



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**  
sídlem Hlavní 88/129, Kylešovice, 747 06 Opava  
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017 č. j. 45186/17/5300-21444-711869, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

*Žalobní body:*

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 20. 12. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017, č. j. 45186/17/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným

platebním výměřum, vydaným Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 4. 2. 2016, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 30 000 Kč a penále 6 000 Kč, a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 160 000 Kč a penále 32 000 Kč.

2. Žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí, spočívající v nepřípustném rozšíření jeho důkazní povinnosti. Předmětem sporu je, zda žalobce prokázal, že společnost Dandy Steel s. r. o. (dále jen „Dandy Steel“) poskytla žalobci deklarované plnění - reklamní služby v posuzovaných zdaňovacích obdobích, za které žalobce uplatnil odpočet daně. Žalobce se závěrem o nesplnění své důkazní povinnosti nesushlasí z několika důvodů. Žalobce předložil k prokázání svého nároku faktury, výpisy z účtu, dokladující zaplacení plnění a smlouvu o reklamě, kterou uzavřel s existujícím a fungujícím subjektem, který plnil své daňové povinnosti a podával daňová přiznání i v posuzovaném období; podle žalobce doměřením daně dojde ke dvojímu zdanění téže částky. Poskytnutí reklamních služeb je přitom nesporné. Žalobce nemohl vědět a ani ovlivnit, s kým jeho dodavatel spolupracoval, a nemá ani povinnost tyto skutečnosti prokázat.
3. Žalovaný dále pochybil při posouzení výpovědi R. B., jednatele společnosti Dandy Steel v době uskutečnění plnění, kterou vyhodnotil jako nevěrohodnou z důvodu neuvedení konkrétních informací, které by objasnily průběh spolupráce. Podle žalobce R. B. uskutečnění sporných plnění prokázal, neboť průběh obchodu popsal. Žalovaný rovněž chybně hodnotil smlouvy o spolupráci, na základě kterých k uskutečnění plnění došlo, jako nekonkrétních a neurčitých. Smlouvy totiž vycházely z mnohaleté spolupráce a nevyžadovaly takovou precizaci jako smlouvy uzavírané mezi subjekty poprvé.
4. Žalovaný požaduje po žalobci prokázání skutkových okolností mimo jeho sféru vlivu, konkrétně okolností obchodního vztahu mezi společnostmi Dandy Steel a Jazz Trade s. r. o. (dále jen „Jazz Trade“), se kterou žalobce neměl žádný vztah. Totéž se projevilo i u souběžně probíhající daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob u jednatele žalobce P. H.
5. Žalobce namítl porušení legitimního očekávání. Žalovaný v rozhodnutí konstatuje, že nezpochybňuje provedení a realizaci reklamy, ale pouze to, že tuto reklamu zajistila společnost Dandy Steel. Podle žalobce tento závěr není pravdivý, což dovozuje ze souběžně probíhající daňové kontroly na dani z příjmů u P. H., kde proběhlo stejné dokazování jako u žalobce, žalovaný přesto uzavřel, že nebylo vyvráceno zprostředkování reklamních služeb deklarovanou společností Dandy Steel, tedy že bylo poskytnuto zde sporné plnění, což jsou naprosto protichůdné závěry učiněné tímž správcem daně žalovaným na základě stejných důkazů. Žalobce důkazně navrhl zohlednění závěrů z daňového řízení u P. H.
6. Žalobce dále namítl procesní pochybení, spočívající v tom, že žalovaný vyslechl jednatele Jazz Trade M. O. pouze jako osobu oprávněnou jednat za tuto společnost, nikoliv jako svědka, ač se o výpověď svědka jednalo. Žalobce sice nikdy nenavrhl výslech tohoto svědka, ale domáhal se řádného provedení jeho svědecké výpovědi, tak, aby žalobci bylo umožněno se výslechu zúčastnit, což se nestalo; přitom se mohlo jednat o výpověď

podstatnou. Tím procesní pochybení žalovaného mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

7. Žalobce namítl nezákonné dvojí zdanění téhož.
8. Žalobce nakonec poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve vztahu k tzv. alternativní cestě prokázání dodavatele, o které ke dni rozhodnutí ani jedna ze stran nevedly, indicie, k níž je nutno prokázat v daňovém řízení, nikoliv před soudem. Dodavatel žalobce, společnost Dandy Steel, vystupuje jako plátce daně i vůči jiným subjektům, než je žalobce, a tuto skutečnost musí žalovaný zohlednit ve vztahu k jeho plátcovství DPH.

*Stanovisko žalovaného:*

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Poukázal na to, že zaúčtování předmětných dokladů nebylo možno v účetnictví Dandy Steel prověřit, neboť tento je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní. Tím vznikly u správce daně pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů, a proto správce daně vyzval žalobce k prokázání přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně, čímž přešla důkazní povinnost zpět na žalobce. Co se týče důkazů, kterými žalobce prokazoval provedení úhrady částek podle předmětných daňových dokladů, tyto samy o sobě při absenci jiných relevantních důkazních prostředků prokazují pouze finanční tok, nikoliv faktické uskutečnění zdanitelného plnění, což bylo uvedeno rovněž v napadeném rozhodnutí. Svou důkazní povinnost žalobce nesplnil. Co se týče výpovědi svědka R.B., žalovaný stejně jako správce daně neshledal předmětný důkaz způsobilým osvědčit žalobcem tvrzené skutečnosti, neboť s ohledem na rozpory v jeho výpovědi a výpovědi předcházející byla výpověď vyhodnocena jako nevěrohodná. Nadto svědek ani neuvedl žádné konkrétní informace, které by mohly odstranit pochybnosti správce daně. Stejně tak smlouvy o reklamě a propagaci byly vyhodnoceny jako nekonkrétní a nejasné, nezpůsobilé prokázat tvrzení žalobce.
10. Žalobce nebyl nikdy vyzván k tomu, aby prokázal skutečnost mimo sféru svého vlivu, byl pouze povinen vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak žalobce sám tvrdil, tedy, že přijal předmětná plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně. Co se týče procesního pochybení při výslechu M. O., žalovaný v žádném místě rozhodnutí netvrdí, že M.O. nebyl při předmětném jednání v postavení svědka. M. O. se opakovaně nedostavil na předvolání k výslechu, ani neuvedl žádný dostatečný důvod pro svou absenci, a proto byl předveden. Výslech musel být proveden hned po předvedení a žalobce tak výslechu přítomen být nemohl. S takto získanými informacemi byl žalobce seznámen. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu s ustanovením § 96 odst. 5 věta druhá daňového řádu.
11. Co se týče rozdílnosti závěru žalovaného v daňové kontrole daně z příjmu fyzických osob a žalobce, žalovaný poukázal na rozdíly mezi principy uplatňování daně z příjmu a daně z přidané hodnoty, což konec konců vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.

12. K námitce nutnosti zohlednění tzv. alternativní cesty žalovaný poukázal na to, že žalobce neprokázal nejen svého dodavatele, ale zejména deklarovaný rozsah plnění a jeho cenu. Žalobce v daňovém řízení netvrdil, že by mu plnění poskytla jiná osoba, která by byla plátcem daně, a není k tomu ani žádná indicie. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 281/2020-710 v obdobné věci žalobce.

*Dosavadní průběh řízení:*

13. Krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 18. 9. 2018 č. j. 22 Af 150/2017 – 37 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem zrušení byl závěr žalovaného o nevěrohodnosti svědka B., který učinil, aniž by svědku předestřel jeho předchozí výpověď a umožnil mu rozpory vysvětlit, což krajský soud považoval za procení pochybení, které mohlo mít vliv posouzení splnění žalobcovy důkazní povinnosti a tedy na rozhodnutí ve věci samé.
14. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24 rozsudek krajského soudu zrušil, neboť správní orgány sice učinily závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka B., jeho výpověď však dále hodnotili jako nekonkrétní a tedy neprokazující realizaci předmětných plnění. Hodnocení jeho výpovědi jako nevěrohodné tak není pro věc podstatné, protože i kdyby byla věrohodná, nic by to nezměnilo na závěru o její nekonkrétnosti.
15. Následně krajský soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2019, č. j. 22 Af 150/2017-56 napadené rozhodnutí opět zrušil z důvodu neprokázání důvodných pochybností správce daně o tom, že se posuzované transakce odehrály tak, jak tvrdil žalobce. „Nepřešla“ tak důkazní povinnost opět na žalobce což zásadně ovlivňuje rozsah a hodnocení důkazní povinnosti žalobce.
16. I tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil dne 28. 7. 2022 pod č. j. 1 Afs 230/2019-53. Na rozdíl od krajského soudu totiž nepovažoval otázku splnění důkazní povinnosti správce daně k pochybnostem ohledně posuzovaných transakcí za napadenou žalobním bodem. Krajský soud proto vybočil z mezí daných § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, aniž by se jednalo o výjimku z této dispoziční zásady.

*Zjištění ze správního spisu*

17. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující: dne 21. 1. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2011. Současně u žalobce probíhala i daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob – jednatele žalobce P. H. - ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 a 2012. V rámci daňové kontroly byly správcem daně mimo jiné prověřovány přijatá zdanitelná plnění od společnosti Dandy Steel, ze kterých si žalobce za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 uplatnil nárok na odpočet DPH. Správce daně učinil dotaz Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, který byl správcem daně společnosti Dandy Steel, zda tento daňový subjekt předmětné faktury vystavil, zaúčtoval, zda byla odvedena DPH, a dále

k podrobnostem zdanitelného plnění. Finanční úřad pro Olomoucký kraj správci daně odpověděl, že předmětné faktury nebylo možno prověřit, neboť u společnosti Dandy Steel proběhla daňová kontrola za zdaňovací období roku 2010, R. B., jednatel této společnosti v době od 13. 5. 2010 do 8. 6. 2012, převedl společnost na S. Z. s trvalým bydlištěm hlášeným u obecního úřadu a Dandy Steel je tak pro správce daně nekontaktní. Poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob subjekt podal na zdaňovací období roku 2011 a poslední přiznání k DPH za zdaňovací období září 2012.

18. Správce daně následně vyzval žalobce k prokázání, že došlo k deklarovanému plnění od deklarovaného dodavatele společnost Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně. Vzhledem k vyjádření žalobce, že za společnost Dandy Steel jednal s panem R. B., byl tento vyslechnut dne 11. 11. 2014, kdy mimo jiné uvedl, že pro žalobce v roce 2011 prováděl zprostředkování reklamy prostřednictvím Jazz Trade, popř. proběhly další zakázky, které si již nevzpomíná. Po předložení předmětných faktur a smluv o reklamě a propagaci prohlásil, že je zaúčtoval.
19. Dne 4. 9. 2015 vyzval správce daně žalobce k oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty z daňových dokladů přijatých od společnosti Dandy Steel a k vystavení daňových dokladů uskutečněném zdanitelném plnění s tímto subjektem. Uvedl, že se deklarovaný způsob reklamy nepodařilo prokázat předně proto, že společnost Dandy Steel je pro správce daně nekontaktní a způsob zprostředkování reklamy, kterou uvedl svědek R.B., tedy zadání společnosti Jazz Trade, se nepodařilo prokázat.
20. Dne 2. 2. 2016 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, ze které vyplynulo, že nebyl prokázán deklarovaný způsob provedení reklamy od deklarovaného dodavatele Dandy Steel, v deklarované ceně 950 000 Kč, z toho DPH 190 000 Kč, a proto správce daně uzavřel, že si žalobce z přijatých daňových dokladů neoprávněně uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 30 000 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 160 000 Kč.
21. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány předmětné dodatečné platební výměry a k odvolání žalobce napadené rozhodnutí. V něm se žalovaný ztotožnil se správcem daně předně v tom, že z důvodu nekontaktnosti společnosti Dandy Steel vznikly u něj důvodné pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech předložených žalobcem k prokázání nároku na odpočet daně. Na žalobce správně přešla důkazní povinnost k prokázání těchto skutečností. Žalobce je prokazoval smlouvou o reklamě a propagaci vztahující se k jednotlivým závodům. Žalovaný se ztotožnil s jejich hodnocením jako velmi obecných, kdy je v nich konkrétně uveden pouze termín a název závodu a typ automobilu, na kterém měla být reklama umístěna. Naopak smlouvy neobsahují žádná ujednání upravující konkrétní specifikaci předmětu plnění (umístění reklamy, loga odvolatele na automobilu apod.), ani běžná smluvní ujednání pro případ pozdní úhrady či ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Žalovaný předložené smlouvy vzhledem ke své nekonkrétnosti a nejasnosti považuje za nevěrohodné, vzbuzující pochybnosti o tvrzeném zajištění reklamních prezentací právě deklarovaným dodavatelem Dandy Steel, když žalobce neprokázal vzájemnou komunikaci se společností Dandy Steel ohledně specifikace předmětu plnění. Žalovaný stejně jako správce daně, nerozporoval faktickou realizaci reklamy, umístění reklamy na závodních automobilech v průběhu

deklarovaných závodů, ale považoval za neprokázané zajištění této reklamy právě dodavatelem Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně. Výpověď svědka B. považoval za nekonkrétní, nevěrohodnou a účelovou. Nekonkrétní, neboť svědek sice potvrdil spolupráci s žalobcem, neuvedl však žádné podrobnosti, pouze odkazoval na společnost Jazz Trade, které podle svého tvrzení realizaci reklamy zadal. Nevěrohodnou s ohledem na dříve poskytnutá tvrzení, konkrétně v podaných vysvětleních Policii ČR a při výpovědi u Finančního úřadu v Olomouci, kdy shodně uvedl, že obchodní spolupráce v oblasti reklamy s Jazz Trade byla ukončena na konci roku 2010 a již nepokračovala, naproti tomu nyní tvrdil, že u Jazz Trade zprostředkoval reklamu pro žalobce rovněž v roce 2011. Žalovaný poukázal rovněž na výpověď M. O., jednatele společnosti Jazz Trade, vyslechnutého po jeho předvedení bez účasti žalobce, když na předvolání se nedostavil, který neuvedl žádné informace k osobám R. B., J. H. a P. H., uvedl, že tyto nezná; M. O. žalovaný považoval za tzv. bílého koně, který fakticky ekonomickou činnost společnosti Jazz Trade nevykonával. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady a nesplnil tak podmínky definované v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet DPH z těchto plnění uplatnil neoprávněně.

*Posouzení žalobních námitek:*

22. Krajský soud předesílá, že již prakticky všechny žalobní námítka byly vypořádány v předchozích rozsudcích podepsaného soudu a Nejvyššího správního soudu a vzhledem k nezměněné skutkové situaci soud nemá žádný důvod na tomto vypořádání nic měnit.
23. Žalobce namítl nepřipustné rozšíření jeho důkazní povinnosti, Otázkou rozložení důkazní povinnosti se opakovaně zabývala judikatura právních soudů, lze zmínit např. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27 nebo ze 17. 10. 2019, č. j. 6 Afs 121/2019 - 34. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní povinnost plní daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si vždy plní svou důkazní povinnost v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní povinnost stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo svou důkazní povinnost splnil a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu).
24. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí (zejména bod 29 a násl.), žalobce podle žalovaného neprokázal faktické přijetí předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, tj. přijetí o plnění od společnosti Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně, a nesplnil tak podmínky vyplývající z ustanovení § 72, 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet daně z těchto uplatnil nezákonně. Žalovaný a správce daně nerozporovali faktické umístění reklamy, nicméně uvedené podle

žalovaného neprokazuje zajištění této reklamy žalobci právě společností Dandy Steel v rozsahu a ceně deklarovaných na předložených dokladech (bod 32 napadeného rozhodnutí, podle kterého „...odvolací orgán uvádí, že stejně jako prvostupňový správce daně nerozporuje faktickou realizaci reklamy odvolatele (...), nicméně uvedené neprokazuje zajištění této reklamy odvolateli dodavatelem Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně“). Důvodem pochybností vedoucích k tomuto závěru je nemožnost tvrzené ověřit u Dandy Steel pro jeho nekontaktnost. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání realizace služeb a prokázání dodavatele. Prokázání deklarovaného obchodního partnera není prokázání skutečnosti mimo sféru vlivu žalobce ani mimo jeho důkazní povinnost, naopak jde právě o skutečnost, ke které má žalobce důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Námitka tak důvodná není.

25. Žalobce dále namítal chybné hodnocení svědka B. a předložených smluv o reklamně a propagaci.
26. K námitce hodnocení svědka B. se vyjádřil Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, kde v bodech 20 a 21 uzavřel, že „pro věc není podstatné, zda byla výpověď svědka B. označena jako věrohodná, či nikoli. I v případě, že by za nevěrohodnou považována nebyla (rozpory by řádným procesním postupem byly odstraněny), nic by to nemohlo změnit na závěru o nekonkrétnosti, a tedy i téměř nulové důkazní hodnotě výpovědi tohoto svědka. Další procesní postup ve věci spočívající v odstraňování rozporů ve výpovědi předestřením dřívějších výpovědí za účelem zjištění, zda je dotčený svědek věrohodný, tedy nemá pro věc žádný zásadní význam. Ať by již žalovaný tímto postupem dospěl k jakémukoli výsledku, poskytnutá výpověď (byť hodnocená jako věrohodná) by nemohla nic změnit na závěru o neunesení důkazního břemene. Soud též považuje za důležité, že závěr o nevěrohodnosti tohoto svědka nebyl klíčový pro celkové posouzení otázky unesení důkazního břemene žalobkyně v daňovém řízení, neboť tato svědecká výpověď byla pouze jedním ze sady důkazů předložených a hodnocených v rámci daňové kontroly. Podle soudu se tedy stěžovatel sice dopustil dílčí vady řízení spočívající v tom, že se nepokusil odstranit rozpory ve výpovědích svědka. Nešlo však o vadu, která by v této konkrétní věci mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť svědecká výpověď stejně z hlediska unesení stěžovatelova důkazního břemene nepřinesla žádná relevantní zjištění.“ Žalobní námitka není důvodná.
27. Žalobcem předloženým smlouvám o propagaci a reklamně žalovaný a správce daně vytýkají obecnost ohledně předmětu plnění a nestanovení způsobu ujednání o ceně. Krajský soud ověřil, že ve smlouvách je předmět plnění ujednan takto: „Předmětem této smlouvy je zabezpečení plošné reklamy podél zadání objednatele na závodním automobilu ŠKODA FABIA S2000, třída S2000 (produkční vozidla Mistrovství Slovenska a vybraných závodů Mistrovství ČR v rally a závodů do vrchu), případně i na jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatele.“ Termín a název závodu: „19. – 20. 11. X. Global Assistance Setkání mistrů Racing Arena Sosnová“. Cena 200 000 Kč bez DPH (smlouva z 10. 11. 2011). Shodně, pouze s jiným závodním vozidlem, jiným závodem a jinou cenou byly sjednány smlouvy dne 22. 11. 2011 a 29. 11. 2011.

28. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným a správcem daně, že předmět plnění postrádá specifikaci reklamy (např. umístění reklamy, velikost, barevné a technické provedení apod.), což vzhledem k tomu, že předmětem smluv je zajištění reklamy, tedy plnění od třetího subjektu, vskutku znamená neurčitost takové smlouvy. Není zde ani žádný odkaz na případnou předchozí spolupráci (např. ve smyslu odkazu na ujednání mezi stranami ve smlouvě z data dřívějšího). Ve spojení s neprokázáním jakékoliv komunikace mezi žalobcem a Dandy Steel a ve spojení s tvrzením žalobce o tom, že výše ceny se odvozovala mj. od umístění a velikosti polepu, lze přisvědčit závěru žalovaného, že absence smluvního ujednání ke specifikaci předmětu plnění je zcela zásadní. Lze se tedy ztotožnit se závěrem v napadeném rozhodnutí, že předložené smlouvy přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Dandy Steel, deklarovaný rozsah plnění a cenu neprokazují.
29. Žalobce dále tvrdil, že svou důkazní povinnost splnil fakturami a výpisy z účtu, dokladující zaplacení plnění. Krajský soud se ztotožňuje s posouzením žalovaného (viz bod 37 napadeného rozhodnutí), že tyto prokazují pouze finanční tok, nikoliv poskytnutí plnění, tedy zajištění dohodnuté reklamy. Krajský soud považuje toto posouzení za zcela logické, když bez dalších důkazů z faktur a výpisů z účtu nic dalšího kromě pohybu peněz nevyplývá. Uvedené vyslovil i Nejvyšší správní soud v žalovaným odkazovaném rozsudku č. j. 8 Afs 14/2012-651 dne 26. 9. 2012, konkrétně v bodě 44. Námitka není důvodná.
30. Žalobce namítl, že po něm daňové orgány požadoval prokázat skutečnosti mimo sféru jeho vlivu. K námitce se krajský soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 18. 9. 2018, bodě 19, takto: *„není však důvodná námitka žalobce, že rozhodnutí je vystaveno na neprokázání spolupráce mezi společností Dandy Steel a Jazz Trade, což je skutečnost mimo sféru vlivu žalobce. Rozhodnutí je jednoznačně vystaveno na závěru, že žalobce neprokázal přijetí předmětného plnění (zajištění reklamy) od společnosti Dandy Steel. Žalobce měl v tomto směru důkazní povinnost podle § 92 odst. 4 daňového řádu, jak bylo popsáno výše v bodě 16. odůvodnění tohoto rozsudku. Obchodní spolupráce mezi Dandy Steel a Jazz Trade byla posuzována pouze ve vztahu k výpovědi svědka R. B., neboť pochybnosti o okolnostech této spolupráce souvisí s tím, že svědek B. tvrdil zadání realizace reklamy pro žalobce společnosti Jazz Trade v roce 2011, dříve však uvedl, že spolupráci s Jazz Trade ukončil již v prosinci roku 2010; byla tak posuzována vzhledem k věrohodnosti tohoto svědka“*. Krajský soud se i nyní s tímto posouzením ztotožňuje.
31. Žalobce dále namítl porušení legitimního očekávání s ohledem na zjištění správce daně v rámci daňovou kontroly u jednatelů žalobce.
32. K této námitce se jednoznačně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 21. 3. 2019 v bodech 23 až 26, takto: *„pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originárně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal [srov. rozsudek ve věci*

*EURO PRIM, část V.d), či rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40]. Obecně je tedy možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene. Shora řečené samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zoblednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku EURO PRIM, správce daně nemůže zjištění z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předeště, odkáže na ně, výsledky navrhně provést jako důkaz, či jiným způsobem „vnesl do řízení“. V nyní souzené věci je podstatné, že žalobkyně v žádné fázi daňového řízení žádným způsobem nepoukázala na výsledky jiného daňového řízení (ve věci svého jednatele), správci daně nenavrhl provedení důkazů získaných v rámci tohoto jiného řízení apod. Daňovým orgánům proto nelze klást k tíži, že se bez jakékoli aktivity daňového subjektu k této otázce ve svých rozhodnutích nevyjádřily a ohledně této skutečnosti nevedly dokazování“.*

33. Shora uvedeným závěrem je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
34. Co se týče důkazních návrhu žalobce z daňového řízení u jeho jednatele, které uplatnilo až v žalobce, krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, bod 44: „[n]a provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. [...] správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy“ Žalobce v nyní projednávané věci nevedl, proč navržené důkazy nenavrhl v již v odvolacím řízení, a nedovolal se žádného z výše uvedených důvodů, pro které by bylo možné uvedené důkazy nyní provést. Jejich provedením až v soudním řízení by soud napravil jeho procení pasivitu v odvolacím řízení, což je zásadně vyloučeno, a proto návrhu žalobce nevyhověl.
35. Žalobce dále namítl procesní pochybení při výslechu svědka M. O. K této námitce se krajský soud vyjádřil v rozsudku z 18. 9. 2018 v bodě 20 takto: „není důvodná ani námitka procesního pochybení žalovaného, když žalobci nebylo možno zúčastnit se svědecké výpovědi M. O. Podle § 96 odst. 5, druhá věta daňového řádu, o provádění svědecké výpovědi

*správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nebozí – li nebezpečí z prodlení. M. O. se na předvolání nedostavil a musel být předveden. Za této situace nebylo možno jeho výpověď odložit pro nebezpečí prodlení a z citovaného ustanovení vyplývá, že je v takovém případě možný výslech svědka bez účasti žalobce. K závěru, že v některých případech nemůže být neúčast daňového subjektu u výslechu svědka vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, dospěl – byť v jiné situaci mezinárodního dožádání - i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 288/2014-38 ze dne 22. 4. 2015, bod 25. odůvodnění“.* Krajský soud se s tímto posouzením i nyní ztotožňuje, když neshledal žádný důvod, pro který by se měl od něj odchýlit. Ani tato námitka není důvodná.

36. Žalobce namítl, že v posuzované věci došlo ke dvojímu zdanění téhož. Krajský soud ani této námitce nepřisvědčil. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal svého faktického dodavatele, když deklarovaná tvrzení nebylo možno u Dandy Steel ověřit, nebylo tedy ani prokázáno, že by tato společnost daň odvedla a že by tedy daň byla vyměřena resp. vymáhána dvakrát. Krajský soud se tak ztotožňuje s vypořádání této námitky žalovaným v bodě 47 napadeného rozhodnutí.

37. Žalobce se nakonec domáhal zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nejnovější judikatury rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, řč. J. 1 Afs 334/2017-208, navazující na rozsudek Soudního dvora ve věci C-154/20 ve věci *Kemwater ProChemie*. Tato judikatura, včetně další žalobcem dovolávané, však není v jeho prospěch. Dopadá totiž na situace, kdy v daňovém řízení není prokázán skutečný dodavatel jako jedna z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH; podle závěrů přijatých ve shora uvedených věcech to nemusí vést k odepření nároku, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že faktický dodavatel postavení plátce nutně měl. V nyní posuzované věci však není sporný jen deklarovaný dodavatel žalobce, ale rovněž deklarovaný rozsah přijatého plnění a jeho cena, což jsou další hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. I kdyby tedy bylo zjištěno, že faktický dodavatel žalobce nutně měl postavení plátce DPH, na odepření uplatněného nároku na odpočet by to nemělo vliv.

38. Nadto, nová judikatura ve věci *Kemwater* nevede automaticky ke zrušení dřívějších zamítavých daňových rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022č. j. 10 Afs 281/2020-70,) neboť vrátit věc až do daňového řízení je namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Žalobce však žádnou takovou indicii neuvedl, a to ani v daňovém řízení, kde jednoznačně trval na deklarovaném Dandy Steel, ani v řízení soudním, když jediné, co uvedl, byly indicie o tom, že deklarovaný dodavatel Dandy Steel byl plátcem DPH, což jednak není sporné a ani to není relevantní, neboť podstatné je plátcovství DPH dodavatele faktického.

*Závěr a nábrada nákladů řízení:*

39. Vzhledem k tomu, že žádná žalobní námitka není důvodná, krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl

40. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 s. ř. s. V řízení žalobce nebyl procesně úspěšný a procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly žádné důvodně vynaložené náklady, soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 12. října 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu