



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **VIASERVIS, s.r.o.**
sídlem Trlicova 121/38, 741 01 Nový Jičín
zastoupený společností 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 žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2020 č. j. 18247/20/5300-22443-702189 a č. j. 18251/20/5300-22443-702189, ve věcech daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2020 č. j. 18247/20/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“) a č. j. 18251/20/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“), jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

dne 7. 4. 2016 č. j. 1286507/16/3215-50521-806798, č. j. 1287249/16/3215-50521-806798, č. j. 1287485/16/3215-50521-806798, č. j. 1287586/16/3215-50521-806798, č. j. 1287849/16/3215-50521-806798 a č. j. 1287929/16/3215-50521-806798, kterými byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2011 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 6. 2016 č. j. 2406228/16/3215-50521-806798, č. j. 2406241/16/3215-50521-806798, č. j. 2406260/16/3215-50521-806798, č. j. 2406274/16/3215-50521-806798, č. j. 2406295/16/3215-50521-806798, č. j. 2406324/16/3215-50521-806798, č. j. 2406345/16/3215-50521-806798, č. j. 2406328/16/3215-50521-806798 a č. j. 2406394/16/3215-50521-806798, kterými byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2012.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) V průběhu daňové kontroly nebyly žalobci sděleny důvodné pochybnosti, jimiž by správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Skutečnosti uváděné správcem daně jsou skutečnostmi, které se týkají povinností jiných subjektů, jež není daňový subjekt povinen prokazovat. Není sporu o tom, že reklama byla fakticky realizována na závodních vozidlech v rámci soutěží rallye, a to na vozidlech stáje RUFA SPORT, což lze ověřit na internetových stránkách tohoto subjektu. Dodavatelem reklamních služeb byly společnosti DANDY STEEL s. r. o. (dále jen „DANDY STEEL“) a Insider Solution s. r. o. (dále jen „Insider Solution“), což žalobce prokázal fakturami, smlouvami, platbami služeb na účet těchto dodavatelů. Žalovaný zpochybnil dodávku služeb deklarovanými dodavateli obsahem smluv, které postrádaly konkrétní specifikaci předmětu, velikost a umístění loga, nevyplýval z nich způsob stanovení ceny, smlouvy byly nekonkrétní a nejasné. Podle žalobce však smlouvy byly zcela standardní, jak se běžně na závodech rallye uzavírají. Velikost a umístění reklamy byly sjednávány ústně, což potvrdili svědeckými výpověďmi jednatelů dodavatelů P. a B. Podle žalobce není nutno prokazovat ani kdo loga vyrobil a kdo je umístil na závodní vozidla, když loga na vozidlech nade všechnu pochybnost umístěna byla. Nelze po žalobci požadovat prokazování skutečností, které měl ve své moci subdodavatel. Takovou vědomost musela mít společnost RUFA SPORT, ovšem tímto směrem žalovaný dokazování nevedl. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že žalobce nebyl schopen prokázat, kdo a jak umístil reklamy na závodní vozidla, ačkoliv to není skutečnost, kterou by žalobce mohl prokázat. Dalším rozporem zdůrazněným žalovaným bylo datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na fakturách o pár dnů později, než bylo datum reálné, což však podle žalobce nemůže mít žádný vliv na zpochybnění dodavatele.
- 2) Žalobce rovněž nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka R. P., neboť byla velmi konkrétní, svědek si pouze nepamatoval, kde se s jednatelem žalobce seznámil, což vysvětlil. Jeho odpověď je logická. Žalobce zdůraznil, že je věcí správce daně, jak vede svědecký výslech a jaké otázky svědkovi klade. Stejná situace nastala i v rámci hodnocení výpovědi svědka R. B. Zjištění učiněná u subjektů DANDY STEEL a Insider Solution ohledně jejich vlastních daňových povinností nejsou ve vztahu k žalobci relevantní. Skutečnost, že správce daně v rámci daňové kontroly u jiného subjektu tvrdí, že tento neprokázal své dodavatele, nemůže automaticky zpochybnovat dodávky

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

poskytnuté žalobci. Pokud dodavatel neprokázal svého dodavatele, nemůže to znamenat, že žalobce neprokáže dodávky od svého dodavatele. Dále žalobce citoval pasáže z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2011 sp. zn. 5 Afs 70/2010. Podle žalobce není neobvyklé, že on sám neřešil, zda reklamu realizoval dodavatel napřímo nebo prostřednictvím zprostředkovatele. Pro žalobce byla rozhodující kvalita a rozsah, což bylo sjednáno ústní dohodou, a nikoliv to, kdo reklamu fakticky provedl. Nemůže obstát tvrzení žalovaného, že neexistovala žádná spojitost mezi DANDY STEEL a Insider Solution a závodní stájí RUFA SPORT, neboť správce daně v jiných řízeních uvádí, že obě společnosti měly svá loga uvedená v katalogu stáje RUFA SPORT, takže spojitost mezi těmito subjekty prokázána byla. Dodání reklamy žalobci společnostmi DANDY STEEL a Insider Solution potvrdili jednatele těchto společností R. P. a R. B. ve svých svědeckých výpovědích. Pokud jde o spolupráci společností DANDY STEEL a Insider Solution s jejich vlastními dodavateli, netíží žalobce důkazní břemeno, takže části svědeckých výpovědí, které se týkají těchto otázek, jsou pro věc žalobce zcela irelevantní. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015 sp. zn. 62 Af 61/2013, který obsáhle citoval. Dále žalobce namítl, že protokoly o výpovědích svědků S. a M. nelze použít jako důkazní prostředky. U podání vysvětlení to vyplývá přímo z ust. § 79 odst. 3 daňového řádu. Výsledky svědků prováděné v rámci daňové kontroly u společností DANDY STEEL a Insider Solution rovněž nelze jako důkazní prostředky použít, neboť byly provedeny rámci jiných daňových řízení a žalobci nebylo umožněno klást těmto osobám otázky. Žalovaný na jedné straně tvrdí, že tyto výpovědi nejsou v dané věci případné, a proto je není nutno opětovně provádět v rámci daňového řízení u žalobce, na druhé straně však na nich staví své důvodné pochybnosti o tom, že reklamu provedly společnosti, které vystupovaly jako subdodavatelé, z čehož následně vyvozuje, že reklamu žalobci nedodali deklarovaní dodavatelé. Tento postup žalovaného postrádá logiku. Stejná situace nastala ve věci jednání s R. B. dne 20. 3. 2012 protokolovaného v jiném daňovém řízení. Žalovaný se odvolává na rozpory mezi prohlášením R.B. a jeho svědeckou výpovědí, aniž by vysvětlil, proč se přiklání k tvrzení tohoto svědka v jiném řízení a nikoliv k jeho svědecké výpovědi samotné. Takové jednání považuje žalobce za účelové. Stejným způsobem postupoval žalovaný u jakéhokoliv hodnocení důkazních prostředků v situacích, kdy byly ve vzájemném rozporu, když se vždy přiklonil k té variantě, která mu vyhovovala, aniž by vysvětlil, proč. Takový postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalovaný přihlédl pouze k těm skutečnostem, které zapadaly do jeho předem připraveného scénáře.

3) Závěrečná část žaloby obsahuje shrnutí dosavadních tvrzení a odkaz na rozsudek NSS ve věci *Stavitelství Melichar*, v němž NSS dospěl k závěru, že pokud je realizace plnění prokázána a není znám pouze dodavatel, musí správce daně zjišťovat, zda nebyl v předmětné věci spáchán podvod na dani.

3. Žalovaný ve vyjádření k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

Ad 1) Žalovaný setrvává na svých závěrech uvedených v bodech 55, 65 a 83 napadeného rozhodnutí 1 a v bodech 60, 70 a 86 napadeného rozhodnutí 2, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně v průběhu daňové kontroly vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015, ve které vyložil konkrétní a důvodné pochybnosti stran toho, zda byly předmětné reklamní služby žalobci

fakticky poskytnuty dodavateli uvedenými na předložených daňových dokladech. Správce daně neměl pochybnosti, že logo daňového subjektu bylo při předmětných závodech na závodních vozidlech

prezentováno, avšak nebylo prokázáno, jak se na poskytnutí předmětných reklamních služeb měli podílet deklarovaní dodavatelé. Bylo na žalobci, aby si zajistil důkazní prostředky, kterými by tyto skutečnosti prokázal. Žalobce však žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil, tudíž pochybnosti správce daně neodstranil. Svého důkazního břemene se žalobce nemůže zprostit konstatováním, že se jej netýkají skutečnosti související s obchodními vztahy mezi deklarovanými dodavateli a subdodavateli. Správce daně po žalobci nepožadoval, aby prokazoval skutečnosti, které žalobce sám netvrdil. Povinností žalobce bylo prokázat pouze jeho tvrzení, že to byli právě dodavatelé uvedení na předložených daňových dokladech, kteří mu fakticky poskytli předmětné reklamní služby, byť i případně prostřednictvím dalších subdodavatelů. Tvrzení, že reklamní logo bylo vyrobeno a umístěno na závodních vozidlech, nebylo správcem daně rozporováno, bylo však požadováno prokázání přijetí plnění (reklamní služby) od konkrétního dodavatele a bylo na žalobci, aby si zajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání skutečností týkajících se vztahu mezi žalobcem a jeho dodavateli. Žalovaný dále uvedl k rozsáhlé citaci rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 70/2010, že žalobce k ní nepřipojil žádnou argumentaci, kterou by osvětlil, na základě čeho má za to, že tento rozsudek je pro posuzovanou věc relevantní. Žalovaný proto pouze v obecné rovině uvádí, že označený rozsudek se týkal skutkově odlišného případu a není pro věc přílehlavý. Dále žalovaný uvedl, že žalobce nespécifikoval, o jaká jiná řízení vedená správcem daně, ve kterých podle žalobce správce daně uvedl, že dodavatelé žalobce měli mít svá loga prezentována v katalogu společnosti RUFA SPORT, se konkrétně mělo jednat. I pokud by taková situace nastala, nemohla by svědčit o spojitosti těchto společností ve vztahu ke konkrétním plněním, která měla být realizována pro žalobce.

Ad 2) Výpovědi svědků R. B. a R. P. nebyly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně a žalovaného stran faktického poskytnutí předmětných reklamních plnění deklarovanými dodavateli. Výpověď svědka B. byla hodnocena jednak jako nekonkrétní, jednak jako nevěrohodná z důvodu zjištěných rozporů mezi danou výpovědí a skutečnostmi vyplývajícími z jiných důkazů (bod 44 napadeného rozhodnutí 1). Výpověď svědka P. byla hodnocena jako nekonkrétní a nevěrohodná ze stejných důvodů (body 44-49 napadeného rozhodnutí 2). Označené výpovědi tak nemohly být osvědčeny jako důkazy potvrzující dodání předmětných plnění žalobci deklarovanými dodavateli. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 61/2013 není přílehlavý, neboť vycházel ze zcela odlišného skutkového základu, kdy byl identifikován řetězec společností od zadavatele až po vlastníka vozidla, na němž byla reklama vylepena, přičemž nárok na odpočet byl zpochybněn pouze s ohledem na nedostatky smluvních ujednání mezi jednotlivými články řetězce. Naproti tomu v případě žalobce není vůbec zřejmé, kdo reklamní služby fakticky poskytl, ani jak se na poskytnutí služeb měli podílet dodavatelé žalobce. K namítané účelovosti hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že kromě nesprávného hodnocení výpovědi svědka R.B. žalobce tuto námitku blíže nerozvedl. Žalovaný proto v obecné rovině uvádí, že provedené důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a úvahy žalovaného jsou přezkoumatelné a logicky ucelené. Pokud jde o výpověď svědka R. B., žalovaný v napadeném rozhodnutí 1 poukázal na to, že tato výpověď byla nekonkrétní a rozporná s ostatními důkazními prostředky,

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

konkrétně s předchozím vyjádřením R. B. učiněným v jiném daňovém řízení a s tvrzeními jednatele žalobce J.F. (bod 44 napadeného rozhodnutí 1). Není pravdou, že se žalovaný přiklonil k jedné či druhé skutkové verzi, žalovaný dospěl k závěru, že výpověď R. B. nemohla být vůbec osvědčena jako důkaz z důvodu její nekonkrétnosti a rozpornosti s ostatními důkazními prostředky, aniž by upřednostňoval první či druhou skutkovou verzi předestřenou R. B. ve svědecké výpovědi a v předchozím vyjádření v jiném daňovém řízení. Námitku, že pro žalobce bylo rozhodující, zda byla reklama poskytnuta v požadované kvalitě a rozsahu a nikoliv to, kdo ji provedl, vznesl žalobce již v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 64 napadeného rozhodnutí 2, na což odkazuje. Provedení svědeckých výsledků pánů M. a S. bylo nadbytečné, neboť z protokolů v jiném daňovém řízení vyplynulo, že jejich výsledky by nebyly schopny vnést do věci žalobce žádné rozhodné skutečnosti. K rozsahu důkazního břemene žalobce žalovaný odkázal na předchozí zrušující rozsudek krajského soudu (bod 7 zrušujícího rozsudku), který se touto otázkou zabýval. Žalovaný se s jeho závěry plně ztotožňuje, neboť pokud nebyl prokázán konkrétní dodavatel sporného plnění, není nutné zabývat se tím, zda sporné obchodní transakce nebyly zasaženy daňovým podvodem. Pro úplnost žalovaný poukazuje na řízení vedené před NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 postoupené rozšířenému senátu NSS, v níž byla položena předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) související s problematikou nutnosti prokazování konkrétního dodavatele plnění pro účely uznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 17. 11. 2020 setrval na své dosavadní argumentaci, kterou podpořil řadou citací rozsudků SDEU k problematice daňových podvodů.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních bodů (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).
6. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 25. 3. 2014 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2011 a leden až prosinec 2012. Správce daně kontrolu zaměřil na odpočty DPH, které žalobce uplatňoval za zdaňovací období duben, červenec, září, říjen, listopad a prosinec roku 2011 v celkové výši 820 000 Kč na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost DANDY STEEL a za zdaňovací období duben až prosinec roku 2012 v celkové výši 760 000 Kč na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost Insider Solution. Předmětem plnění podle všech daňových dokladů bylo zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednatele na závodních automobilech na vybraných automobilových závodech, případně na jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatelů. Jednatel žalobce se k věci vyjádřil nejprve při jednání se správcem daně dne 14. 5. 2014, kdy uvedl, že logo žalobce bylo umístěno na automobilech, v motoristických časopisech a na sportovním kanálu. Jednatel žalobce následně předložil DVD nosiče z jednotlivých závodů, publikaci DANDY STEEL – sezóna 2011, publikaci Insider Solution 2012, reklamní brožuru RUF A Sport Team 2012, kalendáře a polský motoristický časopis WRC ze srpna 2011. Správce daně vyslechl bývalého jednatele společnosti DANDY STEEL R. B., který ve výpovědi dne 27. 6. 2014 uvedl, že společnost DANDY STEEL poskytovala pro žalobce v roce 2011 reklamní služby, a to tak, že

zajistila potisky na reklamních plochách, které se týkaly loga žalobce a jejich umístění na automobilech při závodech, dále v reklamních kalendářích, DVD nosičích a fotografiích. Činnost společnosti DANDY STEEL spočívala podle svědka ve zprostředkování reklamy, na samotné výrobě se již nepodílela s tím, že umístování reklam na vozidla zajišťovala společnost JAZZ TRADE s. r. o. (dále jen „JAZZ TRADE“). Společnost DANDY STEEL ani nekontrolovala, zda je při jednotlivých závodech reklama žalobce umístěna. Na navázání kontaktu si svědek nevzpomněl. Správce daně svědeckou výpověď svědka B. konfrontoval s jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012 zajištěnou dne 9. 7. 2014 ze spisu správce daně místně příslušného společnosti DANDY STEEL, v níž svědek uvedl, že spolupráce se společností JAZZ TRADE byla ukončena v roce 2010. Dále správce daně z výpisu z účtu zjistil, že v roce 2011 došlo k jedinému finančnímu pohybu mezi DANDY STEEL a JAZZ TRADE, a to dne 31. 1. 2011, což je dříve, než byla uzavřena první smlouva mezi žalobcem a DANDY STEEL. Správce daně dále na základě zjištění, že loga měl v roce 2011 vyrábět D. G., dožádal místně příslušného správce daně o provedení místního šetření u tohoto subjektu. Dne 17. 3. 2015 obdržel správce daně odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územního pracoviště ve Valašských Kloboukách, v jejímž rámci byl správci daně postoupen protokol o výsledku D. G. ze dne 16. 3. 2015 (bez přítomnosti žalobce nebo jeho zástupce), při kterém jmenovaný uvedl, že s žalobcem spolupracoval krátce v roce 2011, kdy na základě telefonické nabídky jednatele žalobce F. a jeho požadavků vytvořil návrh reklamního loga. Po vzájemném odsouhlasení jej vyhotovil a vyfakturoval. Samotné polepování neprováděl. K dotazu správce daně, zda se v letech 2011 a 2012 setkal s osobami vyjmenovanými v protokole (včetně R. B. a R. P.) D. G. označil dvě osoby, které zná (nejednalo se ani R. B., ani o R. P.). Do spisu svědek G. založil faktury vystavené žalobcem, výpis vydaných faktur a náhled polepu loga žalobce poukazující na stavbu, opravu a údržbu silnic a nákladní dopravu. Z úředního záznamu ze dne 17. 2. 2015 krajský soud zjistil, že správce daně zajistil pro potřeby tohoto daňového řízení písemnosti ze spisového materiálu společnosti Insider Solution. Jednalo se mj. o faktury od dodavatelů BEDMA CONSULTING s. r. o. a Andreas Invest s. r. o., smlouvy o poskytování reklamní a propagační plochy uzavřené mezi uvedenými společnostmi v roce 2012, protokoly o výsledku jednání dodavatelů společnosti Insider Solution. Z těchto listin učinil správce daně závěr, že deklarované reklamní služby dle předmětných dodavatelských faktur od Insider Solution nebyly provedeny ani tímto dodavatelem ani jeho tehdejšími dodavateli. Správce vyzval žalobce výzvou ze dne 2. 7. 2015 k předložení důkazních prostředků prokazujících faktické přijetí uskutečněných zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů DANDY STEEL a Insider Solution ve formě služeb, na základě uzavřených smluv o reklamě a propagaci podle jednotlivých daňových dokladů a k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet podle předmětných daňových dokladů přijatých od uvedených společností. Ve výzvě správce daně uvedl důvody jejího vystavení a mimo jiné konstatoval, že žalobce sice předložil daňové doklady a další doklady prokazující umístění jeho loga na soutěžních vozidlech, což však ještě neznamená, že se služby uskutečnily tak, jak je uvedeno na dokladech a zdůraznil, že vykazované údaje musí korespondovat se skutečným stavem ohledně všech údajů, které jsou fakturovány, což zjištění správce daně neprokazují. Na výzvu reagoval žalobce podáním datovaným 17. 7. 2015, v němž polemizoval se závěry správce daně a zejména zdůraznil, že se reklamní plnění uskutečnila. Další skutečnosti netvrdil, pouze navrhl provedení výsledku svědka P. Správce daně tohoto svědka vyslechl dne 13. 10. 2015 a ten jako bývalý jednatel společnosti Insider Solution uvedl, že se s jednatelem žalobce F. seznámil na závodech.

Následně došlo k uzavření smluv o reklamě, které svědek vyhotovil a také je za dodavatele podepsal. Propagace spočívala v tom, že reklama žalobce bude v médiích, na plakátech, kalendářích, kartičkách. Výrobu a umístění reklamy zajišťovala společnost Andreas Invest s. r. o. s jejímž jednatelem S. svědek jednal. Dále svědek uvedl, že v roce 2012 měla společnost Insider Solution zprovozněné internetové stránky, na které dával odkazy a fotky z jednotlivých závodů. Pořízení záznamů z průběhu jednotlivých závodů zajišťovala společnost Andreas Invest s. r. o. Svědek potvrdil, že společnost Insider Solution poskytla žalobci reklamu v takovém rozsahu, jak je uvedeno ve smlouvách a na daňových dokladech. Správce daně následným šetřením u svědkem označených subjektů nedospěl k žádnému výsledku prokazujícímu konkrétní okolnosti realizace zdanitelného plnění. Ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů se žalobce vyjádřil k výsledkům kontrolních zjištění. V rámci vyjádření ze dne 10. 1. 2016 k výsledku kontrolního zjištění za rok 2011 žalobce mimo jiné namítl, že správce daně prováděl šetření, při kterém kladl otázky (mimo jiné) D. G. bez toho, aby provedl jeho řádný výsledek, u kterého by byl žalobce přítomen. Takto pořízený důkaz považuje za rozporný se zákonem. Správcem daně přítom mělo být zjištěno, že svědek vyráběl a lepil reklamní polepy na závodních vozidlech. V rámci vyjádření ze dne 14. 5. 2016, které se týkalo výsledku kontrolního zjištění za rok 2012, žalobce zopakoval námitku nezákonně pořízeného důkazu výpovědi svědka G. v rámci šetření u jiných daňových subjektů, aniž by správce daně vyslechl tohoto svědka za přítomnosti žalobce. Správce daně po provedení dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal u předmětných plnění oprávněnost nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) a vydal dodatečné platební výměry ze dne 7. 4. 2016 a 28. 6. 2016, jimiž žalobci doměřil DPH za příslušná zdaňovací období (měsíce) v roce 2011 a 2012 a současně mu uložil povinnost zaplatit penále z částek doměřené daně. Proti všem prvostupňovým rozhodnutím podal žalobce dvě odvolání, z nichž první se týkalo zdaňovacích období v roce 2011 a druhé zdaňovacích období v roce 2012. O odvoláních rozhodl žalovaný rozhodnutími ze dne 28. 11. 2017 č. j. 50855/17/5300-22443-702189 (které se týkalo dodatečných platebních výměrů za jednotlivé měsíce roku 2011) a č. j. 50856/17/5300-22443-702189 (které se týkalo dodatečných platebních výměrů za jednotlivé měsíce roku 2012). Tato rozhodnutí žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 6. 2019 č. j. 22 Af 7/2018-57 (dále jen „zrušující rozsudek“) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo neprovedení svědecké výpovědi D. G.

7. V dalším řízení (po zrušujícím rozsudku krajského soudu) byla doplněna svědecká výpověď D. G. (protokol ze dne 14. 10. 2019 č. j. 3568029/19/3215-60563-802330), která nepřispěla ke zjištění historie poskytnutých reklamních služeb, resp. řetězce zúčastněných subjektů od zadavatele až po konečného zhotovitele. S hodnocením svědecké výpovědi byl žalobce řádně seznámen, přičemž ve svém písemném vyjádření uvedl, že je třeba si uvědomit časový odstup 8 let, protože nemohla být výpověď ve věci relevantní.
8. Následně vydal žalovaný napadená rozhodnutí.
9. Krajský soud vzhledem k rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, publikovanému ve Sb. NSS pod č. 4336/2022 ve věci *Kemwater ProChemie*, který představuje průlom v judikatuře vztahující se k hmotněprávním podmínkám nároku

na odpočet DPH, postavení plátce a otázkám důkazního břemene, vyrozuměl účastníky řízení o možnosti vyjádřit se v nyní souzené věci k právnímu a skutkovému stavu s ohledem na novou judikaturu.

10. Žalobce na výzvu soudu doručenou jeho zástupci dne 7. 6. 2022 nereagoval.
11. Žalovaný ve vyjádření ze dne 4. 7. 2022 uvedl, že žalobce nikdy neprokázal, ani netvrdil, že by předmětná plnění přijal od jiného, než deklarovaného dodavatele, takže nepřichází v úvahu možnost doložit jméno náhradního dodavatele, jak připouští judikatura ve věci *Kemwater ProChemie*. Žalovaný přesto z procesní opatrnosti uvedl, že z povahy plnění (zajištění reklamní prezentace) a jeho ceny žádným způsobem nevyplývá, že by plnění musela být poskytnuta nutně plátcem DPH. Jak vyplývá z bodu 26 napadeného rozhodnutí 1 a z bodu 26 napadeného rozhodnutí 2, žalobce přijal od deklarovaného dodavatele celkem 9 plnění, resp. 12 plnění, přičemž ani jedno nepřekročilo v základu daně částku 1 000 000 ve smyslu § 6 odst. ZDPH. Ze samotné ceny přijatých plnění nelze dovodit, že by musela být nutně dodána plátcem DPH. Žalovaný dále doplnil, že ani z povahy plnění, které bylo podloženo vícero smlouvami, nevyplývá, že by jednotlivá plnění, přijatá na vícero automobilových závodech a v různých časových obdobích, musel nutně poskytnout pouze jeden dodavatel. Není tudíž vyloučeno, že dodavatelů předmětných plnění bylo více. V tomto ohledu žalovaný odkazuje na recentní rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 66/2019 ze dne 29. 6. 2022, v němž NSS uvedl, že nová judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie* bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele. V tomto ohledu žalovaný konstatuje, že žalobce žádného jiného dodavatele netvrdil a ani z dokazování nevyplývá, že by předmětná plnění měl ve skutečnosti dodat jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Žalovaný dále zdůraznil, že z provedeného dokazování vyplývá, že žalobce neprokázal, že plnění přijal v deklarovaném rozsahu a ceně (k tomu body 48, 63 a 72 napadeného rozhodnutí 1 a body 48, 53 a 68 napadeného rozhodnutí 2). Neprokázání rozsahu deklarovaného plnění přitom samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně, jak potvrdil NSS například v rozsudku ze dne 11. 6. 2021 sp. zn. 4 Afs 402/2020. Pokud jde o důležitost prokázání rozsahu plnění ve vztahu k účtované ceně, odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021 sp. zn. 6 Afs 235/2020.
12. Závěrem žalovaný uvedl, že posuzovaný případ se liší od skutkového stavu ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětných plnění, ale také o rozsahu a ceně plnění. Závěr NSS uvedený v bodě 34 rozsudku *Kemwater ProChemie* nelze mechanicky přenášet na posuzovanou věc. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019 sp. zn. 6 Afs 305/2018 a rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 194/2019. Dále žalovaný zdůraznil, že krajský soud již ve zrušujícím rozsudku uvedl, že „lze souhlasit s žalovaným, že žalobkyně poskytnutí plnění a jeho rozsah zcela neprokázala a již z tohoto důvodu nebyly hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet splněny“. Žalovaný setrval na návrhu žalobu zamítnout.

13. V prvním žalobním bodě žalobce namítl ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím neprokázání existence důvodných pochybností správcem daně ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
14. Podstatou tohoto žalobního bodu je otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného, když podle žalobce správní orgány také nesprávně vymezily rozsah dokazovaných skutečností a tím způsobily nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
16. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
17. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval NSS. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl NSS i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.
18. S názorem žalobce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, se krajský soud na základě obsahu správních spisů

neztotožnil, neboť zejména obsahem výzvy ze dne 2. 7. 2015 má za prokázané, že žalobce byl za obě kontrolovaná období vyzván správcem daně velmi konkrétní a detailní výzvou, v níž dostatečně srozumitelně a přesvědčivě vyjádřil své pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet DPH, a to způsobem, který zcela vyhovuje ust. § 92 odst. 5 daňového řádu.

19. Pokud jde o námitku, že si žalovaný mohl ověřit faktickou realizaci reklamy na závodních vozech společnosti RUF A SPORT a neučinil tak, krajský soud uvádí, že slovenská společnost RUF A SPORT byla žalobcem zmiňována již v průběhu správního řízení a také v předchozí žalobě, nicméně, jak se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 27. 9. 2022 č. j. 10 Afs 32/2021-94 ve věci daně z příjmů právnických osob žalobce za stejné zdaňovací období (roky 2011 a 2012) týkající se nákladů žalobce za shodná zdanitelná plnění (reklama, kterou měli zprostředkovat dodavatelé DANDY STEEL a Insider Solution), iniciativa k dokazování případné odlišné skutkové verze musí vzejít přímo a výslovně od daňového subjektu. Měl-li žalobce za to, že skutečné zhotovitele reklamy by bylo možno najít právě zde, měl předložit či navrhnout k důkazu konkrétní důkazní prostředky související s jím označenými webovými stránkami či s jejich provozovatelem. Nemůže ale vytýkat správci daně, že sám nekontaktoval provozovatele stránek, který by mohl objasnit, jak se reklama na závodní vozy dostala. Prokazovat všechny podstatné okolnosti plnění je povinností daňového subjektu a naopak není na správci daně, aby za daňový subjekt domýšlel a doplňoval skutečný průběh obchodních případů.
20. Krajský soud nesdílí ani názor žalobce, že uzavřené smlouvy o zajištění reklamy byly smlouvami standardními. Společnosti DANDY STEEL a Insider Solution neměly podle smluv uzavřených s žalobcem přímo vyrábět reklamu a umísťovat ji, ale tyto činnosti „zprostředkovat“, tedy zajistit či zabezpečit. Právě to bylo důvodem snahy správce daně hledat subdodavatele, kteří skutečně stáli za faktickým provedením a umístěním reklamy (loga), ovšem bezvýsledně (shodně rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 32/2021, bod 19). Jak správně uvádí žalovaný, správce daně nevedl dokazování primárně směrem k prokázání, kdo vyrobil reklamní polepy a umístil je na závodních vozidlech, neboť realizace reklamy v její finální podobě nebyla rozporována, avšak požadoval, a to zcela oprávněně, prokázání přijetí plnění (reklamní služby) od konkrétního dodavatele, tedy prokázání skutečností, jež se výhradě týkaly vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalobcem dále namítaný rozpor mezi datem uskutečnění zdanitelného plnění a datem, které bylo uvedeno na fakturách, jež považuje za nepodstatný pro posouzení věci, je podle krajského soudu jednou z mnoha indicií podporující závěry žalovaného, respektive správce daně a zapadající do mozaiky dalších okolností, které ve svém souhrnu prohlubují pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015. První žalobní bod tak krajský soud důvodným neshledal.
21. V druhém žalobním bodě žalobce zpochybnil hodnocení výpovědí svědků R. P. a R. B. Svědecká výpověď R. P. byla žalovaným vyhodnocena v bodech 44-49 a 66-68 napadeného rozhodnutí 2 velmi detailním způsobem, který považuje krajský soud za zcela dostatečný. Žalobce hodnocení žalovaného nerozporuje způsobem, který by mohl toto vyhodnocení zvrátit či zpochybnit. Žalobce v podstatě neuvádí nic přesvědčivého, jeho argumentace je velmi kusá a nekonkrétní. Obdobná je situace, pokud jde o svědka R.B., jehož výpověď byla žalovaným vyhodnocena v bodech 44 a 61-63 napadeného rozhodnutí 1 srozumitelně

a přesvědčivě, kdy žalovaný zdůraznil rozpor mezi svědeckou výpovědí a vyjádřením svědka ze dne 20. 3. 2012, ale také rozpor mezi svědeckou výpovědí a tvrzením jednatele žalobce. Žalobce tuto argumentaci žalovaného žádným nosným způsobem nerozporoval. Názor žalobce, že žalovaný ve svém hodnocení preferoval jednu ze svědkem tvrzených verzí skutkového stavu, je mylný, neboť žalovaný uvedenou argumentací toliko vyhodnotil svědka B. jako nevěrohodného.

22. Krajský soud se neztotožňuje ani s žalobním tvrzením, že zjištění učiněná u subjektů DANDY STEEL a Insider Solution v jejich vlastních daňových řízeních nejsou relevantní pro výsledky šetření u žalobce, když podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně přihlíží ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, což lze vztáhnout i na skutečnosti, jež jsou mu známy z jeho další úřední činnosti.
23. V další části žaloby (strana 5-6) žalobce obsáhle cituje rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 70/2010, aniž by však uvedl, co z citovaného textu plyne pro něj a jak se vztahuje k projednávané věci. Krajský soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že žalobce neosvětlil, proč by měl být citovaný rozsudek pro posuzovanou věc relevantní. Krajský soud není povinen ani oprávněn hodnotit právní závěry tohoto rozsudku ve vztahu k případu žalobce. Takové tvrzení je předmětem dispozičního práva žalobce.
24. V dalším žalobním tvrzení žalobce zdůraznil, že zprostředkování reklamy je zcela obvyklou náplní smluvního vztahu, jehož předmětem je realizace reklamy, kdy pro zadavatele je rozhodující, zda byla reklama poskytnuta v požadované kvalitě a rozsahu a nikoliv to, kdo reklamu fakticky realizoval, přičemž opětovně poukázal na vazby mezi společnostmi dodavatelů a společností RUF A SPORT. K uvedenému se krajský soud již vyjádřil v argumentaci k předchozímu žalobnímu bodu (odst. 6 tohoto rozsudku), na což v plné míře odkazuje. Ve své předchozí argumentaci krajský soud rovněž zdůraznil, že existence smlouvy, kdy je dodavatel v pozici zprostředkovatele poskytnutí plnění, představuje z pohledu dokazování nutnost prokázat, že ke zprostředkování skutečně došlo, přičemž je to daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet, který je povinen vazby zprostředkovatele se subdodavatelem a tedy celý „příběh realizace reklamy“ prokázat, což se žalobci nepodařilo. Ostatně ke stejnému závěru dospěl NSS v již shora zmiňovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 32/2021, který se shodnými plněními zabýval sice z pohledu daně z příjmů, ovšem z hlediska skutkové stránky věci a výsledků dokazování jsou jeho závěry plně aplikovatelné i na nyní posuzované DPH.
25. V další části tohoto žalobního bodu žalobce opět obsáhle cituje rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 61/2013, k čemuž dodal, že jde o rozsudek přílehlavý, když skutkově se jednalo o obdobnou reklamu na rallye a soudem byl vyhodnocen nezákonný postup stejného správce daně. Krajský soud skutkovou podobnost obou věcí neshledal, naopak z obsahu označeného rozsudku Krajského soudu v Brně zjistil, že skutková situace zde posuzovaná byla velmi rozdílná, neboť v odkazované věci byl dokazováním identifikován celý řetězec subdodavatelů, zatímco v případě žalobce je situace zcela opačná.
26. V dalším žalobním tvrzení žalobce vznesl námitku, že protokoly o výpovědích svědků M. S. a M. M. nelze použít jako důkazní prostředky, neboť byly provedeny v jiném řízení a

žalobce neměl možnost jim klást otázky. Se shodnou odvolací námitkou se žalovaný vypořádal v bodě 64 napadeného rozhodnutí 2, kde podrobně vysvětlil význam těchto písemností pro řízení, jakož i to, proč nebylo podstatné provedení svědeckých výslechů jmenovaných osob v daňovém řízení vedeném s žalobcem. Žalobce v podané žalobě tuto argumentaci žalovaného žádným způsobem nerozporoval a ani neuvedl, co by mělo být případnými svědeckými výpověďmi prokázáno. Krajský soud proto nemá, co by k věci více uvedl.

27. Dále žalobce namítl účelové hodnocení důkazních prostředků žalovaným, kdy se tento vždy přiklonil k variantě, která mu vyhovovala, aniž by vysvětlil, proč. Krajský soud považuje toto žalobní tvrzení za natolik obecné, že na ně nelze reagovat jinak, než rovněž pouze v obecné rovině. Krajský soud má na základě obsahu napadených rozhodnutí za to, že žalovaný své závěry včetně hodnocení konkrétních provedených důkazů zvážil a vyhodnotil vždy pečlivě, srozumitelně a přezkoumatelně a krajský soud neshledal v jeho úvahách rozporu ani nelogické úsudky. Vzhledem k tomu, že žalobce s výjimkou těch důkazů, o nichž krajský soud již pojednal výše, nekonkretizoval, jakých důkazních prostředků se kritika hodnocení žalovaného týká a z jakých konkrétních důvodů, krajský soud nemá, co dalšího by v tomto směru uvedl. Ani toto žalobní tvrzení soud důvodným neshledal.
28. V závěrečné části žaloby pak žalobce v podstatě toliko rekapituluje svá předchozí žalobní tvrzení, takže ji soud nepovažuje za samostatný žalobní bod. Na samém závěru pak žalobce velmi obecně poukázal na rozsudek NSS ve věci *Staviteľství Melichar* s tím, že žalovaný měl zjišťovat, zda nebyl spáchán podvod na dani.
29. V replice doručené krajskému soudu dne 17. 11. 2020 žalobce setrval na svých žalobních tvrzeních a k nim nově toliko obsáhle citoval z judikatury ESDU vztahujícím se k daňovým podvodům. S ohledem na to, že ani v tomto případě žalobce neargumentoval, z jakého důvodu jsou jím citované rozsudky pro posuzovanou věc relevantní, krajský soud se jimi blíže nezabýval.
30. V návaznosti na žalobcem, byť toliko náznakově, zmiňovanou problematiku daňových podvodů na DPH, a s ohledem na zcela zásadní posun v judikatuře správních soudů týkající se této otázky, představovaný především závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*, vyzval krajský soud účastníky řízení, aby se vyjádřili k případnému právnímu a skutkovému dopadu dané judikatury na souzenou věc.
31. Na výzvu soudu zareagoval toliko žalovaný, který ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 4. 7. 2022 rozsáhle odůvodnil svůj závěr, že na nyní posuzovanou věc nemohou závěry označené judikatury dopadat.
32. Krajský soud se stanoviskem žalovaného ztotožňuje především v tom směru, že ve věci žalobce se nejednalo pouze o neprokázání osoby dodavatele, jak tomu bylo ve věci *Kemwater ProChemie*, ale neprokázány zůstaly také další rozhodné okolnosti pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména rozsah fakturovaných služeb, způsob jejich faktické realizace a cena plnění, jak plyne odůvodnění napadených rozhodnutí (např. bod 48 napadeného rozhodnutí 1, body 48 a 68 napadeného rozhodnutí 2). Na základě těchto

skutečností neshledal ani krajský soud paralelu mezi nyní souzenou věcí a věcí *Kemwater ProChemie*, a proto dospěl k závěru, že aplikace nové judikatury na souzenou věc není možná.

33. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žádné žalobní tvrzení důvodným, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
34. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 6. října 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu