



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **AGROFOOD TRADE a. s.**, IČO 28995201
sídlem U Vlečky 1046, 664 42 Modřice
zastoupený advokátem Mgr. Markem Lhotským
sídlem Lesnická 787/10, 613 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 45859/17/5300-21444-706361

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr ze dne 11. 8. 2016, č. j. 3586763/16/3003-52523-711874, kterým Finanční úřad pro

Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2016 nadměrný odpočet ve výši 137 670 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce namítal, že nárok na odpočet daně za předmětné zdaňovací období (pozn. soudu: v žalobě je toto zdaňovací období opakovaně označeno jako „únor 2015“, nicméně předmětem žalobou jednoznačně specifikovaného napadeného rozhodnutí byla daň za zdaňovací období měsíce února 2016, přičemž tohoto předmětu daňového řízení se týkají i jiné akty správce daně, na něž je v žalobě odkazováno, soud proto žalobcem uváděný rok 2015 považoval za překlep) prokázal v plném rozsahu dostatečným a věrohodným způsobem, a to zejména 15 ks DVD včetně rámcové smlouvy. Pochybnosti orgánů finanční správy o přijatých zdanitelných plněních lze označit jako ryze účelové a nelze na nich založit odůvodněnou pochybnost stran přijatého zdanitelného plnění a v důsledku toho na žalobce přenést důkazní břemeno. Nebylo specifikováno, o která předchozí zdaňovací období, v nichž neměla být prokázána reklamní plnění, se jedná, protože je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobce se k obecným pochybnostem nemohl relevantně vyjádřit, neboť nevěděl k čemu.
3. Pochybnost správce daně o vysoké ceně za přijaté zdanitelné plnění a počtu opakování spotu uvedeného ve smlouvě, je rovněž obecná a účelová. Na dotaz žalobce v rámci ústního jednání dne 19. 7. 2016, zda si zjišťoval či ověřoval optimální cenu reklamy, a jaké má konkrétní pochybnosti k ceně reklamního plnění, se správce daně nevyjádřil. Žalobci tak bylo odepřeno právo vyjádřit se ke vzniklému rozdílu ceny a uspokojivě jej doložit. Přesto se snažil cenu jednotlivých plnění zdůvodnit, kdy prostřednictvím svědka B. S. poskytl vyjádření (viz protokol č. j. 476323/17/3003-60562-711231), v jehož rámci se snažil vysvětlit tvorby cen jednotlivých plnění. Tato svědecká výpověď však byla orgány finanční správy ignorována.
4. I přes potvrzení společnosti poskytující reklamní plnění a vysvětlení cenotvorby jejím zástupcem správce daně stále trval na důkazní nouzi, přičemž sám důkazy opomíjel a nehodnotil. Žalobce předložil doklady, smlouvu, DVD z akce, a také proběhl výslech svědka. Vyšší míru relevantních důkazů již zajistit nelze. Rozhodnutí navíc neobsahuje posouzení, které skutečnosti považuje správce daně za prokázané. Chybí též posouzení stavu po právní stránce.
5. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 3. 2018 žalovaný uvedl, že soulad žalobcových dokladů se skutečností byl kvalifikovaně zpochybněn. Žalobci byla ve výzvě sdělena podstata pochybností a žalobce na ně mohl reagovat, což neučinil. Žalobce ani následně nevyužil možnosti do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, ačkoli byl na tuto možnost výslovně upozorněn. Žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně jednoznačně a transparentně vyvrátily, nepředložil. Důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

proto neunesl. Ani jedno z žalobcem předložených DVD se nevztahovalo k předmětnému zdaňovacímu období a předloženou rámcovou smlouvu nelze považovat za důkaz, který by prokazoval faktické přijetí zdanitelného plnění. Předmětná DVD byla navíc posuzována až v odvolacím řízení jako důkaz označený žalobcem v odvolání. Žalovaný se následně vypořádal se všemi důkazními prostředky, které žalobce v průběhu odvolacího řízení navrhl, a tento myšlenkový proces je z napadeného rozhodnutí patrný.

7. Z platebního výměru je zcela zřejmé, o jaké skutečnosti a jaká konkrétní ustanovení daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, správce daně své úvahy a právní závěry opřel. Rovněž rozhodnutí žalovaného je náležitě odůvodněno. Žalobcům požadavek, aby žalovaný sdělil žalobci výši ceny, kterou sám zjistil, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak žalobci možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil, nemá pro zde řešenou věc oporu v daňovém řádu ani v zákoně o DPH. Žalobce navrhl výslech svědka až v rámci probíhající daňové kontroly DPH za zdaňovací období měsíc únor, květen a srpen 2015. Platební výměr byl vydán dne 11. 8. 2016, přičemž výslech svědka byl proveden až následně dne 3. 2. 2017 v návaznosti na návrh žalobce doručený správci daně dne 16. 12. 2016. Návrh na provedení důkazu výslechem této osoby neučinil žalobce v projednávané věci ani v rámci odvolacího řízení. Na protokol o výslechu svědka a na údajný vztah ke zde řešené věci poukázal žalobce až v podané žalobě. Správci daně nelze klást k tíži, že nedovodil důkazy z informací, které vyplynuly ze svědecké výpovědi zaznamenané do protokolu o výslechu svědka, jehož výpověď byla navržena žalobcem ve vztahu k jinému daňovému řízení, a nadto se vztahovala k jiným zdaňovacím obdobím a jiným daňovým dokladům.
8. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Jednání konané dne 20. 4. 2022

9. Při jednání účastníci řízení setrvali na argumentaci již dříve uplatněné písemně. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. K důkazu četl žalovaným nad rámec správního spisu předložený protokol ze dne 3. 2. 2017, č. j. 476323/17/3003-60562-711231, o výslechu svědka B. S., a návrh žalobce ze dne 16. 12. 2016 (č. j. 4753232/16) na provedení tohoto výslechu „*v rámci probíhajících kontrol na daň z přidané hodnoty za měsíce 2., 5. a 8. 2015*“. Soud neprováděl dokazování dalšími listinami, na něž bylo odkazováno v žalobě, které však zároveň byly součástí správního spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, věc „*ECOPLAST*“; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). K výslovnému návrhu žalobce nicméně z obsahu správního spisu konstatoval rámcovou smlouvu ze dne 29. 12. 2015 uzavřenou mezi žalobcem coby objednatelem a korporací DV SCREEN SPORT s. r. o. coby poskytovatelem, a 15 ks DVD.

V. Posouzení věci

10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
11. Ze správního spisu soud zjistil následující, pro věc podstatné skutečnosti. Dne 29. 3. 2016 žalobce podal u správce daně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací

období měsíce února 2016, ve kterém vykázal pouze přijatá zdanitelná plnění. Výsledkem byl nadměrný odpočet ve výši 435 240 Kč. Správce daně u žalobce provedl dne 13. 4. 2016 místní šetření (úřední záznam č. j. 1778060/16/3003-60562-711231), přičemž zjistil, že žalobce v předmětném zdaňovacím období nevykazoval žádná uskutečněná zdanitelná plnění, ale na ř. 40 daňového priznání uplatňoval nárok na odpočet daně v hodnotě základu daně 2 065 275 Kč, z čehož 1 462 000 Kč bylo za reklamní propagaci od dodavatelů One PR s. r. o. a DV SCREEN SPORT s. r. o. Přílohou úředního záznamu byly vedle přehledu přijatých plnění mj. faktury dodavatele DV SCREEN SPORT s. r. o., rámcová smlouva ze dne 29. 12. 2015 o objednavce reklamních služeb poskytovaných a zajišťovaných touto korporací s účinností ode dne 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, dále zakázkový list č. 28 ze dne 27. 1. 2016 na poskytnutí reklamních služeb v období 1. 2. až 29. 2. 2016 od uvedeného poskytovatele, a dohoda ze dne 29. 2. 2016 o ukončení smluvního vztahu žalobce a tohoto poskytovatele ke dni 29. 2. 2016. Správce daně následně dne 26. 4. 2016 zahájil postup k odstranění pochybností, přičemž vyzval (č. j. 1881029/16/3003-52523-711874) žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění a hodnotu přijatých zdanitelných plnění od korporace One PR s. r. o. uvedených na daňových dokladech č. 151100271, č. 151100272 a č. 151100286, a od korporace DV SCREEN SPORT s. r. o. uvedených na daňových dokladech č. 161100030 a č. 16110003. Na tuto výzvu žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval. Dne 24. 6. 2016 správce daně doručil žalobci sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 22. 6. 2016, č. j. 2900173/16/3003-25223-711874, v němž jej poučil též o možnosti podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Ani na toto sdělení žalobce nijak nereagoval. V návaznosti na to správce daně dne 11. 8. 2016 vydal platební výměr č. j. 3586763/16/3003-52523-711874, kterým žalobci na vyměřil nadměrný odpočet ve výši 137 670 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl, přičemž se ztotožnil se závěrem správce daně, že ve vztahu k posuzovaným přijatým zdanitelným plněním nebyly splněny podmínky pro priznání nároku na odpočet.

12. Žalobce v první řadě namítal, že pochybnosti správce daně o předmětných přijatých zdanitelných plněních byly pouze obecné a navíc účelové. S tímto tvrzením se soud neztotožnil. Podle §89 odst. 1, 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.* Těmto požadavkům výzva správce daně ze dne 26. 4. 2016 plně dostála. Správce daně vyjádřil své pochyby o přijetí deklarovaných reklamních služeb dostatečným a srozumitelným způsobem. Zde předně označil daňové doklady, jichž se jeho pochybnosti týkají (tři doklady ohledně plnění od korporace One PR s. r. o., dva doklady od korporace DV SCREEN SPORT s. r. o.). Dále uvedl, že jeho pochybnosti vyvstávají ze skutečnosti, že u žalobce jsou prověřována reklamní plnění předchozí zdaňovací období, přičemž jejich uskutečnění v rozsahu dle smluv, jakož i jejich hodnota dosud nebyla prokázána. Současně konstatoval, že z nyní posuzovaných daňových dokladů není zřejmé, o jak velký rozsah plnění se jedná. Zároveň se žalobcovo sídlo nachází na virtuální adrese a na webových stránkách žalobce nejsou patrné nabízené služby či přímý

kontakt. Dále správce daně uvedl, že žalobce pravidelně vykazuje nadměrné odpočty, z čehož největší hodnotou přijatých zdanitelných plnění jsou právě reklamy či marketingová propagace žalobce. Zároveň správce daně relevantním způsobem poučil žalobce, jakým způsobem může pochybnosti odstranit. Tak se však nestalo, žalobce na výzvu vůbec nereagoval.

13. V uvedených souvislostech je třeba uvést, že vyzval-li správce daně žalobce k prokázání faktického uskutečnění a hodnoty přijatých zdanitelných plnění od korporace One PR s. r. o. a uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH vzhledem k tomu, že dosud nebylo prokázáno faktické uskutečnění a hodnota plnění přijatých v předchozích zdaňovacích obdobích od téhož dodavatele, a ve spojení s charakteristikami samotného žalobce, učinil tak v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť se jedná o okolnosti vnášející stín relevantních pochybností též na aktuálně posuzovaná pozdější plnění podložená dosud toliko základními doklady. Namítl-li žalobce, že mu není zřejmé, o jaká předchozí zdaňovací období se jedná, jde o tvrzení účelové. Přestože správce daně mohl provést bližší upřesnění těchto zdaňovacích období, nemohlo se v případě neprovedení této precizace jednat o důvod případné nezákonnosti dané výzvy. Žalobci totiž muselo být zřejmé, že v totožném období jsou ze strany správce daně prověřována reklamní plnění přijatá žalobcem od dané korporace ve zdaňovacích obdobích měsíců únor, květen a srpen 2015 či leden 2016. Vzhledem k uvedeným skutečnostem podpořeným též závěrem o způsobu vykazování a podstatě nadměrných odpočtů žalobce pak plně ob stojí, že shodné pochybnosti o fakticitě a hodnotě přijatých reklamních či propagačních plnění správce daně vztáhl též na plnění přijatá od korporace DV SCREEN SPORT s. r. o. Správce daně postupoval též v souladu s § 89 odst. 2 daňového řádu, pokud ve výzvě žalobci přesně určil, kterých daňových dokladů se jeho pochybnosti týkají, a konkretizoval též, jakým způsobem žalobce může pochybnosti odstranit.
14. Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce na výzvu nikterak nereagoval, a kromě podkladů předložených v rámci místního šetření nedoložil ničeho. Přitom nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že by správce daně některé důkazy opomíjel a nehodnotil, jeho činnost byla toliko odrazem žalobcovy pasivity při dokazování v nalézacím řízení, kdy nereagoval na výzvu k odstranění pochybností, ani nenavrhл pokračování v dokazování, resp. neučinil žádný důkazní návrh v návaznosti na seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností. V odvolání žalobce poukázal na DVD, která předložil v řízeních týkajících se jiných zdaňovacích období (*in concreto* je žalobce předložil při ústním jednání konaném dne 19. 8. 2016 v rámci daňové kontroly ohledně zdaňovacích období měsíců únor, květen a srpen 2015; k jejich předložení tedy došlo až po vydání platebního výměru dne 11. 8. 2016 v nyní projednávané věci). Žalovaný se těmito DVD zabýval v bodě [23] napadeného rozhodnutí, přičemž shledal, že z nich „nelze zjistit přesný rozsah propagace, ani kdy k propagaci skutečně došlo“, a zároveň se ani jedno z 15 ks předložených DVD nevztahovalo k předmětnému zdaňovacímu období. S tímto závěrem se soud ztotožnil, ostatně žalobce k němu ani v žalobě neuvedl cokoli konkrétního. Žalovaný dodal, že za důkaz, který by prokazoval faktické přijetí zdanitelného plnění, nelze považovat ani žalobcem předloženou rámcovou smlouvu, neboť se jedná pouze o formální doklad, v němž jsou stanovena základní pravidla, jimiž se smluvní strany řídí při realizaci obchodních případů.
15. V tomto ohledu je nezbytné poukázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že přiznání nároku na odpočet DPH v případě předložení formálně bezvadného daňového dokladu není automatismem (viz např. rozsudky ze dne 3. 3. 2022,

č. j. 9 Afs 68/2021-70, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkazy o uskutečnění skutečností v nich deklarovaných, není-li prokázáno, že k jejich uskutečnění fakticky došlo. Proto i v případě, že daňový subjekt předloží formálně bezvadný daňový doklad, může správce daně vyjádřit své pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplatnosti předložených dokladů, přičemž je povinen prokázat, že existují „*vážné a důvodné pochyby*“ o předloženém účetnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Musí přitom označit konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochyby vyplývají. Pokud se tak stane, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předloženého účetnictví. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o fakticitě předmětných přijatých zdanitelných plnění. S tímto závěrem se ztotožnil i soud.

16. V projednávané věci důvodnost pochybností správce daně a žalovaného vyplývaly ze soustředěného spisového materiálu. Orgány finanční správy umožnily žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil, ten tak však neučinil. Nepřiznání nároku na odpočet DPH ohledně předmětných zdanitelných plnění tedy bylo důsledkem pasivity žalobce, resp. neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť se mu nepodařilo prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-74).
17. V této situaci, kdy dosud nebylo prokázáno faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, se pak logicky jako zcela irelevantní jeví požadavek žalobce, aby mu správce daně sdělil optimální cenu za přijatá reklamní plnění. Z tohoto důvodu soud ani neprováděl dokazování protokolem o ústním jednání ze dne 19. 7. 2016, č. j. 331353/16/3003-60562-711231, na němž měl žalobce vyzvat správce daně ke sdělení optimální výše ceny reklamních plnění – navíc, toto ústní jednání se nekonalo ve vztahu k nyní posuzovanému zdaňovacímu období.
18. Pokud pak žalobce namítal, že se správce daně nijak nevypořádal se svědeckou výpovědí B. S., soud ze spisu ověřil, že žalobce neučinil návrh na provedení tohoto důkazu v projednávané věci, a to ani v rámci odvolacího řízení. Správci daně přitom nelze ani vyčítat, že sám nepřihlédl k výsledku svědka S., neboť protokol o jeho výsledku je datován až dnem 3. 2. 2017, tedy dávno po vydání platebního výměru v nyní projednávané věci. Výslech pak byl proveden na návrh žalobce v rámci probíhající daňové kontroly DPH za zdaňovací období měsíců únor, květen a srpen roku 2015. Tuto svědeckou výpověď tudíž sám žalobce vztáhl k jiným zdaňovacím obdobím a jiným daňovým dokladům. Ani žalovaný tedy za daných okolností nemohl o výsledku provedeném správcem daně v jiném daňovém řízení vědět. Pokud žalobce považoval za rozhodné, aby skutečnosti vyplývající z tohoto výsledku byly předestřeny i v projednávané věci v odvolacím řízení, měl a mohl takový postup navrhnout, což se však nestalo. Za této situace nelze rozhodnutí orgánů finanční správy považovat z namítaného důvodu za nepřezkoumatelná a nezákonná.

VI. Závěr a náklady řízení

19. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
20. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 20. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu