 5 daňového řádu a zásadu zákonnosti ve smyslu § 5 odst. 1 téhož zákona, ale rovněž ústavně zakotvený princip uplatňování státní moci v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Skutečnost, že žalovaný tento nezákonný a protiústavní postup aproboval, představuje dalším důvod pro zrušení správních rozhodnutí pro jejich nezákonnost a protiústavnost.

Žalobce odůvodnil žalobu proti třetímu napadenému rozhodnutí dvěma žalobními body.

V prvním žalobním bodu uvozeném slovy „*Nesprávné posouzení nároku žalobce uplatnit výdaj za zajištění televizního reklamního vysílání v základu daně z příjmů za předmětné zdaňovací období*“ žalobce namítal, že nezákonnost a protiústavnost správních rozhodnutí v části týkající se částky 5.138.800 Kč spatřuje především v tom, že žalovaný (a rovněž prvoinstanční orgán) posoudili žalobcův výdaj (náklad) ve výši 5.138.800 Kč na zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property v rozporu s relevantními ustanoveními a principy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a daňového řádu, zejména s ustanovením § 23 odst. 1, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zásadou zákonnosti ve smyslu § 5 odst. 1 daňového řádu, když dospěli k závěru, že uvedenou částku nelze považovat za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, neboť žalobce v předmětné věci údajně neprokázal, že odvysílání těchto reklamních spotů zajistila BP Property, že BP Property toto odvysílání zprostředkovala, resp. neprokázal, jaké zásluhy měla BP Property na odvysílání reklamních spotů a že to byla právě BP Property, které pro žalobce odvysílání reklamních spotů zajistila. Uvedené zjevně nesprávné závěry správních orgánů žalobce i nadále zásadně odmítá, a to z následujících důvodů. Částka 5.138.800 Kč představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce je i nadále přesvědčen, že v předmětné věci řádně tvrdil a prokázal, že částka 5.138.800 Kč představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když řádně tvrdil a prokázal, že BP Property zajistila, resp. zprostředkovala odvysílání reklamních spotů v souladu s rámcovou smlouvou, že za zajištění, resp. zprostředkování odvysílání reklamních spotů BP Property řádně vyúčtovala žalobci dohodnutou částku 5.138.800 Kč (bez DPH), že žalobce tuto částku společnosti BP Property řádně uhradil a záúčtoval ve svém účetnictví a správně zohlednil při vyčíslení daně z příjmů za předmětné zdaňovací období. Ostatně skutečnost, že reklamní spoty byly odvysílány v dohodnutém čase a množství, a že žalobce za zajištění odvysílání reklamních spotů společnosti BP Property zaplatil, v napadeném rozhodnutí výslovně potvrzuje samotný žalovaný. Žalobce tak v souladu s podmínkami daňové uznatelnosti výdajů podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a výslovně specifikovaných žalovaným prokázal předloženými doklady a dalšími důkazy, že výdaje v celkové výši 5.138.800 Kč představují skutečně vynaložené výdaje, přičemž je nepochybné, na co konkrétně je žalobce v roce 2006 vynaložil, že mu příslušné plnění bylo v roce 2006 poskytnuto, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v roce 2006, resp. zdanitelných příjmů v následujících obdobích a nejedná se přitom o výdaje, které by byly již v předchozích obdobích uplatněny ani o výdaje neuznané podle § 25 zákona o daních z příjmů. Naopak správní orgány žádným způsobem neprokázaly existenci údajně závažných a důvodných pochybností o tom, že žalobcem deklarované plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce tvrdí, a že v souvislosti s tímto plněním uplatněný výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, když tyto své pochybnosti založili výhradně na svých domněnkách, úvahách a spekulacích. Tvrzení žalobce byla v řízení před finančními orgány náležitě prokázána, zcela v souladu s relevantní judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zabývající se problematikou dokazování v daňovém řízení, a to: rámcovou smlouvou obsahující závazek BP Property zajistit odvysílání reklamních spotů v dohodnutém čase a množství a závazek žalobce zaplatit za tuto službu BP

Property dohodnutou odměnu, a to celkem 5.138.800 Kč (bez DPH); daňovými doklady, prostřednictvím kterých BP Property vyúčtovala žalobci zajištění odvysílání reklamních spotů v souladu s rámcovou smlouvou; výpisy z bankovního účtu žalobce ohledně uhrazení částky v celkové výši 5.138.800 Kč (bez DPH) společnosti BP Property; potvrzením BP Property o odvysílání reklamních spotů, včetně příslušných vysílacích (mediálních) plánů specifikujících televizní kanál, datum a čas vysílání reklamních spotů; odpovědi Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20.4.2009 na dožádání prvoinstančního orgánu o provedení šetření za účelem zjištění, zda BP Property vystavila daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; výpovědi P.Č., někdejšího jednatele BP Property, ze dne 3.2.2011, který v rámci výsledku provedeném Finančním úřadem pro Prahu 7 na dožádání prvoinstančního orgánu vypověděl, jak v napadeném rozhodnutí výslovně uvádí žalovaný, že podepsal rámcovou smlouvu, že vystavil a podepsal daňové doklady, že jednal se žalobcem ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, že žalobci předal mediální (vysílací) plány týkající se reklamních spotů, a že BP Property zajistila odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; výpovědi ing. J.S., který byl žalobcem pověřen jednáním s BP Property ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, ze dne 31.3.2011; výpovědi M.B., jednatele žalobce, který mj. uvedl, že z jeho pohledu zajistila BP Property vše, aby Reklamní spoty byly skutečně odvysílány; CD s digitálním záznamem Reklamního spotu, ze kterého je zřejmý jeho obsah; smlouvou o užití a šíření uměleckého díla uzavřenou dne 2.8.2006 mezi žalobcem a P.Š. týkající se použití hudby pro účely výroby a odvysílání reklamních spotů; a výpovědi P.Š. ze dne 25.5.2011 týkající se smlouvy o užití a šíření uměleckého díla uzavřené dne 2.8.2006 mezi žalobcem a P.Š. daňovým dokladem společnosti ALL IN AGENCY, spol. s r.o., ev. č. 50060767 ze dne 10.8.2006 ve vztahu k přepisu reklamního spotu a jeho uložení na nosič vhodný pro televizní vysílání. Žalobce dále konstatoval, že zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů (ani jiný právní předpis) obecně neopравňuje žalovaného (ani prvoinstanční orgán) k tomu, aby žalobcem uplatněný výdaj (náklad) ve výši 5.138.800 Kč na zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property dle rámcové smlouvy posuzoval s ohledem na ekonomické úvahy a motivy žalobce, které jej vedly k vynaložení tohoto výdaje (nákladu). V tomto ohledu je proto třeba odmítnout zejména následující závěry žalovaného týkající se „ekonomické stránky“ předmětného výdaje (nákladu): (i) žalovaný se nechoval běžným a ani ekonomicky přijatelným způsobem, když akceptoval několikanásobně dražší nabídku BP Property, neboť je obecně známým pravidlem podnikání, že reklamní činnost je realizována za účelem podpory prodeje výsledků konkrétní podnikatelské činnosti podnikatele, a to za podmínek pro podnikatelský subjekt co nejefektivnějších, jinak nemá reklamní činnost a náklady na ni vynaložené opodstatnění, a to jakž hlediska podnikání, tak i z hlediska dosažení zdanitelných příjmů pro účely daně z příjmu; a (ii) žalobce se nechoval v žádném případě jako podnikatel, jehož cílem je dosažení co nejvyššího zisku při co nejnižších nákladech. Jak již bylo uvedeno výše, ekonomické úvahy a motivy, pro které se žalobce rozhodl podpořit a udržet své podnikatelské aktivity prostřednictvím televizní reklamní kampaně a za tímto účelem vynaložit částku 5.138.800 Kč na zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property, jsou irrelevantní pro posouzení toho, zda předmětný výdaj (náklad) představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. V této souvislosti nicméně žalobce uvádí, že ekonomické a obchodní důvody pro televizní reklamní kampaň, které žalobce popsal a vysvětlil, se ukázaly jako správné a důvodné, což potvrzuje růst tržeb žalobce v letech 2007, 2008 a 2009, a to přesto, že roky 2008 a 2009 byly poznamenány hospodářskou krizí v ČR i v zahraničí. Jak již bylo uvedeno, k zahájení daňové kontroly přistoupil prvoinstanční orgán na

základě podnětu, resp. zjištění Policie ČR, že žalobce měl být údajně posledním (pátým) článkem údajného daňového řetězce, v rámci kterého mělo údajně docházet k neoprávněnému zaúčtování fiktivních faktur s úmyslem neoprávněného odpočtu DPH či krácení daně z příjmů a DPH „údajný daňový řetězec“. Jak je zřejmé ze správních rozhodnutí, těmito zjištěními Policie ČR byl při svém rozhodování v předmětné věci ovlivněn jak prvoinstanční orgán, tak žalovaný, kteří v této souvislosti zajistili provedení místních šetření u osob, které měly být součástí údajného daňového řetězce, a výslech či vyjádření těchto osob, případně osob podílejících se na aktivitách účastníků údajného daňového řetězce, včetně společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o. (ta měla být údajně prvním článkem údajného daňového řetězce), B.V. (ten měl být údajně druhým článkem Údajného daňového řetězce), V.K. (ten měl vyzvedávat finanční prostředky z bankovního účtu společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., která měla být údajně třetím článkem údajného daňového řetězce) a P.Č. (někdejšího jednatele BP Property, která měla být údajně čtvrtým článkem údajného daňového řetězce). Žalobce uvedl, že v této souvislosti předně zdůrazňuje, že nikdy nebyl účastníkem údajného daňového řetězce (ani žádného jiného daňového řetězce) ani o něm nevěděl a nemohl vědět. Dále poukazuje na ustálenou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky daňových řetězců, zejména na rozhodnutí ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142, ve kterém soud uvedl, s odvoláním na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Optigen, *„že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“*, s tím, že *„takový závěr platí nutně nejen pro účely daně z přidané hodnoty, ale musí být respektován v obecné rovině, tedy i pro účely posouzení uskutečnění daňového výdaje pro účely daně z příjmů“*. Z uvedeného je zřejmé, že posuzoval-li žalovaný a rovněž prvoinstanční orgán v předmětné věci „transakce“ předcházející „transakcím“ mezi žalobcem a BP Property, tj. „transakce“ mezi jinými subjekty údajného daňového řetězce, činili tak ve zjevném rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora týkající se problematiky daňových řetězců. Žalobce uzavřel, že s ohledem na uvedené skutečnosti ohledně žalobcova výdaje (nákladu) ve výši 5.138.800 Kč na zajištění odvysílání reklamních spotů v televizním vysílání společností BP Property je třeba dospět k jednoznačnému závěru, a to že tento výdaj (náklad) představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a naopak že závěr žalovaného (a rovněž prvoinstančního orgánu) že tomu tak není, když žalobce údajně neprokázal, že společnost BP Property zajistila odvysílání, resp. zprostředkovala odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy, je zcela nesprávný, když tento je v rozporu s relevantními ustanoveními a zásadami. V důsledku tohoto nesprávného závěru žalovaného (a rovněž prvoinstančního orgánu) byla navíc porušena shora zmiňovaná ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva žalobce a ústavně zakotvené zásady. Z těchto důvodů je proto třeba správní rozhodnutí hodnotit jako nezákonné a protiústavní.

Ve druhém žalobním bodu uvozeném slovy *„Nezákonné rozšíření důkazního břemene žalobce“* žalobce namítal, že nezákonnost a protiústavnost správních rozhodnutí spátruje dále v tom, že žalovaný i prvoinstanční orgán nepřipustně rozšířili důkazní břemeno žalobce, a to zejména v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, § 93 odst. 3 a 4 daňového řádu, zásadou zákonnosti, zásadou přiměřenosti, a zásadou hospodárnosti a efektivnosti daňového řízení, a v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu

týkající se problematiky dokazování v daňovém řízení, čímž překročili meze správního uvážení a příslušná zákonná ustanovení zneužili k tíži a újmě žalobce. K problematice dokazování v daňovém řízení se ve své rozhodovací praxi opakovaně vyjádřili Ústavní soud i Nejvyšší správní soud. V této souvislosti žalobce poukazuje např. na nález Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, na který se soud opakovaně odvolal ve svých pozdějších rozhodnutích, a ve kterém soud uvedl mj. následující: *„Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“* Dále žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2005, č.j. 7 As 39/2003-55, ve kterém soud uvedl mj. následující: *„Prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno.* Dále žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, ve kterém se soud podrobně zabýval smyslem a účelem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, a ve kterém k důkaznímu břemeni správce daně mj. uvedl: *„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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“* Konečně žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, 5 Afs 129/2006-142, ve kterém sou, s odvoláním na své předchozí rozhodnutí ze dne 25. 3. 2005, č.j. 5 Afs 131/2004-90, uvedl následující: *„důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Nelze se proto ztotožnit se závěry žalovaného, jakož i krajského soudu, v tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, přitom takový závěr je dovozován z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral.* Žalobce dále uvedl, že žalovaný tvrdí, že žalobce údajně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 92 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že výdaj (náklad) ve výši 5.138.800 Kč vynaložený žalobcem na zajištění odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť žalobce údajně v předmětné věci neprokázal, že odvysílání reklamních spotů zajistila, resp. zprostředkovala BP Property. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že žalobcem předložené listinné důkazy, a to rámcová smlouva, daňové doklady a potvrzení BP Property o odvysílání reklamních spotů, včetně příslušných vysílacích (mediálních), neposkytují konkrétní informace o tom, jaké služby byly BP Property poskytnuty, jak se BP Property přičinila o to, aby reklamní spoty byly odvysílány, kdy a jaké konkrétní služby byly BP Property realizovány a jakým způsobem bylo plnění rámcové smlouvy žalobcem převzato, resp. kontrolováno. Dále žalovaný uvedl, že pro uznání

předmětného výdaje jako daňové uznatelného výdaje musí žalobce prokázat, v čem spočívala zprostředkovatelská činnost BP Property, jaké úkony BP Property pro žalobce prováděla, a souvislost předmětných nákladů za zprostředkování reklamy v televizním vysílání s očekávanými příjmy žalobce. Žalobce konstatoval, že k uvedeným tvrzením opětovně uvádí a zdůrazňuje, že je i nadále přesvědčen o tom, že prostřednictvím důkazů v předmětné věci náležitě prokázal (a tudíž unesl své důkazní břemeno), že výdaj (náklad) ve výši 5.138.800 Kč vynaložený žalobcem na zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že žalobcem předložené listinné důkazy neprokazují, jakým způsobem bylo plnění rámcové smlouvy převzato a kontrolováno, žalobce uvádí, že zejména z potvrzení BP Property o odvysílání reklamních spotů, výpovědí P.Č., Ing. J.S., M.B., jakož i z informací Policie ČR, je zřejmé, že předmětné služby poskytnuté společností BP Property dle rámcové smlouvy byly poskytnuty, resp. „převzaty“ okamžikem odvysílání reklamních spotů, a že jejich odvysílání kontrolovali zaměstnanci žalobce, a to pánové J.S. a M.B. Ostatně jak již bylo uvedeno výše, skutečnost, že Reklamní spoty byly skutečně odvysílány a že žalobce za zajištění odvysílání Reklamních spotů BP Property zaplatil, v Rozhodnutí FŘ výslovně potvrdil samotný žalovaný. Pokud jde o požadavek žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, na prokázání, jakým konkrétním způsobem BP Property splnila svůj smluvní závazek zajistit odvysílání reklamních spotů, žalobce má za to, že tento je nepřipustným rozšiřováním důkazního břemene žalobce, neboť pro posouzení oprávněnosti uplatnění předmětného výdaje (nákladu) je podstatné to, že BP Property tento svůj závazek vůči žalobci řádně splnila (když reklamní spoty byly odvysílány v souladu s rámcovou smlouvou) a náležitě vyúčtovala (prostřednictvím daňovým dokladů), a nikoli to, jakým způsobem splnění tohoto závazku docílila, ať už sama či prostřednictvím jiných osob. Žalobce navíc uvádí, že způsob zajištění plnění závazků BP Property nebyl v rámcové smlouvě (ani v jiném ujednání BP Property a žalobce) stanoven, a žalobce neprověřoval a neměl důvod způsob plnění těchto závazků prověřovat, neboť BP Property své závazky dle rámcové smlouvy beze zbytku splnila. Požadavek žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, aby žalobce prokázal souvislost předmětných nákladů za zprostředkování reklamy v televizním vysílání s očekávanými příjmy žalobce, resp. existenci příčinné souvislosti mezi předmětným výdajem (nákladem) na zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property a dosaženými příjmy (výnosy) žalobce, je v rozporu s konstatováním samotného žalovaného, že vliv reklamních akcí na zvýšení tržeb nelze většinou obecně jednoznačně prokázat, nelze prokázat, že právě odvysílaná reklamní kampaň v televizním vysílání ovlivnila pozitivně výsledky hospodaření podnikatelského subjektu, natož v daném případě, kdy byla reklamní kampaň odvysílána na televizních kanálech, které v inkriminované době trpěly nižší sledovaností oproti hlavním televizním kanálům“. Jinými slovy, žalovaný vyčítá žalobci neprokázání něčeho, co dle vlastních tvrzení žalovaného ani nelze prokázat. S ohledem na uvedené je žalobce i nadále přesvědčen, že v předmětné věci je skutečný stav věci plně v souladu se stavem formálně právním (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2005, č.j. 7 As 39/2003-55). Údajné závažné a důvodné pochybnosti žalovaného o tom, že předmětné služby spočívající v zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property dle rámcové smlouvy byly realizovány tak, jak je zachyceno v účetnictví žalobce, resp. v daňových dokladech, na základě kterých dospěl žalovaný k závěru o údajné nevěrohodnosti, neprůkaznosti a nedostatečnosti účetnictví žalobce ve vztahu k předmětnému výdaji (nákladu), byly dle žalovaného vyvolány následujícími skutečnostmi: společnost BP Property je dle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 5 nekontaktní; k tomu žalobce uvádí, že žalovaný měl k dispozici

výpověď P.Č., jednatele BP Property v rozhodném období, který mj. uvedl, že podepsal rámcovou smlouvu, vystavil a podepsal daňové doklady, jednal se žalobcem ohledně zajištění odvysílání reklamních spotů, předal žalobci mediální (vysílací) plány týkající se reklamních spotů a že BP Property zajistila odvysílání reklamních spotů dle rámcové smlouvy; z „notýsku“ zajištěném Policí ČR při domovní prohlídce v kanceláři paní D.T., účetní BP Property, je údajně zřejmé, že se peníze [uhrazené za zajištění odvysílání televizní reklamy] vracely zpět do firem, které tuto reklamu platily, což dle žalovaného zakládá pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně částku deklarovanou daňovými doklady za zabezpečení odvysílání reklamních spotů vynaložil; k tomu žalobce uvádí, že samotný žalovaný ve vztahu k jím zmiňovanému „notýsku“ uvádí, že v něm nejsou uvedeny žádné informace týkající se konkrétně žalobce, a tudíž „notýsek“, resp. informace v něm obsažené nemají pro posouzení předmětné věci žádnou vypovídací hodnotu; sdělení společnosti ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o., že ohledně odvysílání reklamních spotů spolupracovala nikoli s BP Property ale s B.V.; výše uvedené sdělení společnosti ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o. není ničím překvapivé, když toto odpovídá zjištěním Policie ČR o údajném daňovém řetězci (jehož posledním (pátým) článkem měl být údajně žalobce), ze kterých v předmětné věci vycházeli žalovaný i prvoinstanční orgán, a ze kterých vyplývá, že společnost ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o. měla být údajně prvním článkem Údajného daňového řetězce, když mezi ní a společností BP Property (údajně čtvrtý článek údajného daňového řetězce) měl být ještě B.V. (údajně druhý článek údajného daňového řetězce) a společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o. (údajně třetí článek údajného daňového řetězce); V.K., coby osoba zmocněná panem B. k vyzvedávání finančních prostředků z účtu společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., vypověděl, že neví, kdo tuto společnost založil a za jakým účelem, a že účetnictví této společnosti zajišťoval pan B.; k tomu žalobce uvádí, že tyto skutečnosti jsou pro posouzení předmětného výdaje (nákladu) irelevantní; B.V. vypověděl, že poskytoval své služby společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., přičemž komunikoval s paní D.T., že si není jist tím, že zná zástupce společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., že nezná P.Č., někdejšího jednatele BP Property, ani společnost BP Property, byť připustil, že dělal nějakou reklamní nabídku, kterou mohla dále prezentovat společnost BP Property; k tomu žalobce uvádí, že tyto skutečnosti jsou pro posouzení předmětného výdaje (nákladu) irelevantní; statutární zástupce společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. je osobou duševně chorou; k tomu žalobce uvádí, že odvysílání reklamních spotů zajišťovala pro žalobce na základě rámcové smlouvy společnost BP Property a nikoli společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o., a tudíž je duševní stav jednatele společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. pro posouzení předmětného výdaje (nákladu) irelevantní; a společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o. je dle sdělení příslušného správce daně nekontaktní; k tomu žalobce opětovně uvádí, že odvysílání reklamních spotů zajišťovala pro žalobce na základě rámcové smlouvy společnost BP Property a nikoli společnost SYMBIOSA GROUP s.r.o., a tudíž informace o způsobu zaúčtování faktury za zajištění televizního vysílání reklamních spotů, které by případně prvoinstanční orgán od společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. získal, by byly pro posouzení předmětného výdaje (nákladu) irelevantní. Žalobce konstatoval, že k uvedeným úvahám, domněnkám a spekulativním závěrům žalovaného, které se v zásadě týkají zcela jiných daňových subjektů než žalobce, žalobce uvádí, že žalovaný může mít zcela jistě pochybnosti o tom, zda předmětný výdaj (náklad) ve výši 5.138.800 Kč představuje výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (stejně jako může mít kdokoli pochybnosti o jakékoli jiné skutečnosti), avšak výše uvedené úvahy, domněnky a spekulativní závěry žalovaného nelze v žádném případě považovat ve vztahu k tomuto výdaji (nákladu) za pochybnosti (slovy

Nejvyššího správního soudu) natolik vážné a důvodné, že by činily účetnictví žalobce nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, resp. neodpovídajícím skutečnosti. Jinými slovy, žalovaný neunesl své důkazní břemeno prokázat existenci „vážných a důvodných pochybností“ o souladu účetnictví žalobce se skutečným stavem věci. Tvrdí-li žalovaný, že žalobce údajně neunesl důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti žalovaného o oprávněnosti předmětného nároku žalobce na odpočet DPH, ačkoli sám žalovaný neunesl důkazní břemeno tyto své pochybnosti náležitě prokázat, když tyto pochybnosti založené na shora uvedených úvahách, domněnkách a spekulativních zjištěních nelze označit za „závažné a důvodné“, žalovaný rozšiřuje důkazní břemeno na žalobce způsobem, který zákon, resp. rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení, nepřipouští. Stejně tak je v rozporu se zákonem, resp. rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení, rozšiřování důkazního břemene žalobce spočívající v požadavku žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, aby žalobce prokázal skutečnosti týkající se jiných subjektů než je žalobce a jiných řízení než je předmětné řízení, resp. bylo řízení před finančními orgány (viz zejména rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142). Žalobce v této souvislosti navíc uvádí, že uvedené skutečnosti ohledně subjektů, které se měly účastnit údajného daňového řetězce, žalobce v předmětné věci nikdy netvrdil, natož aby je prokazoval, když navíc z těchto skutečností ani není zřejmé, jak se tyto týkají skutečností tvrzených žalobcem v jeho řádném daňovém přiznání k dani z příjmů za kalendářní roce 2006 (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Žalobce uzavřel, že s ohledem na uvedené skutečnosti ohledně procesu dokazování v předmětné věci je zřejmé, že žalovaný, jakož i prvoinstanční orgán, v předmětné věci překročili meze správního uvážení a příslušná zákonná ustanovení zneužili k tíži a újmě žalobce, když v rozporu se shora citovanými ustanoveními a zásadami zákona o daních z příjmů a daňového řádu a ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky dokazování v daňovém řízení nepřipustně rozšířili důkazní břemeno žalobce, když naopak samy své důkazní břemeno neunesli. V důsledku tohoto postupu žalovaného (a rovněž prvoinstančního orgánu) byla navíc porušena shora zmiňovaná ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva žalobce a ústavně zakotvené zásady. Rovněž z těchto důvodů je třeba hodnotit správní rozhodnutí jako nezákonná a protiústavní.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhl zamítnutí žalob. Ve vyjádření k žalobám odkázal na obsah odůvodnění napadených rozhodnutí a uvedl, že jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 28/2010, princip DPH je postaven na nepřímém odvodu daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o dani z přidané hodnoty však za určitých podmínek dává možnost plátcovi daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet daně z přidané hodnoty je veřejnoprávní nárok, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek, tj. dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku deklarovaného v daňovém přiznání správci daně prokázat. Odvolací orgán postupoval v rámci odvolacího řízení plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů uvedenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, když při

dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Dále je nutné zdůraznit, že je na úvaze správce daně, aby posoudil, zda důkazy mají dostatečnou kvalitu a zda jsou tyto v dostatečné kvantitě, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Při hodnocení důkazů vzešlých z procesu dokazování přitom není správce daně vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků. Z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí je přitom zřejmé, že hodnocení odvolacího orgánu a závěry z něho učiněné nelze považovat za výsledek libovůle, když tyto vyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tj. 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. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Rovněž tak nový procesní předpis upravující s účinností od 1.1.2011 správu daní – daňový řád, v ustanovení § 92 odst. 3 stanovuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt uplatnil při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2006 náklady v předmětné výši na základě dokladů, na nichž je deklarováno, že je vystavila společnost BP Property s.r.o. Daňový subjekt tak nesl v souladu s výše citovanými ustanoveními důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení, tj. že předmětné, daňovým subjektem tvrzené náklady byly uplatněny při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob za rok 2006 v souladu s hmotně-právními podmínkami stanovenými zákonem č. 586/1992 Sb. Současně daňový subjekt uplatnil v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2006 nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaný doklady vystavenými společností BP Property s.r.o. a nesl tudíž v souladu s výše citovanými ustanoveními důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení, tj. že nárok na odpočet daně tvrzený (uvedený) daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty byl uplatněn v souladu s hmotněprávními podmínkami stanovenými zákonem o dani z přidané hodnoty. Ze spisového materiálu je přitom zřejmé, že daňový subjekt byl vyzván k prokázání jím tvrzených skutečností vážících se k jeho daňové povinnosti, přičemž v rámci daňového řízení bylo postupováno tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Z tohoto důvodu byly v rámci daňového řízení provedeny nejen důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, ale daňové řízení bylo rovněž doplňováno i ze strany správce daně za účelem zjištění skutečného stavu věci. Žalovaný zastává názor, že v souvislosti se stanovením daňových povinností daňového subjektu byl dodržen zákonný postup, daňový subjekt nebyl zkrácen na svých právech vyplývajících ze zákona o správě daní a poplatků, resp. daňového řádu a Listiny základních práv a svobod. S ohledem na uvedené skutečnosti tak nelze akceptovat námitku ve věci zvýhodnění státu (žalovaného). V této souvislosti je nutno dále odkázat na znění čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, podle něhož lze daň a poplatky ukládat jen na základě zákona, přičemž v daném namítaném případě bylo postupováno v souladu se zněním § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. podle platného právního předpisu. Žalovaný dále uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí prvoinstančního orgánu č.j. 143482/11/155910400188 a č.j. 143500/11/155910400188 vyplývá, že došlo k naplnění podmínek uvedených v ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu,

tj. správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 123 odst. 5 téhož zákona, za účelem jednoznačného posouzení oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a nelze tedy dospět k jinému závěru, než že rozhodnutí o výsledku přezkumných řízení byla vydána v souladu se zákonem. Žalobce popisuje skutkový stav přezkoumávané věci a také nad rámec svých dosavadních tvrzení zdůrazňuje, že skutečnost, že BP Property zajistila odvysílání reklamních spotů v dohodnutém množství a dohodnutých časech, kontrolovali zaměstnanci žalobce, J.S. a M.B. Podle žalovaného však žalobce tuto skutečnost v daném daňovém řízení takto jednoznačně nikdy netvrdil, když pan B. při svědecké výpovědi jen uvedl, že odvysílání a rozsah daných reklamních spotů byl odsouhlasen ve vedení společnosti a dále uvedl, že o konkrétní činnosti poskytovatele služeb neví, že pouze podepsal příslušné formální doklady, jako je rámcová smlouvy a její dodatky. Skutečnost, že byla realizována kontrola plnění smlouvy ohledně odvysílání reklamních spotů panem S. a jeho osobou nikdy pan B. ani nikdo jiný neuváděl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

První a druhé žalobní body.

Soud neshledal důvodnými první ani druhé žalobní body směřující proti prvnímu až třetímu napadenému rozhodnutí.

Podle § 72 odst. 1 věta první zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Mezi zdanitelná plnění se řadí i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti (§ 2 odst. 1 písm. b) a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty). Podle § 14 odst. 1 téhož zákona se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Na základě ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Totéž stanoví i daňový řád v § 92 odst. 3, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že přijal od společnosti BP Property s.r.o. plnění „*v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů*“. V souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, tak bylo jeho povinností prokázat, že k uskutečnění tvrzeného plnění došlo, resp. že společnost BP Property s.r.o. tvrzenou činnost ve prospěch žalobce poskytla, resp., za co konkrétně byla vynaložená částka zaplacená a že byla zaplacená tomu, kdo plnění skutečně poskytl. Ke splnění této povinnosti bylo nezbytné zjistit, jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila. Nebylo-li by totiž prokázáno, co konkrétně společnost BP Property s.r.o. ve prospěch žalobce činila, nemohl by být učiněn závěr, že bylo prokázáno poskytnutí služby ve prospěch žalobce, resp. uskutečnění daňově uznatelného výdaje. Je přitom nutné mít na paměti, že platby žalobce vůči společnosti BP Property s.r.o. ani samotný fakt, že k odvysílání reklamních spotů došlo, nejsou způsobilé osvětlit, jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila.

V případech komisionářských, zprostředkovatelských a jim obdobných smluv skýtá oporu uvedeným závěrům i judikatura Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 10.5.2007, č.j. 7 Afs 195/2006-123 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), soud uvedl, že „*k námitce stěžovatele, že po něm nelze požadovat prokázání rozsahu zprostředkovatelských služeb, co do formy, času a místa jejich provádění, neboť má jen povinnost prokazovat svá tvrzení, týkající se přijetí výsledku zprostředkování, je třeba poukázat na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 obch. zák. uplatnit odpočet DPH, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59). Stěžovatel však neprokázal uvedený rozsah zprostředkovatelských služeb, které mu měly být poskytnuty*“. Dlužno doplnit, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.3.2005, č.j. 5 Afs 40/2004-59, byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1251 v č. 7/2007 s právní větou I.: „*Pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“.

V průběhu daňového řízení se však žalobci nepodařilo prokázat jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila. Dlužno poznamenat, že v čem konkrétně měly tyto činnosti spočívat žalobce v průběhu daňového řízení ani netvrdil.

Tyto činnosti nejsou způsobilé prokázat rámcová smlouva, která je pouze dokladem o uzavření smluvního vztahu, nikoli dokladem prokazujícím faktickou realizaci smluvních závazků, daňové doklady o vyúčtování ceny ze strany společnosti BP Property s.r.o., výpisy z bankovních účtů žalobce o uhrazení částky ve výši 5.138.800 Kč, potvrzení BP Property s.r.o. o odvysílání reklamních spotů, odpověď Finančního úřadu pro Prahu 5 o tom, že BP Property s.r.o. vystavila daňové doklady, neboť žádná z těchto listin není způsobilá osvědčit, jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila, když dokládají toliko skutečnosti, že došlo k vyhotovení účetních dokladů, uskutečnění plateb žalobce vůči společnosti BP Property s.r.o. a že k odvysílání reklamních spotů došlo.

Tyto činnosti nejsou způsobilé prokázat ani CD s digitálním záznamem reklamního spotu, když tento opět dokládá pouze skutečnost, že k odvysílání reklamních spotů došlo, smlouva o užití a šíření uměleckého díla ze dne 2.8.2006 uzavřená mezi žalobcem a P.Š., výpověď P.Š. týkající se uvedené smlouvy a daňový doklad společnosti ALL IN AGENCY vztahující se k přepisu reklamního spotu do formátu vhodného pro televizní vysílání, neboť tyto důkazy se vztahují k právním vztahům žalobce s dalšími subjekty, které byly realizovány přímo žalobcem, nikoli společností BP Property s.r.o.

Jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila, nelze zjistit ani z obsahu výpovědi P.Č., Ing. J.S., M.B. Přitom P.Č., jakožto bývalý jednatel společnosti BP Property s.r.o., byl osobou, která mohla a měla ve prospěch žalobce, jakožto smluvního partnera, správci daně poskytnout jasné podklady.

Namísto toho svědek P.Č. pouze potvrdil, že vystavil předmětné účetní doklady, že podepsal rámcovou smlouvu. K dotazu „*zda může popsat konkrétní činnosti BP Property s.r.o. v tomto obchodním případě a zda zahrnovala zajištění vysílání spotů, výrobu spotu, poradenství při výrobě spotu apod.*“ pak pouze uvedl, že „*společnost Property s.r.o. zajišťovala vysílání televizních reklamních spotů, tak jak je uvedeno v čl. II rámcové smlouvy a čl. II. dodatku č. 2*“.

Svědek Ing. J.S. k dotazu „*jakou roli při realizaci reklamní akce pro žalobce hrála společnost Property s.r.o. Praha a co konkrétně dělala, zabezpečovala*“ pouze uvedl, že „*měla zásadní roli, zajistila odvysílání reklamních spotů. Prodala společnosti reklamní čas v televizním vysílání na celoplošných kanálech*“.

Jednatel žalobce M.B. k dotazu „*jakou roli při realizaci reklamní akce pro žalobce hrála společnost Property s.r.o. Praha a co konkrétně dělala, zabezpečovala*“ pouze uvedl, že „*společnost Property s.r.o. Praha byla pro nás jediným partnerem při zajištění televizního vysílání reklamního spotu. Z mého pohledu zajistila vše, aby reklama byla skutečně odvysílána*“.

Nelze se tudíž ztotožnit se žalobcem v jeho tvrzení, že *„řádně tvrdil a náležitě prokázal uskutečnění, resp. poskytnutí a přijetí zdanitelných plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů společností BP Property“*.

Správní orgány tudíž nijak nepochybily, když nárok žalobce na odpočet daně neuznaly a současně neakceptovaly ponížení daňového základu žalobce o částku ve výši 5.138.800 Kč. Dlužno na tomto místě doplnit, že to byl žalobce, kdo měl tvrdit a následně prokázat jaké konkrétní činnosti společnost BP Property s.r.o. ke splnění svého závazku uskutečnila, a proto nelze dospět k závěru, že by došlo k žalobcem namítanému *„nezákonnému rozšíření důkazního břemene žalobce“*.

Pokud jde o rozporovanou existenci *„závažných a důvodných pochybností“*, ani s touto námitkou se nelze ztotožnit.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí velice podrobně uvedl, v čem správní orgány pochybnosti spatřují, přičemž nelze pominout, že správní orgány dokonce přímo v daňovém řízení týkajícím se žalobce provedly velké množství důkazů, které namísto odstranění těchto pochybností tyto pochybnosti potvrdily. Pokud žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí zmiňoval skutečnosti tyto pochybnosti vyvolávající, nečinil tak z toho důvodu, že by jimi chtěl prokázat, že žalobce byl vědomě účasten nastíněného *„nezákonného daňového řetězce“*. Činil tak proto, aby prokázal, že zde existují důvodné indicie pro to, že takový *„nezákonný daňový řetězec“* existoval. V tomto směru jsou i pro daňové řízení týkající se žalobce relevantní skutečnosti vyplývající například z rozporovaného zjištění Finančního úřadu pro Prahu 5 o nekontaktnosti smluvního partnera žalobce, *„notýsku“* zajištěného policií, byť v něm nebyly uvedeny údaje o žalobci, sdělení společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r.o., zjištění Policie ČR, výpovědi osoby zplnomocněné k vyzvedávání finančních prostředků z účtu společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o., výpovědi B.V., i skutečnost, že statutární zástupce společnosti SYMBIOSA GROUP s.r.o. je osobou duševně chorou.

Obchodní případ žalobce byl případem, který se typově podobal případům, které nezákonně probíhaly v rámci nastíněného *„nezákonného daňového řetězce“*. Správními orgány zjištěné skutečnosti tak objektivně zaváděly *„závažné a důvodné pochybnosti“* o tom, zda obchodní případ žalobce nebyl jednou z nezákonných operací v rámci tohoto *„nezákonného daňového řetězce“*. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní tak stále leželo na žalobci.

Ve prospěch žalobce nelze použít ani závěry vyplývající z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ve spojitosti s případem Optigen.

Předně je nezbytné odkázat na závěr, se kterým se soud zcela ztotožňuje a ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.11.2009, č.j. 2 Afs 122/2008-58, tj. že *„závěry vyslovené v rozsudcích Evropského soudního dvora C-354/03, C-355/03, C-484/04 (Optigen), C-439/04 a C-440/04 (Kittel) nejsou použitelné na případy, kdy daňový subjekt není schopen prokázat samotnou existenci zdanitelného plnění“*.

Dále je nutné uvést, že žalobce sám při citaci uvedené judikatury uvedl, 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“.

Žalobce však za takový subjekt považovat nelze. Z ničeho nevyplývá, že by žalobce učinil veškerá opatření, která od něho mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Nejedná se při tom o prokazování jakési negativní skutečnosti. Žalobci tudíž nic nebránilo v tom, aby v průběhu daňového řízení předložil důkazy k prokázání této benevolence dané judikaturou Soudního dvora.

Jak bylo v průběhu daňového řízení zjištěno, cena kterou žalobce zaplatil za „zajištění odvysílání reklamních spotů“ byla mnohonásobně vyšší než cena obvyklá. Žalobce přitom, jak vyplývá i z výpovědí P.Č. a Ing. J.S., obvyklou cenu za uvedenou službu nezjišťoval, svého smluvního partnera, ač se poskytováním obdobných služeb začal zabývat až v roce, kdy mělo dojít k poskytnutí služby, nijak blíže neprověřoval. Svědek Ing. J.S. v této souvislosti například vypověděl: „*Dal jsem ve známost, že o takovou službu máme zájem, byl mi představen takový člověk při jedné akci, vysvětlil mi základní parametry*“. Za této situace nelze dospět k jinému závěru, než že žalobce mohl vědět, že „*dotyčné plnění je součástí nezákonného daňového řetězce*“. Pokud by žalobce předem ověřil obvyklou cenu za obdobnou službu a zjistil, že společnost BP Property s.r.o. je nováčkem na poli reklamy, nestandardnost celé operace by byla více než zjevná.

B.

Třetí žalobní bod.

Soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod uplatněný vůči prvnímu a druhému napadenému rozhodnutí.

Prvoinstančnímu orgánu nebyly známy skutečnosti a neměl k dispozici důkazy svědčící o tom, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období je oprávněný, důkazy naopak svědčily o opaku, a proto z tohoto žalobcem tvrzeného důvodu nemohlo být přezkumné řízení zastaveno.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů.

Krom při jednání provedených důkazů soud neprovedl žádný další ze žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti žalob a žalobce na jejich provedení při jednání netrval.

VII.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žaloby podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť nejsou důvodné.

VIII.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Soud nepřiznal žalovanému požadovanou náhradu za cestovné a stravné, v celkové výši 3.144 Kč. Soud má za to, že ze strany žalovaného, resp. České republiky, se nejedná o důvodně vynaložený náklad vůči žalobci.

Cestu žalovaného a jeho účast na jednání soudu je nutné řadit k výkonu běžné úřední činnosti, kdy žalovaný má v rámci své organizační struktury zřízeno samostatné oddělení, jehož pracovníci se zúčastňují soudních jednání a před soudem hájí zákonnost napadených rozhodnutí. Je přitom zřejmé, že tyto náklady v případě Odvolacího finančního ředitelství nově vznikají teprve s účinností od 1.1.2013, kdy došlo na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke změně organizační struktury daňové správy České republiky. Dříve existující a na regionální úrovni působící finanční ředitelství byla z rozhodnutí státu nahrazena jediným centrálním Odvolacím finančním ředitelstvím se sídlem v Brně, které vykonává působnost odvolacího orgánu pro celé území České republiky. Pokud stát přistoupil k takto rozsáhlé reformě organizační struktury daňové správy, nepochybně si měl být vědom důsledků, které touto změnou vyvolal. Konkrétně vznik nákladů na provoz takového systému spojeného s nutností vynakládáním cestovních výdajů na cestu zaměstnanců k jednotlivým krajským soudům. Tyto náklady jsou tak důsledkem nikoli toho, že žalobce podal žalobu a trval na soudním jednání, nýbrž důsledkem rozhodnutím České republiky o právě takovém rozčlenění výkonu státní správy. Náklady z tohoto rozhodnutí vznikající tak není možné přenášet na účet neúspěšného účastníka řízení. Mezi vynaložením požadovaných nákladů a podáním žaloby tak není dána bezprostřední příčinná souvislost.

Ústavní soud v nálezu ze dne 11.6.2009, sp.zn. II. ÚS 851/07, uvedl, že „*Náklady řízení plní dvě významné funkce. Jde o funkci preventivní a o funkci sankční. Přístup k soudnímu řízení bez nutnosti jakýchkoliv výdajů s sebou nese riziko jeho zneužívání (zbytečného či svévolného souzení, sudičství). Proti takovým případům by měla právní úprava nákladů řízení působit preventivně. Účastník řízení, který svým protiprávním jednáním (např. porušením povinnosti vyplývající ze smlouvy, nerespektováním vlastnického práva jiného subjektu apod.) zapříčinil, že druhá strana musí bránit svá práva v soudním řízení, zásadně ponese sankci v podobě povinnosti nahradit náklady řízení, které takto vzniknou (Winterová, A. a kol.: Civilní právo procesní. 5. aktualizované vydání doplněné o předpisy evropského práva. Linde Praha, 2008. str. 331).*“ Ústavní soud dále uvádí, že „*Soud rovněž musí brát v úvahu okolnosti, které vedly k soudnímu sporu, k postojům účastníků v něm apod.*“.

Ve vztahu k závěru Ústavního soudu o preventivní a sankční funkci nákladů řízení je vhodné uvést, že žaloba byla podána již dne 27.8.2012, tj. v době, kdy žalobkyně vznik těchto nákladů objektivně nemohla ani předvídat. Žalovaným požadované náklady řízení tak objektivně nemohly plnit Ústavním soudem předvídanou funkci.

Vzhledem k tomu, že soud nepřiznal žalovanému požadovanou náhradu nákladů řízení, rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 20. listopadu 2013

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu