



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

MAXmobil s.r.o.

sídlem X

zastoupen daňovým poradcem UNTAX, s.r.o.

sídlem U Továren 256/14, Praha 10

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2021, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2021, č. j. X, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce UNTAX, s.r.o.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2019, č. j. X. Tímto prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 84 000 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 16 800 Kč. Změna rozhodnutí žalovaným spočívala ve snížení penále na 0 Kč, ve zbytku zůstalo prvostupňové rozhodnutí nedotčeno.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 3. 3. 2017 byla ve vztahu k DPH za březen 2014 zahájena s žalobcem daňová kontrola. V tomto období žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 84 000 Kč na základě daňového dokladu č. 201400203, na němž byla jako dodavatel uvedena společnost X a předmětem plnění byla propagace a prezentace na akci X, která se konala v X dne 5. 4. 2014. Na základě vzniklých pochybností o oprávněnosti uplatněného odpočtu zaslal dne 6. 12. 2017 správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností. Plnění mělo být žalobci poskytnuto na základě smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 14. 2. 2014, která je rozporná, část zdokumentované prezentace žalobce na X předložené správci daně se týkala akce s číslem X, nikoli X, která byla předmětem daňové kontroly v této věci. Bylo zjištěno, že konkrétní služby na akci, jako je zajištění vstupenek, dvou billboardů, plakátů, letáků či LED obrazovky, prováděla společnost X, s.r.o., jakožto majitel X. Tyto služby nezajišťovala společnost X. Náhledy na billboardy související s akcí zaslal žalobci manažer korporace SPORTSJOB s.r.o. Společnost X je pro správce daně nekontaktní, v zapsaném sídle se nezdržuje, nepodává daňová přiznání.
3. Výzvou správce daně ze dne 6. 12. 2017, kde byly vyjeveny pochybnosti vzniklé na základě uvedených skutečností, bylo správcem daně přeneseno důkazní břemeno na žalobce. Ani následně provedené dokazování, zejména výsledky svědků X, X a X, neprokázaly tvrzení žalobce o faktickém přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Dva posledně uvedení svědci využili svého práva odepřít výpověď. Další žalobcem navrhovaní svědci nemohli blíže přispět k objasnění věci, neboť nepracovali pro žalobce, společnost X ani pro pořadatele akce X, tedy X. V případě navrhovaného svědka X žalobce neposkytl jeho údaje ani neuvedl, které skutečnosti hodlá jeho výsledkem prokázat. X, jakožto zástupce pořadatele X (nyní X), potvrdil, že spolupráce ohledně propagace byla uzavřena se společností SOLAR GVD s.r.o., která tak zajišťovala služby, jež měla poskytovat společnost X. Součástí spisového materiálu jsou i dvě usnesení o zahájení trestního stíhání proti Jindřichu Wolfovi, bývalému jednatele a společníkovi X., a X., jednatele žalobce. Ta potvrzují závěry správce daně, že předmětné plnění nebylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu.
4. Dle žalovaného tedy žalobce neprokázal, že reklamní služby byly provedeny tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu od dodavatele X. Řízení proběhlo v duchu zásad daňové správy. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobce. Konkrétními rozpory mezi rozsahem reklamní prezentace sjednané ve

smlouvě o nájmu reklamní plochy ze dne 14. 2. 2014 a reklamní prezentací poskytnutou správci daně doložením fotodokumentace se zabývala již zpráva o daňové kontrole. Že by následně došlo k ústní úpravě rozsahu reklamního plnění, žalobce neprokázal. Dlouhodobá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Naopak závěry NSS ve věci X jsou zcela ojedinělými. Správce daně měl dle žalovaného již před zahájením daňové kontroly informace, jež směřovaly k důvodnému předpokladu budoucího doměření daně. Protože správce daně žalobce nevyzval dle § 145 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, není žalobce povinen platit penále z doměřené daně. Z toho důvodu přistoupil žalovaný k dílčí změně prvostupňového rozhodnutí.

II. Žaloba

5. Žalobce v podané žalobě uvedl, že již v odvolání namítal, že své důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet DPH unesl, naopak správce daně neunesl důkazní břemeno týkající se zpochybnění daňového dokladu předloženého žalobcem, a dále, že správce daně neúplně zjistil skutkový stav, když upustil od provedení výsledku dvou svědků, kteří bezdůvodně odepřeli výpověď, a neobrátil se na orgány činné v trestním řízení, čímž se zbavil možnosti využít poznatků z policejního vyšetřování v daňovém řízení. S touto argumentací se dle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyřadil.
6. Dle žalobce z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že i v případě, kdy se nepodaří ověřit identitu dodavatele sporného plnění, lze nárok na odpočet DPH z tohoto plnění odeprít plátcí pouze v případě, pokud daňové orgány prokáží jeho vědomou účast na daňovém podvodu. Zdůrazňováním významu důkazní povinnosti žalobce žalovaný znevažuje význam povinnosti ex offio prověřovat okolnosti mimo sféru vlivu žalobce. Přitom soudní dvůr EU nahlíží na nárok na odpočet jako na základní princip společného systému DPH, který slouží k zajištění neutrality daně. Dle Soudního dvora nemůže být nárok na odpočet dotčen tím, že se nepodaří ověřit, že deklarovaný dodavatel byl skutečným dodavatelem dotčeného plnění, pokud není daňovými orgány prokázána vědomá účast plátce na daňovém podvodu.
7. Žalobce uvedl, že z jím odkazované judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 22. 10. 2014 ve věci C-277/17, *PPUH Stehcemp*, rozsudek ze dne 19. 10. 2017 ve věci C-101/19, *SC Paper Consult SRL*, rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-234/11, *Gábor Tóth*, rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, rozsudek ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Marks Pen EOOD*, rozsudek ze dne 22. 10. 2014 ve věci C-277/17, *PPUH Stehcemp*, usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped*, usnesení ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fövállalkozó Kft.*) plyne, že stav skutkové nejistoty ohledně identity dodavatele není postačujícím důvodem pro odnětí nároku na odpočet DPH. Zahrnutí povinnosti k prokázání identity dodavatele deklarovaného plnění mezi podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH by znamenalo narušení účinnosti unijního práva, což je nepřípustné.
8. Žalovaný nereagoval na podstatu námítky neprovedení výsledku dvou klíčových svědků – X a X. Prvostupňový správce daně neoprávněně odmítl provést svědecké výsledky X, X, X a X. Podle žalobce bylo odmítnutí všech těchto důkazních návrhů neoprávněné. Pánové X

a X jsou jednatelem S X, která zajišťovala účast všech externích subdodavatelů služeb na akci X, a bylo tedy možné očekávat, že by mohli vědět o případné účasti deklarovaného dodavatele na uvedené akci. Paní X byla jednatelkou X., tedy jednoho ze subdodavatelů reklamních služeb spojených s uvedenou akcí. Mohla tak vědět o případném zapojení deklarovaného dodavatele jako dalšího ze subdodavatelů reklamních služeb. X, který zasílal žalobci k odsouhlasení náhledy na billboardy související s uvedenou akcí, mohl také, coby obchodní manažer dalšího subdodavatele X., vědět o případné participaci deklarovaného dodavatele na výsledné podobě reklamních nosičů.

9. Pokud měl prvostupňový správce daně za to, že identifikace svědka X je nedostačující, mohl získat bližší údaje o osobě svědka přímo od obchodní korporace X, o což se nepokusil. Žalovaný se snaží obhájit závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem souběžně se závěrem o nadbytečnosti velké části důkazních návrhů žalobce, což ustálená judikatura zapovídá. K tomu žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, a odkázal na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 5 Afs 159/2004-51, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43 a ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45.
10. V závěru žaloby žalobce uvedl, že žalovaným označená usnesení o zahájení trestního stíhání, jakož i další důkazy ze spisu vedeného policií orgány finanční správy v rozporu s § 8 odst. 1 větou druhou a § 93 odst. 2 daňového řádu nečinili součástí hodnocení důkazů v daňovém řízení. Důkazy z policejního spisu by tedy měly být provedeny v řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Důkazní břemeno bylo na žalobce přeneseno výzvou k prokázání skutečností, již byl žalobce vyzván, aby prokázal rozsah přijatého plnění a poskytnutí služeb deklarovaným dodavatelem. Důvodné pochybnosti o fakticitě uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno, byly žalobci sděleny i v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. S odvolacími námitkami žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal.
12. Z žalobcem odkazované judikatury SDEU plyne závěr, že vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Neplyne z nich, že by měly daňové orgány rezignovat na splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet a právo na odpočet DPH upřít jen tehdy, pokud prokážou, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu. Judikatura SDEU pouze zapovídá správcům daně a členským státům ukládat daňovému subjektu další podmínky, které nejsou v souladu s cíli uznanými Směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tento limit nebyl překročen, pokud bylo vyžadováno splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Zkoumání účasti na podvodu na DPH přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

13. Žalovanému je známo, že závěr zastávaný žalobcem byl předložen k posouzení rozšířenému senátu, který předložil SDEU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, předběžné otázky a současně vyjádřil názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat i to, kdo mu předmětné plnění poskytl. Žalovaný se od těchto závěrů neodchyluje. Posuzovaný případ se liší od věci X, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž rovněž také o jeho rozsahu, jakož i ohledně jeho využití k ekonomické činnosti. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, a ze dne 7. 10. 2020, č. j. 7 Afs 79/2019-24, i další správní judikaturu. Finanční orgány vycházely z komplexu svých zjištění bez fixace pouze na podmínku dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Ve věci X, nebyla řešena ani reflektována výjimka pro malé podniky daná čl. 282 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, kterou Česká republika využila, a provedla tak diferenciaci osob povinných k dani.
14. S odmítnutím výpovědi svědků X a X se žalovaný dostatečně vypořádal. Zástupce žalobce byl oznámení svědků o odepření výpovědi přítomen a žádné námitky proti odepření výpovědi z důvodu nebezpečí trestního stíhání při jednání před správcem daně nevznášel. Není pochybením daňových orgánů, že odepření výpovědí svědků z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu akceptovaly. Po správci daně nelze požadovat, aby svědky jakýmkoliv způsobem přesvědčoval k podání výpovědi, neboť nikdo není povinen přispívat k vlastnímu sebeobviňování. Správce daně již neměl v rukou žádný legitimní nástroj, kterým by zajistil vyšší míru součinnosti třetích osob v daňovém řízení. Žalobcem zmíněná judikatura Ústavního soudu ČR není pro nyní řešenou věc případná, neboť z ní plyne závěr, že při souvislé výpovědi je možné, aby svědek ve své výpovědi pominul to, co pokládá pro sebe event. pro soby blízké za nebezpečné a teprve tehdy, jsou-li mu kladeny upřesňující či doplňující otázky, může odpověď na ně odmítnout. K takové situaci však při dotčených svědeckých výpovědích nedošlo, svědci totiž vůbec nevypovídali.
15. Neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí správce daně řádně odůvodnil v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu. Na tato sdělení žalobce nereagoval. V odvolání žalobce výslovně brojil proti neprovedení výslechu X a X. Žalovaný se s předmětnou námitkou vypořádal, stejně jako s neprovedením dalších svědeckých výpovědí. Podstatou svědeckých výpovědí by mělo být osvědčení příběhu žalobce o uskutečnění předmětného plnění skutečně tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Navrhovaní svědci neměli žádný přímý vztah k předmětnému plnění, ani žalobce neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti týkající se přímo předmětného plnění by bylo možné z výpovědí navržených svědků čerpat. Jejich výslech je tedy bez důkazního potenciálu ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění plnění mezi žalobcem a deklarováním dodavatelem. Ani kdyby svědci mohli potvrdit, že X nějakým způsobem, případně jako jeden ze subdodavatelů, participovala na akci X, jak předpokládá žalobce, bylo by takové zjištění plynoucí ze svědeckých výpovědích irelevantní ve vztahu k dotčenému daňovému řízení, resp. irelevantní ve vztahu k prokázání, že předmětné plnění žalobce přijal od X tak, jak je deklarováno v předloženém daňovém dokladu. Tuto skutečnost svědci bez zjevného přímého vztahu k předmětu řízení potvrdit nemohli.
16. Svědek X nebyl dostatečně identifikován. Žalobce ani neuvědl, jaké skutečnosti ve vztahu k přijetí plnění od X by měla výpověď pana X osvědčit. Žalovaný nepostupoval v rozporu s

žalobcem odkazovanou judikaturou. Pokud jde o nevyužití poznatků z policejního vyšetřování v daňovém řízení, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že součástí spisového materiálu jsou mj. dvě usnesení policie o zahájení trestního řízení. To svědčí o tom, že správce daně využil poznatky z trestního řízení. Žalobce nekonkretizuje další důkazy z policejního spisu ani to, jaké skutečnosti jimi mají být prokázány. Důkaz policejním spisem by tedy neměl být pro výsledek soudního řízení podstatný.

IV. Replika žalobce

17. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalobce není povinen prokazovat neexistenci vážných a důvodných pochybností správce daně ohledně souladu jeho účetnictví se skutečností. Formulace správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 12. 2017 je nesrozumitelná, není z ní patrné, čeho se pochybnosti týkají. Tvrzení žalovaného, že předmětem pochybností byl také rozsah a provedení poskytnutých reklamních služeb nemá oporu v textu výzvy. K přenesení důkazního břemene nepostačuje samotné vystavení výzvy. V dané věci je předmětem sporu, zda prokázání identity dodavatele spadá mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. Podle žalobce tomu tak není. Žalovaný odkázal na nepřiléhavou judikaturu Soudního dvora EU, přitom s nepatřičným odkazem na skutkové odlišnosti odmítl aplikovat závěry plynoucí z věci X. Při posuzování této věci Soudním dvorem EU byly rozsah předmětu plnění a jeho skutečný průběh nerozhodné. Osvobození dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky platí v Maďarsku podobně jako v České republice.
18. Žalovaný se snaží znevážit význam předběžných otázek předložených Soudnímu dvoru EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Tím, že se Nejvyšší správní soud ČR obrátil na Soudní dvůr EU, uznal, že na předmětnou právní otázku v jeho judikatuře existují dva protichůdné právní názory. Nemůže tedy obstát závěr, že právní názor žalobce odporuje ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Naopak by mělo být postupováno dle zásady *in dubio mitius*.
19. Dle žalobce zůstala nevypořádána jeho námitka, v níž s poukazem na judikaturu Ústavního soudu uváděl, že právo svědka na odepření výpovědi pro nebezpečí trestního stíhání nelze považovat za absolutní v tom smyslu, že právo odepřít výpověď by se vztahovalo k výpovědi jako celku. Správce daně svůj postup v daňovém řízení odvinul od poznatků týkajících se subjektů bez přímého vztahu k předmětu plnění, které získal v rámci jím provedené vyhledávací činnosti. Zároveň však upřel žalobci možnost tato zjištění zvrátit tím, že provedení navržených výslechů svědků podílejících se na činnosti těchto subjektů odmítl, jakožto nezpůsobilých k osvětlení rozhodných skutečností. V možnostech žalobce nebylo blíže identifikovat svědka X, potřebné údaje si však mohl v rámci vyhledávací činnosti opatřit správce daně.
20. Obchodní korporace X se mohla dopustit daňového podvodu. Stát se přitom snaží od žalobce vybrat chybějící daň bez toho, aby prokázal vědomé zapojení žalobce do tohoto podvodu. Pokud by dodavatel X byl v trestním řízení shledán alespoň podezřelým ze spáchání daňového podvodu, potom by důkazy z trestního spisu svědčící pro tento závěr zpochybňovaly závěry učiněné v daňovém řízení o neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně prokázání identity dodavatele sporného plnění. Je v obecném zájmu, aby v případě zasažení obchodní transakce daňovým podvodem stát vybíral daň od

pachatelů tohoto podvodu. Žalobce předpokládá, že v trestním řízení byla vyslechnuta řada osob, možná i včetně jednatele korporace X, X. Je třeba převzít důkazy ze spisu vedeného Policií ČR do daňového řízení. Žalobce se s těmito důkazy dosud seznámit nemohl.

V. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

21. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 3. 3. 2017 byla ve vztahu k DPH za březen 2014 zahájena s žalobcem daňová kontrola se zaměřením na plnění na základě daňového dokladu č. 201400203 spočívající v prezentaci a propagaci žalobce na akci X. V konané v X dne 5. 4. 2014. Výzvou ze dne 6. 12. 2017 byl žalobce vyzván, aby vyvrátil pochybnosti správce daně týkající se uvedeného plnění. Konkrétně měl žalobce prokázat, že se plnění deklarované na uvedeném daňovém dokladu uskutečnilo tak, jak je uvedeno, tedy, že bylo skutečně přijato od dodavatele X, a že byly poskytnuty služby v rozsahu dle předložené smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 14. 2. 2014 uvedené pod body 1. a 2. této smlouvy.
22. Pochybnosti správce daně byly v podstatném rozsahu podepřeny poměry na straně dodavatele žalobce X, který se ukázal být nekontaktní a nepodávající daňová přiznání. Pochybnosti dále spočívaly v nesrovnalostech, kdy dle zjištění správce daně byl předmět smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 14. 2. 2014 vymezen rozporně, část předložené dokumentace dokládající uskutečnění plnění se týká akce X, nikoli X, náhledy na billboardy k akci zaslal žalobci manažer korporace X., nikoli zástupce společnosti X., reklamní plnění na akci X uskutečňovala dle zjištění správce daně společnost X.
23. Žalobce reagoval na pochybnosti správce daně návrhy na výslech svědků, mj. v žalobě zmiňovaných X a X- jednatelů X, tedy vlastníka X, dále X, obchodního manažera X., X, jednatelky X, X, jednatele X., a X, jednatele X a X X a X výpověď odepřeli, výslech jednatelů vlastníka arény považoval správce daně za nadbytečný, když měl prokázáno, že jediným pořadatelem akce X bylo X jako nájemce arény. X nebyl dle názoru správce daně označen potřebnými údaji a nebylo uvedeno, které skutečnosti mají být jeho výsledkem prokázány. Také výslech X považoval správce daně za nadbytečný, neboť dle veškerých souvisejících listin zajištěných správcem daně jednal za společnost X vždy X, nikoli X, a správce daně nemá povědomí o tom, že by byla X nějakým způsobem zapojena do reklamního plnění uskutečněného pro žalobce.
24. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen písemností ze dne 7. 12. 2018. Ve svém následném vyjádření žalobce mj. uvedl, že plnění v souvislosti s předmětnou akcí byla poskytnuta navazujícími subjekty v pořadí: S X, - X - X- X- X. Společnost X byla partnerem projektu X, který žalobci pouze předával podklady o provedení akce. Poté, co správce daně žalobci sdělil, že nebyl schopen ověřit jeho tvrzení a že vzniklé pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny, byla s žalobcem dne 24. 4. 2019 projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byl dne 26. 4. 2019 vydán shora popsany dodatečný platební výměr, který byl na podkladě odvolání žalobce přezkoumán napadeným rozhodnutím žalovaného.

VI. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení

dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

26. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcí DPH.
27. 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 odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
28. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, shrnul, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs*

24/2007 - 119)“ [rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz].

29. Pokud jde o prokázání pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, těžiště žaloby v tomto bodě nespočívá, když žalobce v podstatě pouze konstatoval, že neunesení důkazního břemene správce daně namítal v odvolání. V replice pak žalobce doplnil, že výzva správce daně ze dne 6. 12. 2017 neobstojí a nepostačuje k přenesení důkazního břemene.
30. Soud uvádí, že v daném případě správce daně prokázal a dostatečně zřetelně vyjevil své pochybnosti týkající se rozsahu a dodavatele předmětného plnění. Učinil tak nejen ve výzvě ze dne 6. 12. 2017, ale podstata jeho pochybností plyne rovněž z následného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, resp. ze zprávy o daňové kontrole. Správcem daně zjištěné skutečnosti týkající se tvrzeného dodavatele reklamního plnění, který je nekontaktní, nepodává daňová přiznání či má pouze virtuální sídlo, dále rozporné smlouvy ze dne 14. 2. 2014 s tvrzeným dodavatelem, které zcela zásadně neodpovídá obsah a rozsah plnění, jehož uskutečnění žalobce dokládal, či zjištěných odlišných subjektů, které na akci X prováděly reklamní plnění, plně postačují k závěru o unesení důkazního břemene správce daně.
31. Bylo tedy nadále na žalobci, na nějž důkazní břemeno přešlo, aby prokázal, že se reklamní plnění uskutečnilo tak, jak plyne z jím předloženého daňového dokladu, tedy, že jej poskytla společnost X v rozsahu dle smlouvy ze dne 14. 2. 2014, na niž se odkazuje předložený daňový doklad. V daném případě jsou otázky zpochybnění dodavatele plnění a zpochybnění rozsahu uskutečněného plnění spojenými nádobami, když smlouva žalobce s X hovoří pouze o reklamním panelu (v jednotném čísle), přičemž je rozporná v tom, zda panel zhotoví dodavatel, nebo jej dodá sám žalobce. Současně žalobce dokládal uskutečnění plnění sice reklamní povahy, ale natolik se obsahově a rozsahově odchylojící od obsahu předložené smlouvy (billboardy, roll-upy, světelná obrazovka), že lze vážně uvažovat nad tím, že dokládané plnění může být plněním jiného subjektu dle jiné smlouvy fakturované jiným daňovým dokladem, a lze tak pochybovat, zda X či kterýkoli jiný subjekt vůbec uskutečnil na základě smlouvy ze dne 14. 2. 2014 jakékoli plnění, k němuž se váže v daňovém řízení předložený daňový doklad. Správce daně tedy správně hovořil také o pochybnostech nad rozsahem uskutečněného plnění. Tvrzení o ústní změně předmětné smlouvy přitom žalobce doposud neprokázal.
32. Uvedeným se také případ žalobce liší od věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, v níž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Krajský soud proto na rozhodnutí rozšířeného senátu v uvedené věci nevyčkával (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43), nepřehlédl však, že před vydáním jeho rozhodnutí vyhlásil Soudní dvůr EU dne 9. 12. 2021 rozsudek ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Tento rozsudek vyvrací názor žalobce, jenž s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU uváděl, že ověření identity dodavatele není podstatné, že nejde o hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH a že odpočet lze plátcí odepřít pouze v případě prokázání jeho vědomé účasti na daňovém podvodu.
33. Soudní dvůr EU ve svém rozhodnutí mj. uvedl: „Osoba povinná k dani je tedy povinná předložit objektivní důkazy, že jí byly pro účely jejích plnění podléhajících DPH skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani zboží nebo služby, z nichž skutečně zaplatila DPH. ... Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se

dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

34. V daném případě skutečný dodavatel plnění identifikován nebyl a není zřejmé, zda jde o osobu povinnou k dani. V tomto směru přitom důkazní břemeno tíží žalobce. Nelze hovořit o tom, že z daných skutkových okolností a žalobcem poskytnutých informací plyne, že dodavatel žalobce jistě měl postavení osoby povinné k dani. V daném případě navíc nelze pro tuto chvíli hovořit o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet již proto, že je zpochybněn také rozsah uskutečněného plnění.
35. Tíží-li žalobce důkazní břemeno ve vztahu k dodavateli a rozsahu jemu poskytnutého plnění, je na něm, aby navrhoval důkazy, jejichž prostřednictvím mají být okolnosti plnění osvětleny. Žalobce tak v daňovém řízení učinil, a další okruh žalobních námitek směřuje vůči tomu, jak orgány finanční správy s jeho důkazními návrhy naložily.
36. Pokud jde o odepření výpovědi svědků X a X, žalovaný srozumitelně vysvětlil, že dle jeho právního názoru mají svědci v daném případě právo odepřít výpověď, což podepřel uvedením ustanovení daňového řádu, z něhož toto právo plyne. Pokud žalovaný výslovně nehovořil o žalobcem k této námitce uvedené judikatuře, měl zjevně za to, že ta nemůže na uceleně prezentovaném závěru žalovaného ničeho změnit. Ani soud nemá za to, že by měl žalovaný tyto svědky dále jakýmkoli způsobem k výpovědi nutit, zejména v situaci kdy jejich jména figurují v žalovaným odkazovaných usneseních o zahájení trestních stíhání, z čehož lze dovozovat, že jejich odepření výpovědi nelze, s ohledem na skutečnosti, k nimž by měli v daňovém řízení vypovídat, považovat za svévolné či nedůvodné.
37. Svědecké výpovědi jednatelů společnosti X X a X nebylo dle názoru soudu třeba provádět, neboť u uvedené společnosti provedl správce daně místní šetření, jednoznačně zjistil, že jde o vlastníka liberecké arény, který ji pronajal pořadateli akce X s tím, že současně sám zajistil některé související služby. Žalobce přitom ve svém vyjádření ze dne 21. 1. 2019 tvrdí, že jím obdržena X – X – X. Dle samotného žalobce měl tedy být jeho dodavatel X v uvedeném řetězci smluvním partnerem společnosti X, nikoli S X., kterážto společnost navíc dostala v daňovém řízení prostor pro vyjádření při místním šetření. Výslech jejich jednatelů se za popsanych okolností jevil bezpředmětným, a tedy nadbytečným.
38. Jinak však soud hodnotí návrhy žalobce na výslech X a X. X je bývalou jednatelkou společnosti X., která měla být dle tvrzení žalobce smluvním partnerem jeho dodavatele X. Správce daně měl ze shora uvedeného řetězce prokázány vazby X, X. na X., jakož i vazbu X, X na X. Žalobce pak tvrdil a snažil se prokázat vazbu X na svého dodavatele X. Tato vazba byla pro věc relevantní, neboť sám správce daně v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění uváděl, že je třeba ozřejmit ucelený komplex dodavatelsko-odběratelských vztahů souvisejících s předmětným plněním. V návaznosti na to žalobce označil uvedený řetězec a v situaci, kdy X jako jednatel X a jednatel X odmítl vypovídat, a z jeho strany tedy nebylo možno očekávat prokázání vztahu mezi těmito korporacemi, navrhl výslech S. K., bývalé jednatelky X, jejíž jméno se objevilo i na správcem daně získané smluvní dokumentaci.
39. Dle přesvědčení soudu nebylo namístě odmítnout výslech navržené svědkyně s tím, že dosavadní poznatky správce daně nenasvědčují jejímu zapojení do reklamního plnění uskutečněného pro žalobce. V situaci, kdy byl žalobce zatížen důkazním břemenem, byl tento důkazní návrh dostatečně relevantní, aby byly orgány finanční správy povinny

pokusit se o jeho provedení. Jednatelka společnosti X přinejmenším mohla mít informace významné pro předmětnou věc, přičemž správce daně nebyl oprávněn předjímat, že takové informace nemá. Tento důkazní návrh se nevztahoval ke skutečnosti již jinak bezpochyby prokázané nebo naopak vyvrácené či nevýznamné. Závěr, že nemůže přispět k prokázání rozhodných skutečností, je vadný, neboť svědkyně mohla případně potvrdit vztah společnosti X a X a vypovídat přinejmenším k otázce obsahu mezi těmito subjekty eventuálně uzavřené smlouvy, na níž mohla navazovat smlouva žalobce s jeho tvrzeným dodavatelem. To mohlo mít význam minimálně pro zjištění, zda a v jakém rozsahu byl dodavatel žalobce oprávněn poskytovat žalobci reklamní služby v souvislosti s akcí X.

40. Pokud jde o odmítnutí výsledku M. V., jenž měl být obchodním manažerem společnosti X žalobce o této společnosti hovořil jako o jednom z dalších partnerů akce X, ve vyjádření z 15. 2. 2018 uvedl, že se mohlo jednat o subdodavatele společnosti X. V návaznosti na to mj. navrhl výslech svědka X, který jako manažer společnosti X zaslal jednatelem žalobce mailové zprávy s náhledem billboardů a pozvánkou na akci. Na základě toho nepovažuje soud prezentované důvody pro odepření výsledku tohoto svědka za dostatečně silné. Jednak je zřejmé, k čemu měl dle žalobce tento svědek vypovídat, když pochybnosti správce daně byly mj. založeny na tom, že náhled na billboardy zaslal žalobci X jako manažer X a žalobce chtěl v reakci na to osvětlit roli této společnosti na předmětné akci. Nebylo vyloučeno, aby dodavatel žalobce plnil vůči žalobci prostřednictvím subdodavatele, jímž tato společnost mohla být.
41. Byla-li nosným důvodem odmítnutí tohoto důkazního návrhu nedostatečná identifikace svědka s odkazem na § 92 odst. 6 daňového řádu, pak se soud s takovým přístupem správce daně neztotožňuje. Žalobce správci daně sdělil, že bližšími identifikačními údaji svědka nedisponuje, a požádal správce daně, aby se ze své pozice pokusil tyto údaje získat. Správce daně dle názoru soudu měl za této situace vyjít žalobci vstříc (§ 6 odst. 4 daňového řádu) a alespoň se, při vědomí toho, že jde patrně o zaměstnance či jiného smluvního partnera konkrétní společnosti, pokusit o získání údajů a předvolání svědka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34).
42. V závěru žaloby žalobce konstatoval, že v odvolání uvedl, že správce daně se zřejmě neobrátil na orgány činné v trestním řízení, popsal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že součástí spisu jsou dvě usnesení o zahájení trestního stíhání, a namítl, že tato usnesení o zahájení trestního stíhání ani další důkazy ze spisu policie nebyly správními orgány učiněny součástí hodnocení důkazů v daňovém řízení, proto by měly být důkazy z policejního spisu provedeny v řízení před soudem. Tato argumentace se pak dále posunula v podané replice.
43. Soud na tomto místě obsah žaloby rekapituluje proto, že mu není zcela zřejmé, co přesně je touto pasáží namítáno. Je pravdou, že součástí neveřejné části spisového materiálu jsou usnesení o zahájení trestního stíhání X a X, jak o nich hovořil již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Lze konstatovat, že jejich obsah může prohlubovat pochybnosti týkající se nyní řešené transakce, nicméně správce daně na nich svůj závěr o pochybnostech nevystavěl. Nebylo toho zapotřebí, neboť měl zjištěn dostatek jiných skutečností, o něž své závěry opřel. Orgány finanční správy nebyly povinny tato usnesení jakkoli blíže hodnotit.
44. Pokud žalobce po finančních orgánech či dokonce soudu žádá provedení blíže neidentifikovaných důkazů z policejního spisu, soud především konstatuje, že povinností správce daně není z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005-58, ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 195/2006-123 či ze dne 30. 1. 2019,

č. j. 6 Afs 305/2018-43). V replice žalobce hovoří o tom, že by patrně dle jeho názoru měla být trestně stíhána společnost X. K existenci takového trestního řízení není ve spise podkladu. Trestní stíhání související s nyní řešenou transakcí bylo naopak zahájeno vůči dosavadnímu jednateli žalobce, pak ovšem neobstojí tvrzení žalobce, že nemá do policejního spisu přístup. Především však stojí daňové řízení nezávisle na řízení trestním. Je to žalobce, kdo si uplatnil odpočet na DPH, a pokud na něj v daňovém řízení přešlo důkazní břemeno, je na něm, aby jím konkrétně označenými důkazy prokázal naplnění podmínek pro přiznání odpočtu na dani.

45. Již vůbec pak nebude neoznačené důkazy provádět až soud, který je k vypořádání žalobních bodů ani nepotřebuje. S výjimkou popsaného pochybení se žalovaný s námitkami žalobce vypořádal adekvátně.

VII. Závěr a náklady řízení

46. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s., a provede tedy, bude-li to možné, výslech svědků S. K. a M. V.
47. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
48. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 3 úkony právní služby v celkové výši 9 300 Kč [3 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady daňového poradce ve výši 2 142 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Liberec 4. ledna 2022

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu