



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **ATW Brno, s. r. o., IČO: 282 72 684**
sídlem Kuřimská 1503/42, Brno
zastoupen advokátkou Mgr. Ivou Minaříkovou,
sídlem Kuřimská 1503/42, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26210/18/5300-22441-708656,

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. Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26210/18/5300-22441-708656 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“ či „finanční úřad“) ze dne 16. 2. 2017, č. j. 644696/17/3003-52523-705200, č. j. 644779/17/3003-52523-705200, č. j. 644828/17/3003-52523-705200, č. j. 644942/17/3003-52523-705200 a č. j. 644108/17/3003-52523-705200, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období červen 2011, červenec 2011, září 2011, listopad 2011 a prosinec 2011 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.
2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů TREZE Development s.r.o. IČ: 28274547 (dále jen „TREZE Development“) a MODEKO, s.r.o., IČ: 48039802 (dále jen „MODEKO“). Žalobce tak dle žalovaného neprokázal nároky na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil. Žalobce doložil bezvadné účetní i daňové doklady a svá tvrzení doložil i dalšími podklady. Rovněž správce daně v rámci své činnosti si opatřil další důkazy, které však nesprávně posoudil a vyhodnotil. Žalobce splnil hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH. Žalovaný nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene. Žalobce doložil faktickou realizaci plnění deklarovanými dodavateli. Důkazy by vždy měly být hodnoceny z hlediska formální správnosti a v kontextu celé věci.
4. S hodnocením žalovaného stran plnění od TREZE Development nelze souhlasit. Provedení reklamních služeb ze strany společnosti TREZE Development proběhlo řádně. Svědci (majitelé aut a závodní jezdci) vypovídali čtyři roky po uskutečnění reklamy a je logické, že si umístění reklamy nemohli pamatovat. Žalobce neměl důvod si sjednávat reklamní služby písemnou formou, obzvlášť když zákon písemnou formu pro smlouvu o poskytnutí reklamních služeb nevyžaduje. Provedení reklamy žalobce dodatečně zkontroloval. Nelze dovodit, že dodavatel provedení nezajistil jen ze skutečnosti, že neměl v době realizace reklam zaměstnance. Ohledně faktu, že umístěná reklama vyobrazovala starý název společnosti ARBOR TW s.r.o., žalobce uvádí, že pod tímto názvem byl žalobce obecně známý, a nebylo tak nutné provádět reklamu pod novým názvem.
5. Stran plnění od MODEKO měl žalobce uzavřenou rámcovou smlouvu, následně byly jednotlivé akce upřesňovány ústně. Z toho důvodu byly faktury vystavené za delší časová období. Časový odstup mohl mít vliv na kontaktnost dodavatele. O jeho činnosti nemá žalovaný informace. Dodavatel splnil povinnost vůči finančnímu úřadu tím, že předložil daňová přiznání za rok 2011. Není rozhodující, zda měl dodavatel zaměstnance či nikoliv. Reklama na tenisových turnajích byla doložena fotografiemi, na nichž je poutač s logy, i loga žalobce. Ohledně názvu žalobce odkázal ke svému stanovisku u dodavatele TREZE Development.
6. Faktury byly vystaveny mezi existujícími subjekty, nebyly fiktivní, byly zaplacený. Náklady spojené se zajištěním reklamní činnosti nelze pokládat za nepřiměřené. Pokud není možné určit dodavatele plnění, není možné nárok odepřít, pokud plnění nebylo

součástí podvodu, tedy jestliže plátce věděl nebo musel vědět, že transakce je součástí podvodu na dani. Takového jednání se žalobce nedopustil. Pokud se protiprávního jednání dopustil obchodní partner žalobce, nemůže být odpovědnost za delikt přenesena na žalobce.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení.
8. Žalobce neprokázal, že k uskutečnění reklamních služeb došlo tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Žalobce musí při prokazování nároku na odpočet unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní. K prokázání tvrzení žalobce nepostačuje pouze formálně správný daňový doklad. Správce daně je oprávněn zkoumat, zda zdanitelné plnění bylo dodáno deklarováním plátcem. Správce daně měl silné pochybnosti o tom, že dodavatelé deklarování na daňových dokladech skutečně provedli služby. Žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť nedoložil důkazní prostředky, kterými by přijetí zdanitelných plnění od deklarováných dodavatelů prokázal.
9. K dodavateli TREZE Development žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Žalobce musí prokázat konkrétní okolnosti, avšak ani v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností takové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení nepředložil a důkazní břemeno tak neunesl. Je s podivem, že žádný ze svědků (majitelé aut a jezdci) neznají společnost TREZE Development, když osoby kolem závodů jsou relativně úzkou skupinou lidí. Argumentace ohledně starého názvu společnosti je absurdní. Předmětem reklamy by dle představ žalovaného bylo něco nového se vztahem k příslušnému subjektu. Těžko si lze představit, že by společnost s novým názvem požadovala plnění, jehož součástí by byl starý název společnosti. Argumentace, že společnost byla pod tímto názvem veřejně známá, je účelová a zakrývá podezřelé okolnosti týkající se provedení reklamy. K reklamám lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37. Dále NSS stran nutnosti prokázání deklarováného dodavatele reklamy na závodních vozech v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26.
10. K dodavateli MODEKO žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí. Ani v případě plnění od MODEKO nebylo žalobcem uneseno důkazní břemeno. Je neobvyklé, že rámcová smlouva na poskytování služeb existuje bez konkrétních dílčích smluv, jež by na původní smlouvu měly navazovat. Takový stav snižuje právní jistotu objednatele reklamních služeb. Pochybnosti budí skutečnost, že žalobce platil dodavateli reklamy částky ve výši desetitisíců korun bez podložení konkrétní prokazatelnou dílčí smlouvou. Stran názvu společnosti odkazuje žalovaný k vyjádření u společnosti TREZE Development. K nutnosti prokázání uskutečnění služeb deklarováním dodavatelem žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63.
11. Žalovaný nikdy netvrdil, že by se v dané věci jednalo o podvod na DPH, jedná se o neunesení důkazního břemene ohledně nároku na odpočet daně na vstupu. Argumentace judikaturou týkající se podvodů na DPH je tak nepřiléhavá. Žalobce nemohl být v dobré víře, že unesl své důkazní břemeno k oprávněnosti nároku na odpočet daně, neboť neučinil kroky směřující k zajištění dostatečných důkazů ohledně přijatých zdanitelných plnění.
12. Žalovaný má za to, že správní i odvolací orgán dostatečným způsobem prokázaly, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

IV. Procesní okolnosti řízení

13. Usnesením ze dne 17. 8. 2020, č. j. 29 Af 78/2018-125 bylo řízení přerušeno z důvodu, že NSS podal SDEU předběžné otázky ve věci *Kemwater ProChemie*, vedené NSS pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Předmětem řízení v této věci bylo posouzení otázky, zda lze nárok daňového subjektu na odpočet daně odepřít z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Šlo tedy o otázku, na níž se zakládá přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Posouzení této otázky ze strany rozšířeného senátu NSS v návaznosti na právní názor SDEU tedy mělo dopad na rozhodování krajského soudu o věci samé.
14. Vzhledem ke skutečnosti, že NSS rozhodl o věci rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, odpadly tak důvody, pro které bylo řízení před zdejším soudem přerušeno. Soud poté usnesením ze dne 24. 5. 2022, č. j. 29 Af 78/2018-128 rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.
15. Soud zaslal dne 24. 5. 2022 žalobci soudu č. j. 29 Af 78/2018-129, v němž byl žalobce vyzván, aby se vyjádřil k recentní judikatuře SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Žalobce na výzvu soudu v určené lhůtě ani později nereagoval.

V. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
17. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
18. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*
19. Ustanovení § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) zákona o DPH praví, že *„[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“*
20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
21. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu *„[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*

22. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
23. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 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. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

Vypořádání žalobních námitek

26. Správce daně odepřel žalobci nárok na odpočet DPH u přijatých plnění týkajících se reklamy na automobilových závodech (dodavatel TREZE Development) a reklamy na tenisových kurtech (dodavatel MODEKO). Žalobní námítka jsou v podstatě totožné s námitkami vznesenými žalobcem v průběhu odvolacího řízení.
27. Žalobce namítal pochybení správce daně při posouzení a vyhodnocení důkazů. K hodnocení důkazních prostředků správcem daně zdejší soud odkazuje na ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, jež stanoví pro daňový proces zásadu volného hodnocení důkazů. Správce daně má pravomoc posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo nejprve je samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně za situace, že jeho úvaha bude uvedena. Rovněž je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Dle zdejšího soudu správce daně v předmětném daňovém řízení postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a ze spisového materiálu nevyplývá, že by byly důkazy hodnoceny správcem daně či žalovaným účelově. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný dávali k tíži žalobci případné protiprávní jednání jeho obchodních partnerů. Daňové orgány však uvedly řadu pochybností, na jejichž základě byl nárok na odpočet DPH žalobci odmítnut. Úvahy žalovaného jsou z napadeného rozhodnutí zřejmé, tudíž této námitce soud nemůže vyhovět.
28. Žalobce předložením daňových dokladů unesl své primární důkazní břemeno (k tomuto lze odkázat na body 23 až 25 tohoto rozsudku). K rozložení důkazního břemene si soud dovoluje odkázat na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. S ohledem na odkazovanou judikaturu lze konstatovat, že správce daně postupuje správně, pokud řádným způsobem vyhodnotí důkazní prostředky a předestře pochybnosti, jež v daňovém řízení vplynuly.
29. V případě dostatečného vyjádření pochybností správcem daně je důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a ten musí předložit takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně rozptýlí. Pokud žalobce neunese důkazní břemeno, neznamená to, že povinnost vyhledávat důkazy má správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5/2005-58). Dle rozsudku NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33 je daňový subjekt „odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2006, in: č. 30/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí

fakticky dojít). „*Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.*“ Ze spisového materiálu je zjevné, že žalobce dostatečné důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností nedoložil. Správce daně, potažmo žalovaný tak postupovali správně, pokud nárok na odpočet žalobci odmítli. Z rozhodnutí žalovaného lze tyto pochybnosti seznat, neboť žalovaný se pochybnostem podrobněji věnoval (viz zejména strany 8 až 11 napadeného rozhodnutí stran plnění od společnosti TREZE Development a strany 11 až 15 napadeného rozhodnutí stran plnění od společnosti MODEKO).

30. K plnění od TREZE Development soud odkazuje zejména na strany 8 až 11 napadeného rozhodnutí. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobcem nebyly k plnění od tohoto dodavatele doloženy takové důkazní prostředky, jež by tvrzení žalobce prokázaly. Z předložených fotografií nelze poznat, kdo reklamní loga na dané vozidlo umístil, není zřejmé, z jakého konkrétního závodu a kdy byla pořízena. Dále ze smluv ani předávacích protokolů nevyplývá umístění loga na vozidle, ani jeho rozměr. Svědci (majitelé a řidiči předmětných závodních vozidel) si nebyli jisti umístěním reklamního loga žalobce na vozidlech a nevěděli, kdo ho případně umístil. Společnost TREZE Development neznali. Svědci si nepamatovali, zda bylo logo vůbec umístěno na závodní vozidla, avšak tato skutečnost nebyla žalovaným rozporována. Předmětem řízení byla skutečnost, zda toto logo bylo dodáno deklarováním dodavatelem, tj. TREZE Development. Přes časovou prodlevu svědci uvedli, že oni reklamu na vozidla neumístili a neznali společnost TREZE Development.
31. Krajský soud nijak nerozporuje, že reklamní služby je možné sjednat bez písemné formy, neboť autonomie vůle (smluvní svoboda) je dána zákonem. Volba důkazních prostředků, kterými žalobce prokáže svá tvrzení, je však naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně sdělovat mu, jakými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat.
32. Soudu není zřejmé, jak probíhala kontrola předmětných reklamních služeb. Z důkazních prostředků žalobcem předložených toto nelze zjistit. Dle tvrzení pana Mgr. P. K. (jednatele žalobce) občas kontroloval předmětná reklamní loga na závodech na vozidlech. Obchodní otázky měl dle pana K. na starosti pan M. K. (druhý jednatel). Tento uvedl, že se automobilových závodů neúčastnil. Uvedl, že některých závodů se měl účastnit pan K. Z těchto tvrzení vyplývá, že předmětná reklama nebyla kontrolována na všech závodech, nebylo kontrolováno, kdo předmětná loga na vozidla lepil.
33. Z napadeného rozhodnutí, jakož i ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by byl nárok na odpočet daně z tohoto plnění odmítnut z důvodu, že dodavatel neměl zaměstnance. Jak již soud uvedl výše, byla to právě řada několika pochybností, jež vedla správce daně a žalovaného k tomuto závěru. Ohledně skutečnosti, že na reklamních polepech je uvedeno staré logo společnosti musí soud dát za pravdu žalovanému. Soudu není jasné, proč by žalobce na reklamní loga dával starý název společnosti, tedy proč by se nerepresentoval pod novým názvem. Na schvalovacím protokolu mezi žalobcem a společností TREZE Development, jakož i na samotné Smlouvě o provedení reklamních služeb, je uveden již nový název, stejně jako nový název žalobce je již na razítku. Ovšem tato skutečnost prokazuje toliko umístění reklamy pod starým názvem žalobce, nikoli její přijetí od deklarování dodavatele. Dle zjištění daňových orgánů měl však v předmětné době žalobce pouze jednoho odběratele, který je určitým způsobem se žalobcem personálně

propojen (viz bod 20, 56 a 57 napadeného rozhodnutí). Presentace pod starým či novým názvem však není v řešeném případě zásadní, neboť tato presentace sama o sobě neprokazuje přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.

34. K plnění od MODEKO soud odkazuje zejména na strany 11 až 15 napadeného rozhodnutí. Rámcová smlouva o reklamní činnosti je obecná, neboť neupravuje konkrétněji v jakém tenisovém areálu a kde konkrétně, kdy a v jakém časovém období, v jakém rozsahu má být umístěna. V této smlouvě nejsou nijak podrobně stanoveny platební podmínky. Cena měla být dle smlouvy stanovena na konkrétní akci. Dle tvrzení žalobce měly jednotlivé ceny akce upřesňovány ústně. K tomuto soud odkazuje na bod 31 tohoto rozsudku, kde se již vyjádřil k problematice ústních smluv.
35. Se žalobcem lze souhlasit, že není obecně odpovědný za chování svých obchodních partnerů. Nelze mu přičítat k tíži, že jsou jeho dodavatelé nekontaktní a neplní si své povinnosti vůči správci daně. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by nekontaktnost dodavatele či skutečnost, že by žalobce měl mít o dodavateli informace, byla kladena žalobci k tíži. Taková skutečnost žalobci správcem daně přičítána nebyla. Neplnění daňových povinností bylo toliko důvodem pro vyjádření pochybností. Skutečnost, že dodavatel MODEKO předložil daňová přiznání za rok 2011, neprokazují poskytnutí plnění žalobce, ale prokazuje toliko splnění formální podmínky. Dodavatel MODEKO navíc svoji daňovou povinnost nesplnil, neboť daň neuhradil.
36. Ani u tohoto dodavatele nebyla žalobci kladena k tíži skutečnost, zda dodavatel MODEKO měl nebo neměl zaměstnance, ovšem je to další z pochybností o tom, že se tvrzený obchodní případ stal tak, jak žalobce tvrdil. Z předložených fotografií nelze poznat, kdo reklamu umístil, jakož i kdy a kde byly předmětné fotografie pořízeny. Ohledně názvu soud odkazuje na svoje vyjádření u společnosti TREZE Development. Ani zde však skutečnost, že byl žalobce prezentován pod starým jménem, nemění nic na tom, že nebylo prokázáno, že předmětná reklama byla přijata od deklarovaného dodavatele MODEKO. K tomuto si soud dovoluje odkázat na body 56 a 57 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal, že největší tvrzený odběratel se v účetnictví žalobce téměř nevyskytoval, přičemž plnění bylo uskutečněno pouze pro jediného odběratele (bod 20 napadeného rozhodnutí), jenž je určitým způsobem personálně propojen se žalobcem.
37. Souhrnně k oběma deklarovaným dodavatelům soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, v němž soud uvedl: *„Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.“* I s ohledem na nekontaktnost deklarovaných dodavatelů žalobce jej to nezbavuje povinnosti doložit takové důkazní prostředky, kterými svá tvrzení prokáže. Vzhledem k vyjádřeným pochybnostem správce daně, které soud považuje za dostatečné, žalobce svojí povinnosti nedostál. Soud tak musí konstatovat, že předložené důkazní prostředky nejsou s to prokázat, že skutečně přijal předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů.

38. Žalovaný nerozporoval, že by faktury nebyly zaplacený, avšak rozporoval, zda tvrzení na nich uvedená odpovídají skutečnosti, vzhledem k pochybnostem správce daně. Je třeba uvést, že ani věrohodné doložení plateb za vystavené daňové doklady nelze bez dalšího aprobovat jako důkaz o faktické realizaci plnění deklarovanými dodavateli, nýbrž prokazují toliko finanční tok. K tomuto lze odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 10. 2013, č. j. 62 Af 31/2012-60, v němž soud uvedl: „*pouhá skutečnost, že žalobce prokáže, že peníze údajnému dodavateli převedl (a ten si je z účtu vybral), totiž ještě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění došlo.*“ Úhrady za zdanitelná plnění mají důkazní sílu pouze ve spojení s dalšími důkazy, jež nejsou ve vzájemném rozporu, tvoří ucelený komplex a logicky na sebe navazují (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Přiměřenost nákladů nemá v řešené věci vliv na prokázání deklarovaného dodavatele, může však být další pochybností o tom, že se obchodní případ uskutečnil tak, jak žalobce tvrdí.
39. K argumentaci žalobce týkající se daňového podvodu soud uvádí, že meritem závěrů daňových orgánů, na základě kterých došlo k doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, byla skutečnost, že u přijatých plnění (reklama na vozidlech na automobilových závodech a reklama na tenisových kurtech), nebylo prokázáno splnění hmotně právních podmínek dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, konkrétně nebylo prokázáno, že uvedené zdanitelné plnění žalobce přijal od deklarovaných dodavatelů. Správce daně a žalovaný nejdříve zkoumají splnění hmotněprávních podmínek, z nichž vyplývá, že plátce má nárok na odpočet daně při splnění několika podmínek. V případě jejich splnění zkoumají daňové orgány existenci daňového podvodu. V takovém případě je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo, pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Následně se posuzuje, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Argumentace daňovým podvodem je tedy na zde řešený případ nepřiléhavá a tato námitka tak není důvodná. Případné protiprávní jednání nebylo žalobci kladeno k tíži, ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný jakkoli odpovědnost za delikt přenesly na žalobce. Ze spisového materiálu naopak vyplývá řada pochybností týkající se obchodního styku mezi žalobcem a jeho dodavateli. Ani tato námitku soud neshledal důvodnou.

Prokázání deklarovaného dodavatele

40. Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES shodně jako v předchozí šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Podle tohoto ustanovení platí „*[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež 4 Afs 317/2021 jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.*“ V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 zákona o DPH.

41. K identifikaci dodavatele zboží se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34: „*Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu“.*
42. Názor uvedený ve výše zmíněném rozsudku byl popřen rozsudkem 4. senátu NSS, a to rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Staviteľství Melichar*. Tento rozsudek byl důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu. Odpověď na otázku, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla i v rámci judikatury Nejvyššího správního soudu nejasná. A právě tato nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH pak vedla k podání předběžné otázky SDEU (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54).
43. SDEU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater Prochemie s.r.o.* vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (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“. Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“ Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových

okolností případu vyplývá, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.

44. Je nutno zdůraznit, že prokázání skutečnosti, že dodavatel měl postavení plátce DPH, leží podle SDEU na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH.
45. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Správce daně následně ve výzvě k prokázání skutečností zasláné žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů a tím prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Důkazní břemeno se tím přeneslo zpět na žalobce. Bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů (TREZE Development a MODEKO).
46. S ohledem na recentní judikaturu SDEU a na něj navazující judikaturu NSS je nutno při neznámé identitě dodavatele zkoumat rovněž okolnost, zda byl skutečný dodavatel osobou povinnou k dani. Jak uvedl soud v bodu 39, leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu, tedy na žalobci. Žalobce tedy může prokazovat i to, že jeho dodavatelé byli osobami povinnými k dani, přestože se mu nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené na daňových dokladech. Jak SDEU uvedl ve věci *Kemwater ProChemie*, tuto informaci může mít k dispozici i správce daně.
47. Zdejší soud si dovoluje odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 499/2020-48, konkrétně na bod 17, v němž je uvedeno, že „*Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytl ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani stěžovatel (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).*“
48. Krajský soud po seznámení se s obsahem spisu, jakož i s vyjádřením účastníků řízení musí konstatovat, že nenalezl takovou indicii, jež by ukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných dodavatelů, která by fakticky předmětné plnění dodala. Žalobce na výzvu soudu nereagoval, přitom v reakci měl možnost označit subjekt, který mohl být faktickým dodavatelem předmětných plnění.
49. Zmíněný názor zdejšího soudu podporuje dále i nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56. Tento zdůraznil názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208, tedy

že závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán. Pátý senát ve svém rozsudku uvedl, že po rozsudku SDEU „je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH (viz výše). Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelových tvrzení či provedených výsledků však nevyplývalo, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH.“ V dané věci byli deklarovaní dodavatelé nekontaktní, svědci(majitelé a řidiči vozidel) neznali společnost TREZE Development, případně nebylo potvrzeno, že by jiným společností plnění poskytla společnost MODEKO (u jedné společnosti vystupovala za MODEKO osoba bez oprávnění k jednání), tedy přijetí plnění od těchto dodavatelů nebylo prokázáno s ohledem na další pochybnosti (viz výše).

50. V citovaném rozsudku pátého senátu NSS dále uvedl, že „[i]ndicie o tom, že by sporná plnění mohla fakticky dodat jiný plátce DPH (...), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu).“ V projednávané věci však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani z tvrzení žalobce nevyplývaly. Dokazování přineslo pouze takové poznatky, na jejichž základě je možné vyloučit, že by skutečným dodavatelem předmětných plnění byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech – TREZE Development a MODEKO. Nic však nesvědčí tomu, že by faktickým (jiným) dodavatelem byl plátce DPH. Žádná tvrzení, z nichž by vyplývalo postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, žalobce neuvedl, a to ani po rozhodnutí SDEU ve věci C-154/20. Žalobce byl krajským soudem vyrozuměn o přerušení řízení v důsledku položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, stejně tak byl výslovně vyrozuměn o pokračování v řízení poté, co Soudní dvůr Evropské unie na položené otázky odpověděl. Indicie o tom, že by faktický (na dokladu neuvedený) dodavatel byl plátcem DPH, žalobce soudu nevylicil ani poté, co mu zdejší soud zaslal výzvu, aby se k rozsudku SDEU a v návaznosti na něj rozsudku rozšířeného senátu NSS, vyjádřil, a to přesto, že je zastoupen advokátem – právním profesionálem.
51. Krajský soud tedy uzavírá, že žalobce nedoložil skutečnosti, z nichž by bylo možné seznat, že v daném případě by se mohlo jednat o dodání plnění jiným dodavatelem, který by byl plátcem DPH, a tedy nepodařilo se mu prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Z judikatury SDEU přímo vyplývá, že důkazní břemeno leží na žalobci, ten však ani během daňového řízení, ani odvolacího řízení, ba ani na výzvu soudu nikterak nedoložil, že by oním skutečným dodavatelem byl někdo jiný, než tvrdil na daňových dokladech.

VI. Závěr a náklady řízení

52. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
53. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl 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 (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto 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, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu