



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **HDT impex s. r. o.**, Botanická 238/3, 362 63 Dalovice,
zastoupeného Jakubem Výborným, daňovým poradcem,
Hroznětínská 403/2, 360 04 Karlovy Vary,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2020, č.j. 16390/20/5300-22442-712600,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 1. 7. 2020, Krajskému soudu v Plzni doručenu téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2020, č.j. 16390/20/5300-22442-712600 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „finanční úřad“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nebo „správce daně“), ze dne 13. 5. 2019, č.j. 609866/19/2401-50523-403139, a č.j. 609934/19/2401-50523-403139 (dále jen „dodatečné platební výměry I a II“). Dodatečným platebním výměrem I byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“), dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 357 000 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 71 400 Kč. Dodatečným platebním výměrem II byla žalobci podle zákona o DPH dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 252 000 a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 50 400 Kč.

2. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem o DPH. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloba

3. Žalobce nejprve popsal předmět sporu a skutkové a právní závěry obsažené v napadeném rozhodnutí.
4. Mezi stranami je spornou skutečností, zda žalobce jako řádně registrovaný plátce daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) měl právo, resp. zda byl oprávněn k odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatého plnění (skutečně provedených televizních reklam):
 - a) poskytnutého společností Praha Production Servis s.r.o. (dále jen „Praha Production Servis“) v základu daně ve výši 1 700 000 Kč, daň ve výši 357 000 Kč,
 - b) poskytnutého společností KV Production Servis, s.r.o. (dále jen „KV Production Servis“) v základu daně ve výši 1 200 000 Kč a daně v základní sazbě daně ve výši 252 000 Kč.
5. Žalobce měl za to, že napadená rozhodnutí správních orgánů, jakož i řízení, jež předcházelo jejich vydání, jsou nezákonná a nicotná. Současně měl za to, že řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, je stíženo závažnými procesními vadami, zejména v podobě nesprávného hodnocení důkazů. Správní orgán postupoval nesprávně, nesprávně zjistil skutkový stav věci, nepřihlédl k žalobcem tvrzeným skutečnostem a jím označeným důkazům, důkazy hodnotil velice izolovaně a bez jakékoliv logické časové souvislosti. Odůvodnění rozhodnutí je vnitřně nekonsistentní a nelogické.
6. *In concreto* žalobce uvedl, že výrok napadeného rozhodnutí opřený o skutkový závěr žalovaného, že zdanitelná plnění, jimiž jsou odvysílané televizní reklamy ze dne 1. 3. 2014 (20.00 hod.) při příležitosti vysílání pořadu Zázraky přírody a reklamy ze dne 10. 5. 2014, resp. důkazy k nim označené a předložené, se měly vztahovat ke zdanitelnému plnění z měsíce září roku 2013, je zcela chybný a neodpovídá obsahu správního spisu. Žalovaný, stejně tak jako prvoinstanční správce daně ke svým skutkovým závěrům užili zcela izolovaně jen listiny či skutečnosti tak, aby byli schopni dovést a deklarovat určité pochybnosti o zdanitelném plnění, a nezákonně tak přenášet důkazní břemeno na žalobce. Pokud by daňové orgány řádně hodnotily veškeré skutečnosti, které vyplynuly během řízení najevo, jakož i celý obsah spisu, nikdy by při použití pravidel formální logiky nemohly dospět k naříkaným závěrům.
7. Žalobce po celou dobu řízení (tj. kontrol zahájených dne 30. 5. 2016) týkajících se předmětu kontroly (= zdanitelného plnění z ledna a února roku 2014) konstantně tvrdil, že důkazy obsažené na DVD, obsahující ztvárnění reklamy, její odvysílání, jakož i celý pořad, v rámci kterého na České televizi v nejsledovanějším čase byla reklama žalobce

publikována, se týkají vysílaných reklam z ledna a února roku 2014 a žádného jiného daňově uznatelného plnění.

8. Výhradně z důvodu politováníhodného omylu byly stejné dva reklamní spoty (DVD) zařazeny do procesních tvrzení v rámci zdanitelného plnění ze září roku 2013, což však žalobce k výtce správce daně v prvním stupni neprodleně doznal a uvedl.
9. Žalobce správci daně (byť správce daně zřejmě běžné okolnosti, které se v běžném životě mohou stát, zjevně nezohledňuje a nezajímají jej) vysvětlil, že v době, kdy byly zaslány podklady a důkazy do souběžně projednávané kontroly z roku 2013, měl správce daně v prvním stupni zahájených souběžně 5 kontrol (to vše k marketingu, reklamám, atp.). Současně na základě zcela nemravného a nepochopitelně podaného trestního oznámení ze strany správce daně, probíhala u žalobce prověřování Policie ČR, která byla následně odložena. Do všech těchto řízení žalobce zasílal v bezprostřední časové souvislosti podklady a důkazy v obrovském množství. Do toho všeho žalobce nadále prováděl svou běžnou podnikatelskou činnost a administrativu s tím spojenou. A ano, skutečně se stalo, že z tohoto obrovského množství souborů, listin a důkazů a navazující běžné administrativní činnosti žalobce chybně zařadil do kontroly za zdanitelné období ze září roku 2013 dvě DVD, s totožným obsahem, tedy DVD s odvysílanými reklamami žalobce z března a května roku 2014.
10. Správce daně (stejně tak žalovaný) uzavřel, že žalobcem sdělovaný omyl jako vysvětlení nepřijímá, neb jej žalobce nepodložil důkazně. Takový přístup je zcela absurdní. Jednak žalobci není jasné, jak může prokázat, že omylem zařadil do obrovského množství důkazů dvě shodná DVD, a dále mu není jasné, jaký může vůbec k takové skutečnosti poskytnout důkaz. Zcela zjevně je totiž zařazené DVD důkazem, který musí hodnotit správce daně samostatně, ale též ve vzájemné souvislosti se všemi provedenými důkazy, jakož i musí pečlivě přihlídnout k tomu, co účastníci v řízení uvedli a co v řízení vyšlo najevo (= zásada volného hodnocení důkazů). Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně sice není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak, takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 37/2008-71). Jen toto je přístup, který odpovídá zásadě volného hodnocení důkazů, kterou oba správci daně hrubě porušili.
11. Pokud měl správce daně předloženo (žalobcem) k důkazu DVD, jehož obsahem byly skutečně odvysílané reklamní spoty v nejlepší vysílací čase na České televizi [což měl zjištěno i žalovaný (body 21 a 29 napadeného rozhodnutí)], s jasným na to navazujícím procesním tvrzením, že tento důkaz má prokazovat poskytnutí zdanitelného plnění v rámci předmětu kontroly, měl správce daně logickými způsoby odpovídajícími pravidlům volného hodnocení důkazů zjišťovat, jaké skutečnosti tento důkaz osvědčuje, co se z něj podává a k jakému zdanitelnému plnění je přiřaditelné. Správce daně si dle pevného přesvědčení žalobce nemůže vůbec dovolit hodnotit důkaz toliko na základě své procesní potřeby, izolovaně od časových a logických sousledností jeho označení a jeho předložení, stejně tak izolovaně od procesních tvrzení účastníka řízení.

12. I kdyby měli správce daně a žalovaný pravdu v tom, že žádnému účastníkovi řízení se nemůže stát omyl v podobě mylného předložení důkazu, museli by přiřaditelnost důkazu k jednotlivému zdanitelnému plnění hodnotit ve vztahu k obsahu spisu. Zde žalobce upozornil na následující:
- a) v řízení, které bylo předmětem kontroly, doložil žalobce DVD s obsahem reklamního spotu a odvysílaného pořadu na České televizi s pořady Zázraky přírody ze dne 1. 3. 2014 a Nejchytřejší Čech ze dne 10. 5. 2014. Správci daně bylo k daným kontrolám předloženo dne 2. 9. 2016 s podáním nazvaným „obecná elektronická písemnost bez určení typu“ ve věci doložení grafické podoby reklamních spotů k výzvě č.j. 700065/16/2401-60563-404927 a jasně bylo uvedeno, že se tyto důkazy podávají k prokázání tvrzení uvedených v těchto kontrolách,
 - b) pokud správce daně i žalovaný argumentují duplicitou s daňově uznatelným plněním ze září roku 2013, pak je potřeba konstatovat, že do těchto kontrol bylo totéž DVD mylně zařazeno až dne 28. 4. 2017, tj. až 8 měsíců po založení důkazů do výše uvedeného řízení. Jen z pohledu bazální logiky je zcela evidentní, že dané DVD, resp. reklamy v něm uvedené mají prokazovat poskytnutí plnění v rámci DÚZP z ledna 2014 a února 2014,
 - c) správce daně a žalovaný zcela záměrně opomenuli hodnotit předložené důkazy v kontextu žalobcem předložených smluv o obstarání reklamy. V těchto smlouvách byly výslovně uvedeny pořady, ve kterých bude reklama odvysílána, jasným nezaměnitelným názvem. Správce daně proto nemohl přiřazovat poskytnuté důkazy dle své libovůle, ale výhradně dle toho, co vyplynulo ze spisu. Ze spisu, resp. ve smlouvách o reklamě v něm založených bylo jasně uvedeno, v jakém pořadu bude reklama odvysílána. Správce daně měl tedy zjištěno, že reklama skutečně odvysílána byla, a současně měl obsah smlouvy s jasně k tomu přiřaditelným pořadem proveden k důkazu, což vyplývá též z bodu 13 napadeného rozhodnutí a bodu 22 napadeného rozhodnutí.
13. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nemohly daňové orgány přiřadit důkaz předloženými reklamními spoty, kterými bylo prokazováno uskutečnění zdanitelného plnění z ledna a února roku 2014, dle své libovůle k dřívějšímu daňově uznatelnému plnění. Na rozdíl od žalovaného (zde srov. bod 21 napadeného rozhodnutí), žalobce měl za to, že prvostupňový správce daně nepostupoval logicky, když splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH dovedl ve vztahu k dříve uplatněnému daňovému dokladu ve zdaňovacím období září 2013. Důkazy předložené do daných řízení (kontrol) dne 2. 9. 2016 dle žalobce jasně prokazují poskytnutí zdanitelného plnění v období leden 2014 a únor 2014. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné.
14. Žalobce dále doplnil, že je naprosto připraven čelit důkazní nouzi v rozsahu dvou reklamních spotů v rámci kontroly zdanitelného plnění v období září roku 2013. I v tomto období samozřejmě byla televizní reklama odvysílána, jen došlo k nešťastné záměně DVD předložených k důkazu.
15. Dle žalobcova názoru, správce daně ve snaze ulehčit si svoji taktiku dodanění, zcela odhlédl od skutečností, které v běžném životě mohou nastat, a vůbec nepřihlédl k obsahu spisu. V kontextu s jinými shora vyjmenovanými důkazy se jasně podává, že žalobce důkazy předloženými dne 2. 9. 2016 musel prokazovat uskutečnění zdanitelného plnění z ledna 2014 a února 2014. Pokud totiž správce daně má vůli přiřadit důkaz o provedení DUZP k jednomu z více uplatněným plnění, nemůže je vybírat libovolně, tedy pro to řízení, kde se mu „hodí“ více. Musí jasně vysvětlit, proč dospěl ke skutkovému poznání, že daný důkaz

prokazuje plnění v jednom řízení, resp. proč jej neprokazuje v tom druhém, přičemž musí pečlivě hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a též vše, co v řízení vyšlo najevo. Toto však napadenému rozhodnutí chybí. Závěr správce daně a žalovaného o údajné duplicitě (přičemž nejde o duplicitu, ale prostý lidský omyl při přípravě důkazů pro několik řízení) je tudíž zcela nepřezkoumatelný. V tomto smyslu i neprovedení důkazu navrženým svědkem Jansou, který se k výše uvedeným skutečnostem mohl vyjádřit, je namítanou nezákonností.

16. Nezákonným hodnocením důkazů, resp. nepřihlédnutím ke všem rozhodujícím skutečnostem zanevřel správce daně na svou povinnost zjistit skutečný stav věci. Zcela nezákonně definoval a deklaroval jím domnělé pochybnosti o uznatelnosti daňového plnění z ledna 2014 a února 2014. Tím přenesl zcela nezákonně důkazní břemeno na žalobce, který ovšem uskutečnění plnění mohl prokazovat výhradně a jen danými DVD předloženými do spisu dne 2. 9. 2016, neb k němu tyto DVD směřovaly.
17. V tomto smyslu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008 č.j. 5 Afs 5/2008-75, publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 1702/2008), které je co do předmětu řízení, procesního průběhu a pochybení daňových orgánů zcela aplikovatelné na předmětné daňové řízení. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správního soudu bylo stěžejní otázkou hodnocení dokladů, kterými byla prokazována oprávněnost ve vztahu k plnění daňových povinností, způsob hodnocení důkazů správcem daně a okruh skutečností, jež má prokazovat daňový subjekt a správce (rozvržení důkazního břemene). Nejvyšší správní soud v této věci uvedl (zvýraznění podtržením provedl žalobce): *„Další okruh kasačních námitek se týkal způsobu, jakým žalovaný hodnotil důkazy, které měl v dané věci k dispozici, výsledků tohoto hodnocení, a také skutkových závěrů krajského soudu, který se s hodnocením žalovaného ztotožnil. I v této souvislosti je třeba dát stěžovateli za pravdu, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů vždy v souladu s § 2 odst. 3 d. ř., podle něhož při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 d. ř., podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu, a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správcovi daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.*

Těmto zásadám skutečně neodpovídá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s některými důkazy předloženými stěžovatelem. Žalovaný se mýlí, pokud uvádí, že dokladem o uhrazení peněžních prostředků dle vystavených faktur „nejsou a nemohou být příjmové pokladní doklady dodavatele, neboť tyto nejsou součástí Vašeho účetnictví a nelze jimi prokazovat hospodářské operace, neboť se dotýkají základu daně a daňové povinnosti zcela jiné účetní jednotky. Tyto doklady nejsou důkazem o faktickém naplnění předmětu smlouvy“. Příjmové doklady

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

společnosti GP Plast production, s. r. o., společně s příslušnými výdajovými doklady stěžovatele jsou důkazy, které mohou podporovat stěžovatelovo tvrzení o tom, že vystavené faktury byly skutečně ubrazeny a finanční orgány je musí vzít při celkovém zhodnocení všech důkazů v úvahu.“

18. Žalobce dle svých slov ponechal zcela stranou žalovaným zmiňované údajné výrazné navýšení ceny plnění pro žalobce a nekontaktnost dodavatele, neboť dle odst. 32 napadeného rozhodnutí to nejsou skutečnosti, na kterých by napadené rozhodnutí bylo podloženo. Pokud by tyto skutečnosti a naprosto desintepretované domněnky správce daně a žalovaného měly být podkladem pro rozhodnutí (což nejsou), uvedl by žalobce k údajnému navýšení ceny následující.
19. Služba, kterou nabízí Česká televize (dále též jako „ČT“) obstaravatelí Praha Production servis, s.r.o. (dále též jako „PPS“) není stejnou službou, kterou za plnění po žalobci požadovala PPS. Tento důkaz vychází i přímo z daňového dokladu, ke kterému žalobce nemohl mít přístup, nicméně správce daně jej vyjevil až ve svém kontrolním zjištění. ČT žádá k zaplacení (tzv. „fakturuje“) pouze prázdný časový prostor ve svém vysílání. PPS poskytuje komplexní službu reklamy (viz níže). Služba poskytnutá žalobci obstaravatelem není srovnatelná s fakturací prázdného exklusivního vysílacího času, který fakturuje ČT na PPS.
20. Služba, kterou poskytuje PPS žalobci, musí být logicky navýšena o obchodní marži poskytovatele, kterou ale žalobce nezná, a ani se v kruzích televizní reklamy nepohybuje. Je zcela jasné, že obstaravatel si připočítal obchodní marži ke své ceně. Správce daně to ve své kalkulaci opakovaně vynechává, a proto není možné přihlídnout k předestřenému navýšení ceny jako k něčemu vypovídajícímu.
21. Poskytovaná služba byla exkluzivní i z pohledu výběru pořadů, neboť pořady měl vykoupené a blokové právě poskytovatel a nabízel je tedy pouze on. Žalobce se k nim, a zejména k nejlepšímu vysílacímu času, nemohl jakkoliv dostat napřímo přes ČT. Takové úvahy jsou zcela mimo rámec skutečných obchodních vztahů a skutečného života. Pokud tedy žalobce projevil zájem o tuto službu, jediný poskytovatel byl právě PPS. Takovou exkluzivitu, která jistě ovlivnila poskytovanou cenu služby, však správce daně ve svých úvahách nevážil a ani nepromítl.
22. Žalobce dále prokázal přímým důkazem, že ČT nenabízela v době uzavírání obchodní smlouvy mezi PPS a daňovým subjektem prodej vysílacího prostoru přímým, resp. koncovým uživatelům. To je jediný stav, který měl žalobce osvědčen. ČT měla v této době výhradní exkluzivní mediální zastoupení, o kterém informovala na svých webových stránkách. Správce daně nikdy neprokázal, že by taková exkluzivita neexistovala. Naopak, žalobce prokázal mnoha přímými důkazy, že ČT pro zajištění vysílání reklam odkazovala na využití služeb výhradního zastoupení. Žalobce tedy prokazatelně nemohl pořídit službu, o kterou měl zájem, jinak než prostřednictvím exkluzivního poskytovatele. Žalobce znal osobně pracovníky PPS a znal historicky další společnosti propojené s PPS, z nichž některé tvořily i významnou žalobcovu klientelu. Žalobce rovněž jasně prokázal, že byl více než 10 let velmi často v úzkém přímém kontaktu s poskytovatelem služeb či jeho pracovníky. Z tohoto argumentu jasně vyplývá, že pokud nemohl daňový subjekt přímo objednat reklamu u ČT, volil logicky nabídku prověřeného subjektu, který navíc byl i žalobcovým zákazníkem. Žalobce dokonce některé zboží dodával přímo do natáčení pořadů pro ČT v prostorách studií ČT a předával je pracovníkům obstaravatele. Žalobce se tak navíc logicky domníval, že exkluzivita a možnost vysílání na kanálu ČT vycházela

právě z dobrých obchodních vztahů mezi ČT a PPS. Takovou možnost ověření vztahů obstaravatele a ČT měl žalobce jako dodavatel zboží, na rozdíl od jiných zákazníků PPS, rovněž exklusivně.

23. Správce daně k navýšení ceny rovněž nezapočítal ani další výrobní náklady jako výrobu spotu či lidské zdroje, např. mzdy. Výrobu spotu rovněž zajišťovala PPS dle regulí a přísných měřítek ČT. Správce daně má ověřeno z jiných řízení, že výroba spotu je dalším nákladem, který je nutné započítat do ceny celé služby.
24. Daňové orgány tak vytvořily zcela účelovou a nelogickou chiméru o ceně vysílacího času pro veškeré subjekty, aniž by přihlédl k naprosté vyprodanosti těchto časů a exkluzivitě pro konkrétního obstaravatele, která neumožňovala třetím subjektům přímé kontraktace časů. Nepřihlédl k marži reklamních agentur, nepřihlédl k tomu, že reklama se musí vyrobit dle přísných technických vysílacích podmínek ČT. Zejména však zcela přehlédl, že nic z výše uvedeného nemohl žalobce vědět a předpokládat a spravedlivě měl cenu ujednanou s PPS za cenu obvyklou. O to více jsou dané závěry absurdní, když správce daně obvyklou cenu ani neprokazoval.
25. Napadené rozhodnutí je též nezákonné proto, že daňová kontrola v této věci byla fakticky zahájena již dříve než 30. 5. 2016, a to v důsledku faktického prověřování prvostupňového správce daně směrem k dodavatelům žalobce, tj. společnosti Praha Production a KV Production a jejich spolupráce s ČT a taktéž prověřováním tvrzení žalobce ohledně nároků na odpočet DPH za období leden a únor 2014. Tyto vymezené úkony správce daně měly charakter prověřování tvrzení daňového subjektu, a proto dle žalobce došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. To žalovaný vůbec nezohlednil.
26. Napadené rozhodnutí je dále nezákonné, neboť zprávy z daňové kontroly č.j. 511342/19/2401-60563-401066 a č.j. 511452/19/2401-60563-401066 nebyly s žalobcem řádně projednány v souladu § 88 daňového řádu. Jako důkaz „Protokol o ústním jednání“ č.j.: 547526/19/2401-60563-401066 ze dne 2. 5. 2019. Na základě tohoto jednání je žalobce přesvědčený, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, protože ukončena je až po řádném projednání zprávy o daňové kontrole, což nenastalo. Byť prvoinstanční správce daně i žalovaný jsou přesvědčeni, že se žalobce vyhybal projednání této zprávy, dle žalobce je všechno další, co vzešlo z takto neprojednaných zpráv (platební výměry a další rozhodnutí) v rozporu s daňovým řádem. Rozhodnutí daňových orgánů jsou tudíž nezákonná a neplatná.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 31. 8. 2020. Nejprve popsal dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a shrnul žalobní námitky do sedmi okruhů, ke kterým se následně vyjádřil.

Volné hodnocení důkazů

28. Stran námitek hrubého porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že to bylo namítnuto již v odvolání a žalovaný tyto námitky vypořádal pod bodem 33 napadeného rozhodnutí. Žalovaný byl přesvědčen, že správce daně i žalovaný všechny provedené důkazy vyhodnotili podle jejich skutečného obsahu ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, formálně či v neprospěch žalobce, což je patrné ze zjištěného skutkového stavu a právního hodnocení. Ve zprávách o daňové kontrole a v žalobou napadeném rozhodnutí pak vyhodnocení provedeného dokazování neabsentuje.

Skutečnost, že žalobce se závěry a vyhodnocením správce daně a žalovaného nesouhlasí, neznamená, že vyhodnocení nebylo provedeno.

29. Co do tvrzení týkajícího se izolovaného hodnocení důkazu provedené reklamy na DVD žalovaný uvedl, že při jeho hodnocení (jako i všech ostatních důkazů) vycházel z žalobcova tvrzení, z vlastní vyhledávací činnosti a rovněž i z provedeného dokazování. Z vlastní vyhledávací činnosti správce daně byly např. získány daňové doklady a závazné objednávky (k tomu blíže body 15 a 25 napadeného rozhodnutí). Na základě hodnocení všech získaných důkazů dospěl žalovaný k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za předmětná zdaňovací období duplicitně, neboť ho uplatnil již ve zdaňovacích obdobích září a listopad 2013. Pokud se někdo dopouští izolovaného hodnocení, pak je to právě žalobce, který bez dalšího považuje důkaz na DVD o provedené reklamě za dostačující k prokázání nároku na odpočet daně. K tomu blíže argumentace vyjevená v bodě 2 tohoto vyjádření.
30. K žalobcem zmiňovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, žalovaný podotkl, že závěry tam obsažené nerozporuje. Žalovaný měl s ohledem na výše řečené za to, že správce daně ani on uvedenou zásadu při hodnocení důkazů neporušili, a tudíž nebyli v rozporu ani se závěry vyslovenými v tomto rozsudku.
31. Ohledně námitky nezákonného přenesení důkazního břemene žalovaný odkázal na bod 34 napadeného rozhodnutí, kde tuto odvolací námitku vypořádal. Žalovaný byl přesvědčen, že správce daně ve výzvě ze dne 2. 8. 2016, č.j. 700065/16/2401-60563-404927 (v zasílaném spisovém materiálu pod č. 87), kvalifikovaným způsobem vyjádřil pochybnosti týkající se zdanitelných plnění, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Žalovaný tak považoval námitky za nedůvodné.

Omylem předložený důkaz

32. Žalovaný připomněl, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z totožných plnění (odvysílané reklamy) jednak ve zdaňovacích obdobích září a listopad 2013 a poté znovu v předmětných zdaňovacích obdobích. Proto vznikly správci daně pochybnosti ohledně uplatňování nároku na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích.
33. Žalobcovo tvrzení o mylném zařazení DVD s reklamou do zdaňovacích období září a listopad 2013 považoval žalovaný za účelové a nelogické. Toto tvrzení nebylo blíže rozvedeno, ani nijak podloženo. Žalobce takto argumentoval pouze v předmětných zdaňovacích obdobích, avšak ve zdaňovacích obdobích, kde dle jeho tvrzení mělo dojít k chybnému předložení důkazních prostředků, nic obdobného nesdělil. Zároveň se žalobce ani nijak nepokusil vysvětlit, proč na jedno plnění byly vždy vystaveny dva daňové doklady, v jenom případě dokonce od dvou dodavatelů (společností Praha Production a KV Production). Za této situace mu nemohl být přiznán nárok na odpočet daně, neboť neodstranil pochybnosti správce daně ohledně duplicitního uplatňování nároku na odpočet daně. Dále lze doplnit, že v případě zdaňovacího období září 2013 se reklama měla týkat pěti pořadů, přičemž žalobce předložil DVD se záznamem pěti pořadů, což plně koresponduje, a nesvědčí tak chybnému předložení. Z provedeného dokazování za zdaňovací období září 2013 tedy neplynulo, že by žalobce nárok na odpočet za posuzovanou televizní reklamu uplatnil chybně.
34. Co se týče zdaňovacího období listopad 2013, žalovaný poukázal na skutečnost, že dle předložených daňových dokladů měly totožnou reklamu žalobci poskytnout dvě odlišné společnosti. Vzhledem k podstatě plnění (zajištění uveřejnění loga v televizním

pořadu) je ze své podstaty vyloučeno, aby totožné plnění poskytly dvě různé společnosti. Žalobce zároveň ani netvrdil, že by uvedené společnosti na poskytnutí plnění nějak spolupracovaly.

35. K námitce týkající se pozdějšího předložení důkazu ve zdaňovacím období září 2013 žalovaný dodal, že ve věci není relevantní časový okamžik, kdy byl důkaz předložen. Jak totiž vyplývá z fotokopii daňového dokladu a objednávky (blíže bod 15 napadeného rozhodnutí), důkaz byl uplatněn ve správném zdaňovacím období a tvrzení žalobce, že se k tomuto období nevztahuje, lze vnímat jako účelový.
36. Co do námítky, že měl správce daně zařadit důkazy dle předložených smluv, žalovaný uvedl, že z bodů 15 a 25 napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že důkazy byly zařazeny do správných zdaňovacích období, neboť fotokopie daňových dokladů a závazných objednávek korespondují s příslušnými zdaňovacími obdobími září a listopad 2013. U zdaňovacího období únor 2014 lze navíc podotknout, že společnost KV Production nebyla s Českou televizí v žádném smluvním vztahu. Žalobce navíc ani netvrdil, že by reklama byla přeprodávána v řetězci Česká televize – Praha Production – KV Production. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky žalobce za nedůvodné.

Výběr zdaňovacího období

37. Žalovaný odmítl, že by si libovolně vybíral, ke kterým zdaňovacím období zdanitelná plnění přiřadí. V bodech 21 a 31 napadeného rozhodnutí jednoznačným způsobem popsal a vysvětlil, proč zdanitelná plnění přiřadil k jiným zdaňovacím obdobím, a proč nemohl být nárok na odpočet daně přiznán. V případě zdanitelného plnění za období leden 2014 žalovaný dovodil splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH ve vztahu k dříve uplatněnému daňovému dokladu ve zdaňovacím období září 2013. Na tomto podkladě byly zjištěny pochybnosti týkající se daňového dokladu uplatněného ve zdaňovacím období leden 2014, přičemž tyto pochybnosti byly založeny na tom, že žalobce nárok na odpočet daně za fakticky uskutečněné plnění obdržené od dodavatele Praha Production Servis uplatnil již v dřívějším zdaňovacím období. Žalobce k této pochybnosti pouze obecně uvedl, že důkazní prostředek předložený ve zdaňovacím období září 2013 uplatnil omylem. Žádným způsobem nicméně nevysvětlil existenci dvou daňových dokladů od totožného dodavatele znějících na totožné plnění. Za této situace byl žalovaný přesvědčen, že pochybnosti spjaté s daňovým dokladem předloženým ve zdaňovacím období leden 2014 nebyly vyvráceny, tudíž žalobci nemohl být přiznán nárok na odpočet daně.
38. V případě zdanitelného plnění za období únor 2014 žalovaný uvedl, že nárok na odpočet daně z tohoto plnění byl primárně přiřazen k dřívějšímu zdaňovacímu období (listopad 2013), v tomto období jej žalobce uplatňoval dříve než ve zdaňovacím období únor 2014. Pokud si tedy žalobce nárokoval odpočet daně za totožné plnění duplicitně od dvou společností, bylo postupováno logickým a odůvodněným způsobem, když nárok na odpočet daně byl přiřazen k plnění od společnosti, která měla smlouvu (objednávku) s Českou televizí, která pořad odvysílala. Žalobce vůči zjištěnému duplicitnímu uplatnění nároku na odpočet daně nepřednesl žádnou logickou a podloženou argumentaci, tudíž zjištěné pochybnosti nevyvrátil, a neunesl tak důkazní břemeno. Za této situace mu proto nemohl být přiznán nárok na odpočet daně. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný předmětnou námitku žalobce za nedůvodnou.

Nadhodnocení ceny reklamy

39. Žalobce rovněž zmiňuje, že žalovaný a správce daně vytvořili chiméru o ceně vysílacího času, při zohlednění ceny nerespektovali navýšení o marži, exkluzivitu reklamy, nenabízení ze strany České televize, výrobní náklady (výroba spotu, mzdy).
40. Žalovaný měl za to, že uvedená tvrzení nelze považovat za samostatný žalobní bod, s ohledem na to, že sám žalobce v bodě 15 žaloby konstatuje: *„Zcela stranou ponechává pak žalobce žalovaným zmiňované údajně výrazného navýšení ceny plnění pro žalobce a nekontaktnosti dodavatele, toto žalobce ponechává stranou, neboť dle 32 napadeného rozhodnutí to nejsou skutečnosti, na kterých by napadené rozhodnutí bylo podloženo. Pokud by tyto skutečnosti naprosto desinterpretované domněnky správce daně a žalovaného měly být podkladem pro rozhodnutí (což nejsou)...“*.
41. Pokud by soud připustil přezkum uvedených tvrzení, pak žalovaný uvedl, že nadhodnocená cena reklamy byla pouze jednou z pochybností, které byly formulovány ve výzvě ze dne 2. 8. 2016, č.j. 700065/16/2401-60563-404927. Většina správcem daně formulovaných pochybností se týkala duplicitně uplatňovaného nároku na odpočet daně. Pro úplnost žalovaný dodal, že faktory vyjmenované žalobcem (exkluzivita, další náklady, marže apod.) nemohly mít takový vliv, aby cena reklamy byla navýšena přibližně 40x, resp. 80x. Náklady na spot nemohly být nikterak vysoké, neboť se jednalo o pouhé promítnutí loga žalobce na obrazovku. Dále lze poznamenat, že pokud by reklama měla 40x, resp. 80x vyšší hodnotu než původní cena od České televize, bylo by možné očekávat, že sama Česká televize se bude chovat ekonomicky a cenu reklamy prvotnímu smluvnímu partnerovi zvýší. Žalovaný byl přesvědčen, že při standardním přeprodeji reklamy v řetězci by měla cena být navýšena v násobcích jednotek, nikoliv v násobcích desítek. S ohledem na shora uvedené byl žalovaný přesvědčen, že žalobcova tvrzení nemají kvalitu žalobního bodu. Pokud ano, měl žalovaný za to, že je námitka nedůvodná.

Prekluze

42. Námitka prekluze byla vznesena již v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 35 napadeného rozhodnutí. V tomto bodě žalovaný uvedl kontrolní výpočet a setrvává na svém závěru, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně (prekluzi) nedošlo.
43. Žalovaný odkázal na § 87 odst. 1 daňového řádu (*„Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*). Prvním úkonem, kterým správce daně vymežil předmět a rozsah kontroly, byl jednoznačně protokol ze dne 30. 5. 2016, č.j. 585869/16/2401-60563-404927, ve kterém správce daně poprvé specifikoval dotčené daňové doklady a zdaňovací období (leden a únor 2014). Vydání uvedeného protokolu je tak nutno chápat jako první úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, z čehož vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena dne 30. 5. 2016, a nikoliv dříve, jak se mylně domnívá žalobce.
44. Žalovaný dále poukázal na přílehlavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2017, č.j. 8 Afs 128/2016-22, kde se tento soud vyjádřil takto: *„V posuzovaném případě žalovaný v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2015 vymežil předmět kontroly (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015) i její rozsah [skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení uvedené daně za kontrolované zdaňovací období „k faktickému prověřování daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně*

(...)“]. Učinil tak řádně a dostatečně v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu.“ S odkazem na § 148 odst. 3 daňového řádu začala tříletá prekluzivní lhůta znovu běžet ode dne 1. 6. 2016 (srov. § 33 odst. 1 daňového řádu) a skončila by dne 1. 6. 2019. V této lhůtě došlo k oznámení dodatečných platebních výměrů, a proto byla prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 2 písm. b) prodloužena o 1 rok, tedy do 1. 6. 2020. S ohledem na výše řečené byl žalovaný přesvědčen, že dodatečné platební výměry a rozhodnutí o odvolání (ze dne 28. 4. 2020) byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně. Na základě toho považoval žalovaný specifikovanou námitku za nedůvodnou.

Ukončení daňové kontroly

45. Žalovaný připomněl, že obdobná námitka nebyla obsažena v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, a proto se k ní žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.
46. Žalovaný odkázal na stranu 22 zprávy o daňové kontrole č.j. 511452/19/2401-60563-401066 (zařazena ve spisovém materiálu pod č. 351) a stranu 21 zprávy o daňové kontrole č.j. 511342/19/2401-60563-401066 (zařazena ve spisovém materiálu pod č. 350). Zde správce daně popsal pokusy o projednání obou zpráv o daňové kontrole. Správce daně nejprve navrhoval projednání zpráv o daňové kontrole dne 18. 4. 2019 a poté ještě dne 30. 4. 2019. Žalobce s těmito termíny nesouhlasil a sám navrhl projednání zpráv o daňové kontrole dne 2. 5. 2019. Správce daně tento termín akceptoval, žalobce se sice dostavil toho dne ke správci daně, avšak zprávy o daňové kontrole odmítl projednat a seznámit se s nimi.
47. Žalovaný měl za to, že se žalobce dopustil záměrných obstrukcí v souvislosti s projednáním zpráv o daňové kontrole, a bylo tak namístě, aby správce daně postupoval podle § 88 odst. 5 daňového řádu a zaslal žalobci zprávy o daňové kontrole do datové schránky, neboť žalobce se odmítl dne 2. 5. 2019 se zprávami seznámit. Citované ustanovení pak den doručení zpráv o daňové kontrole pokládá za den jejich projednání a ukončení daňové kontroly. Žalovaný byl přesvědčen, že správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu s tím, že daňové kontrola byla řádně ukončena. Žalovaný v tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č.j. 4 Afs 240/2016-71, kde soud konstatoval: *„Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“* Ve světle tohoto judikátu bylo na místě, aby žalobce na jednání dne 2. 5. 2019 zajistil účast takové osoby, která by mohla zprávy o daňové kontrole projednat, obzvlášť když se jednalo o termín, který navrhnul sám žalobce. Na základě uvedeného považoval žalovaný námitku za nedůvodnou.

Nevyslechnutý svědek

48. Žalovaný stran neprovedení důkazu výsledkem svědka J. sdělil, že v nynějším daňovém řízení (zdaňovací období leden a únor 2014) žalobce důkaz výsledkem svědka M. J. nenavrhoval. Nutno podotknout, že důkazní návrhy je nutno formulovat v každém daňovém řízení zvlášť.
49. Není povinností žalovaného, aby vyhledával důkazní prostředky místo žalobce. Je výhradně na žalobci, aby navrhl výslech svědka, pokud má za to, že výslech svědka může přispět ke zjištění skutkových okolností. Žalobce navrhoval výslech svědka M. J. v daňovém řízení týkajícím se zdanitelných plnění za zdaňovací období prosinec 2014 (zpráva o daňové kontrole č.j. 180039/19/2401-60563-401066 ze dne 3. 5. 2019 – ve

spisovém materiálu zařazena pod č. 354), a za zdaňovací období říjen 2013 (zpráva o daňové kontrole č.j. 180017/19/2401-60563-401066 ze dne 3. 5. 2019 – ve spisovém materiálu zařazena pod č. 353). V těchto řízeních se svědek dostavil a odepřel výpověď dle ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu. Žalobce dále navrhoval výslech tohoto svědka v daňovém řízení týkajícím se zdanitelných plnění mj. za zdaňovací období září a listopad 2013. V tomto daňovém řízení se jmenovaný svědek záměrně vyhýbal podání svědecké výpovědi. Svědek byl třikrát řádně předvolán, přičemž poprvé se omluvil s odkazem na zdravotní stav, což slíbil doložit pracovní neschopností, avšak nestalo se tak. Na základě výše shora uvedeného považoval žalovaný tuto námitku za nedůvodnou, neboť ve zde řešené věci žalobce výslech svědka Jansy nenavrhoval (srov. § 92 odst. 6 daňového řádu), přičemž neprovedení takové svědecké výpovědi nelze přičítat k tíži správci daně, ani žalovanému.

50. Žalovaný na podkladě výše uvedeného navrhl žalobu pro nedůvodnost zamítnout.

[V] Posouzení věci soudem

51. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
52. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
53. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
54. Žaloba není důvodná.
55. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 a únor 2014 v celkové výši 609 000 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále v celkové výši 121 800 Kč.
56. Soud nejprve obrátil pozornost k námitce stran uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce namítal, že daňová kontrola v předmětné věci byla fakticky zahájena dříve než dne 30. 5. 2016, a to v důsledku faktického prověřování prvostupňového správce daně vůči dodavatelům žalobce, (Praha Production a KV Production) a jejich spolupráce s ČT a taktéž prověřováním tvrzení žalobce ohledně nároků na odpočet DPH za období leden a únor 2014. Tyto úkony správce daně měly charakter prověřování tvrzení daňového subjektu, a proto došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně.
57. Námitka není důvodná.
58. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu platí: *„Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*
59. Soud sdílí názor žalovaného, že v souzené věci byla daňová kontrola, tak jak ji předpokládá citované ustanovení daňového řádu, skutečně zahájena dne 30. 5. 2016. Prvním úkonem, kterým správce daně „vymezil předmět a rozsah kontroly“, byl protokol ze dne 30. 5. 2016, č.j. 585869/16/2401-60563-404927, v němž byly specifikovány předmět a rozsah daňové kontroly, dotčené daňové doklady a zdaňovací období (leden a únor 2014). Vydání onoho protokolu je tak nutno chápat jako první úkon předvídaný § 87 odst. 1 daňového řádu. Nad rámec uplatněné námitky pak lze doplnit, že s odkazem na § 148 odst. 3 daňového

řádu („Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“) začala tříletá prekluzivní lhůta znovu běžet ode dne 31. 5. 2016 a skončila by dne 31. 5. 2019. V této lhůtě však došlo k oznámení dodatečných platebních výměrů (to žalobce nečiní sporným), a proto byla prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o jeden rok, tedy do 31. 5. 2020. Napadené rozhodnutí pak bylo vydáno dne 28. 4. 2020, pravomocným se stalo ke dni 4. 5. 2020.

60. Nedůvodnou byla i námitka řádného neprojednání zpráv z daňových kontrol (č.j. 511342/19/2401-60563-401066 a č.j. 511452/19/2401-60563-401066) s žalobcem.
61. Žalobce nečinil sporným to, co připomněl žalovaný ve vyjádření k žalobě, totiž že správce daně nejprve navrhoval projednání zpráv o daňové kontrole na den 18. 4. 2019 a následně na den 30. 4. 2019. Žalobce s těmito termíny nesouhlasil a navrhl termín projednání zpráv o daňové kontrole na den 2. 5. 2019.
62. Dále, žalovaný stran této námitky tvrdí, že „správce daně tento termín akceptoval, avšak byl se žalobce toho dne ke správci daně dostavil, odmítl zprávy o daňové kontrole projednat a seznámit se s nimi.“ Žalobce tento závěr skrze žalobní argumentaci nevyvrací, neboť uvedl pouze to, že správci daně „jsou přesvědčeni, že se žalobce vyhýbal projednání této zprávy“. Z žalobcovy strany tak nebylo vyjeho konkrétního, co by zpochybnilo závěr správců daně obou stupňů o žalobcových obstrukcích stran projednání zpráv o daňové kontrole, *de facto* vůbec nezpochybnil tvrzení, že odmítl zprávy projednat a seznámit se s nimi.
63. Odkazoval-li žalobce na § 88 daňového řádu, pak je namístě upozornit na odstavec 5 onoho ustanovení, podle něhož „odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.“. Finanční úřad toto ustanovení respektoval a zaslal žalobci zprávy o daňové kontrole do datové schránky (to rovněž sporováno nebylo). Nelze tak dospět k jinému závěru (rozuměno vzhledem k formulaci žalobní námitky), než že daňová kontrola byla řádně ukončena.
64. Leitmotivem žaloby bylo zpochybnění závěrů správce daně i žalovaného stran žalobcem tvrzeného omylu ohledně předložených důkazů. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.
65. Stran skutkového stavu soud připomíná, že dne 30. 5. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden a únor 2014. Finanční úřad získal na základě provedeného dokazování pochybnosti, zda se plnění (televizní reklama), za která si žalobce nárokoval odpočet daně, fakticky uskutečnila. Finální názor správců daně obou stupňů byl pak vyjeho v bodě 32 napadeného rozhodnutí (odkazuje na něj i žalobce), v němž žalovaný konstatoval toto (zvýraznění podtržením provedl soud): „[32] Na úvod vypořádání odvolacích námitek odvolací orgán uvádí, že závěry prvostupňového správce daně v napadených rozhodnutích byly postaveny na duplicitním uplatnění nároku na odpočet daně. Prvostupňový správce daně totiž zjistil, že odvolatel si za posuzovaná plnění uplatnil nárok na odpočet daně v dřívějších zdaňovacích obdobích (v rámci kterých prvostupňový správce daně potvrdil splnění hmotněprávních podmínek, avšak následně se zabýval účastí odvolatele na podvodu na DPH), proto v nyní posuzovaných již nemohl být nárok na odpočet daně úspěšně

přiznán. Tento právní závěr odvolací orgán přezkoumal a shledal, že odpovídá zjištěným skutečnostem, proto jej potvrdil. Odvolatel se naproti tomu v odvolání proti závěru o duplicitním uplatnění nároku na odpočet daně konkrétně nevymezil. Odvolatel totiž uplatnil pouze obecné námitky týkající se přenosu důkazního břemene a rozsáhle citoval judikaturu NSS a Ústavního soudu, avšak konkrétní námitky proti nosným důvodům napadených rozhodnutí nesdělil.“

66. Soud považuje podtrženou část odůvodnění napadeného rozhodnutí za rozhodující pro závěr o nedůvodnosti většiny zbylých žalobních tvrzení. Ty se totiž s oním závěrem míjely. Považoval-li sám žalobce za nesporné (a to považoval, byť to přičítal omylu), že si za posuzovaná plnění uplatnil nárok na odpočet daně v dřívějších zdaňovacích obdobích (září/listopad 2013), a zároveň nezpochybnil, že správce daně za ona období potvrdil splnění hmotněprávních podmínek stran nároku na odpočet daně, pak *de facto* potvrdil závěr správců daně o duplicitě nároku. Byl-li nárok již jednou uznán, nemohl být uznán podruhé.
67. Soud je toho názoru, že provedené důkazy byly vyhodnoceny podle jejich skutečného obsahu ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, formálně či v neprospěch žalobce (v podrobnostech lze odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí). Stejně tak se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že to, že žalobce nesouhlasí se závěry a vyhodnocením správců daně, neznamená, že takové vyhodnocení nebylo provedeno.
68. Žalobce byl toho názoru, že správce daně měl dle zásady volného hodnocení důkazů zjišťovat, jaké skutečnosti předložený důkaz osvědčuje, co se z něj podává a k jakému zdanitelnému plnění je přiřaditelné, přičemž si „nemůže vůbec dovolit hodnotit důkaz toliko na základě své procesní potřeby, izolovaně od časových a logických sousledností jeho označení a jeho předložení, stejně tak izolovaně od procesních tvrzení účastníka řízení“. Proti tomu nelze v obecné rovině jistě nic namítat. Podstatné ovšem bylo, zda bylo možné správcům daně vytknout, že podle takových zásad v žalobcově věci nepostupovaly. A jak bylo uvedeno výše, správcům daně nebylo možné nic takového vytknout.
69. Jako konkrétní zpochybnění postupu správců daně žalobce nejprve uvedl, že „v řízení, které bylo předmětem kontroly, doložil (...) DVD s obsahem reklamního spotu a odvysílaného pořadu na České televizi (...) ze dne 1. 3. 2014 a (...) ze dne 10. 5. 2014“, když „správci daně bylo k daným kontrolám předloženo dne 2. 9. 2016 s podáním nazvaným ‚obecná elektronická písemnost bez určení typu‘ ve věci doložení grafické podoby reklamních spotů k výzvě č.j. 700065/16/2401-60563-404927 a jasně bylo uvedeno, že se tyto důkazy podávají k prokázání tvrzení uvedených v těchto kontrolách“.
70. Správci daně nic z toho nečinili sporným. Podstatné ovšem je, že žalobce tu neuvedl nic, čím by zpochybnil podstatu závěrů správců daně, jen konstatuje, co předložil. Nepolemizuje se specifikovanými názory správců daně, nevyvrací jimi vyjevená konkréta.
71. Dále, ani žalobní argument, že předmětné DVD bylo coby důkaz stran plnění ze září roku 2013 předloženo až osm měsíců po jeho založení jako důkazu k prokázání poskytnutí plnění z ledna 2014 a února 2014, zdaleka nepostačuje ke zpochybnění, natož vyvrácení, ucelených tvrzení správců daně.
72. Konečně, správci daně, dle žalobce, rovněž „opomenuli hodnotit předložené důkazy v kontextu žalobcem předložených smluv o obstarání reklamy, v nichž byly výslovně a jasně uvedeny pořady, ve kterých bude reklama odvysílána“. Správce daně měl proto přiřazovat poskytnuté důkazy dle toho, co vyplynulo ze spisu. A ze spisu, resp. ze smluv o reklamě v

něm založených, vyplývalo, v jakém pořadu bude reklama odvysílána. Správce daně „měl tedy zjištěno, že reklama skutečně odvysílána byla, a současně měl obsah smlouvy s jasně k tomu přiřaditelným pořadem proveden k důkazu“.

73. Bohužel, ani v tomto případě žaloba neobsahuje konkrétní polemiku se závěry správců daně o duplicitě uplatněného nároku.
74. Nekonkrétností „trpí“ i tvrzení, podle kterého „i neprovedení důkazu navrženým svědkem Jansou, který se k výše uvedeným skutečnostem mohl vyjádřit, je namítanou nezákonností“.
75. Nejvyšší správní soud se k formulaci žalobních námitek vyslovil v usnesení ze dne 28. 7. 2005, č.j. 2 Azs 134/2005-43 (publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS; k dispozici na www.nssoud.cz). takto: „Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žaloba proti rozhodnutí správního orgánu musí obsahovat mj. žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky správního rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. (...)“. Za přípustně uplatněné námitky považuje Nejvyšší správní soud takové, které jsou „alespoň v základních rysech v žalobních bodech obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření formulovány a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. (...)“.
76. V nyní souzené věci je ve světle uvedených parametrů zřejmé, že námitka stran neprovedení výslechu M. J. uvedené požadavky nesplňuje. Žalobce totiž neuvedl ani to základní – co přesně měla ona výpověď prokázat. Konstatoval pouze, že se svědek mohl k uvedeným skutečnostem vyjádřit, nikoliv cokoliv prokazovat.
77. Soud nepřítakal ani námitce stran nezákonného přenesení důkazního břemene na žalobce. Skutečnosti, které správce daně vyjevil v bodech 13 a násl. napadeného rozhodnutí (nedoložení veškerých dokladů prokazujících kompletní úhradu za uvedená zdanitelná plnění, nekontaktnost dodavatele plnění, extrémní navýšení fakturované ceny žalobci v souvislosti s poskytnutím služby, dvojí fakturace téhož), byly natolik zásadní, že to plně odůvodňovalo vznik pochybností na straně správce daně a přenesení důkazního břemene na žalobcovu stranu.
78. A konečně, soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobní tvrzení týkající se výrazného navýšení ceny plnění nelze považovat za samostatný žalobní bod. Ostatně, byl to sám žalobce, který v tomto směru jasně vyjevil svoji vůli, když v bodě 15 žaloby uvedl (zvýraznění podtržením provedl soud): „Zcela stranou ponechává pak žalobce žalovaným zmiňované údajně výrazného navýšení ceny plnění pro žalobce a nekontaktnosti dodavatele, toto žalobce ponechává stranou, neboť dle 32 napadeného rozhodnutí to nejsou skutečnosti, na kterých by napadené rozhodnutí bylo podloženo. (...)“.
79. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádný z řádně uplatněných žalobních bodů důvodný, žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

[VI] Náklady řízení

80. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady

soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. 8. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu