



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **SOLFIDIN PRO s.r.o.**, IČ: 29237033  
sídlem Bořivojova 878/35, Praha 3  
zastoupený advokátem Ing. Ondřejem Lichnovským,  
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2019, č. j. 26169/19/5300-22441-712084

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jen DPH) ze dne 31. 8. 2017, č. j. 6847092/17/2003-52521-110324 za zdaňovací období květen 2013.

2. Uvedeným platebním výměrem byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 97 173 Kč. Spor mezi účastníky řízení vznikl z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu od dodavatele TRANSsystem spol. s.r.o. č. 131100353 ve výši 105 000 Kč za reklamní a propagační prezentaci žalobce při sportovní kampani Golf Challenge & Golf Prestige 2013 v Konopišti dne 27. 4. 2013. Důvodem byly ze strany žalobce neodstraněné pochybnosti správce daně prověřované postupem k odstranění pochybností a následně i daňovou kontrolou, jejichž výsledky dle napadeného rozhodnutí neprokázaly, že by žalobce přijal deklarované plnění od společnosti TRANSsystem spol. s r.o. (dále jen TRANSsystem) a také, že neprokázal, že by plnění přijal v rozsahu dle předmětu smlouvy se jmenovanou společností. Prvostupňový správce daně dále vyloučil z přijatých zdanitelných plnění uvedených na ř. 40 opravný daňový doklad od dodavatele E-GP sport s.r.o., Dopravní 500/9, 104 00 Praha 10 - Uhřetěves, DIČ: CZ27567826 (dále jen „E-GP sport“) č. 130400002 ve výši daně -105.000,- Kč, neboť prvostupňový správce daně neuznal odvolateli ve zdaňovacím období duben 2013 nárok na odpočet daně na základě původního přijatého daňového dokladu od dodavatele E-GP sport evidovaného pod č. 131100294.

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce.
4. Žalobce v odvolání namítal, že prokázal přijetí předmětného zdanitelného plnění od dodavatele TRANSsystem, když předložil kompletní a prvostupňovým správcem daně nezpochybněné účetní doklady, přičemž správce daně v souladu s ust. § 92 odst. daňového řádu 5 neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků. Namítal, že se nemohl zúčastnit svědecké výpovědi K. W. a klást jí otázky, a proto z této výpovědi nelze v předmětném řízení vycházet. Žalobce namítal, že z provedených důkazních prostředků vyplývá, že práva k reklamním plochám získala společnost TRANSsystem od třetího subjektu, nejspíše společnosti MARINVEST s.r.o. (dále jen MARINVEST) a správce daně si mohl vyžádat smlouvy vztahující se k předmětnému plnění mezi společnostmi MARINVEST a TRANSsystem, případně mezi společnostmi MARINVEST a EURO FACT, eventuálně jiným subjektem. Považoval za vhodné provést výslech pana Z. (tehdejšího jednatele společnosti MARINVEST). Podle žalobce nebylo pro účely přiznání nároku na odpočet daně nezbytné prokázat, že dodavatelem předmětného plnění byla skutečně společnost TRANSsystem. Za situace, kdy má správce daně za to, že realizaci předmětného plnění provázejí nesrovnalosti či nestandardní okolnosti, je na místě posuzovat věc optikou podvodu na DPH, což znamená prokázat existenci daňového podvodu a vědomou účast žalobce na tomto podvodu.
5. Pro účely vypořádání námitek žalovaný pojednal o právním základu případu včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a zásadách důkazního břemene, znamenajících, že důkazní břemeno prioritně nese daňový subjekt a je věcí daňového subjektu, aby vyvrátil jemu správcem daně prokázané pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

6. Při aplikaci právních základů na daný skutkový stav žalovaný předestřel pochybnosti, které v daňovém řízení vedly k neuznání dokladů, které žalobce předložil a jimiž prokazoval přijetí plnění na základě smlouvy o reklamní a propagační činnosti ze dne 8. 4. 2013 uzavřené mezi společnostmi TRANSsystem, jejímž předmětem bylo představení a propagace žalobce na golfovém turnaji konaném dne 27. 4. 2013 na Golf Resort Konopiště v rámci reklamní kampaně Golf Challenge & Golf Prestige Tour 2013. Pochybnosti správce daně vyvolalo zjištění, že společnost TRANSsystem nemohla disponovat právy k reklamním plochám a v rámci daňového řízení s jiným subjektem, který uzavřel rovněž obdobnou smlouvu se společností TRANSsystem, bylo svědeckými výpovědi osob ze společnosti zjištěno, že se neúčastnily uzavírání smluv o reklamních službách mezi žalobcem a dalšími odběrateli. Pochybnosti správce daně umocnilo i zjištění o blízkém spojení mezi žalobcem a osobou, která vypovídala, že uzavření smlouvy mezi žalobcem a jeho dodavatelem zprostředkovala. Pochybnosti správce daně i žalovaného nevyvrátilo ani dokazování fotodokumentací žalobce, která měla prokazovat prezentace loga žalobce na reklamních plochách, z níž nebylo možné zjistit, kdy a kde byla pořízena a neodpovídala předmětu smluvního vztahu.
7. Po doplnění odvolacího řízení, kdy se žalovaný zabýval otázkou převodu práv k reklamním plochám na základě tvrzení žalobce, že tato práva získal jeho dodavatel, a po snaze získat znovu svědectví jednatelky společnosti TRANSsystem za přítomnosti žalobce, což se nepodařilo pro její odmítnutí vypovídat, žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem předloženými důkazními prostředky ani prvostupňovým správcem daně opatřenými důkazními prostředky nebylo prokázáno, že předmětné plnění bylo žalobcem přijato od dodavatele TRANSsystem v deklarovaném rozsahu, čímž nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Žalovaný zhodnotil, že se předložená smlouva o reklamní a propagační činnosti ze dne 8. 4. 2013 uzavřená se společností TRANSsystem neosvědčila jako důkaz, že deklarované plnění bylo v uvedeném rozsahu společností TRANSsystem pro žalobce fakticky uskutečněno, neboť ani jednatelka společnosti TRANSsystem K. W. a zaměstnanec této společnosti Ing. L. S. se neúčastnili uzavírání smluv, ani jednomu z nich nebyli známi žádní odběratelé společnosti TRANSsystem, zároveň jim nebylo známo, kdo vystavoval daňové doklady. Z vyjádření jednatelky společnosti TRANSsystem vyplynulo, že tato osoba byla v předmětné době zapsána jako jednatelka pouze formálně, jednatelka se na ekonomické činnosti této společnosti nepodílela a ve výpovědi Ing. S. byly rozpory. Z předložených fotografií golfového hřiště s reklamními bannery nebylo možné seznat, kdy došlo k jejich pořízení, a nebylo možné ani poznat, na jakém místě byly fotografie pořízeny. Z těchto důvodů nebylo možné těmito fotografiemi prokázat, že se jednalo o reklamní a propagační prezentaci odvolatele právě na golfovém turnaji Golf Challenge & Golf Prestige 2013 v Konopišti dne 27. 4. 2013. Rovněž program golfového turnaje a seznam hráčů neprokazoval, že plnění bylo v souladu s výše uvedenou smlouvou o reklamní a propagační činnosti realizováno. Vypovídací hodnota svědecké výpovědi J. A. o zprostředkování vztahu mezi žalobcem a společností TRANSsystem byla snížena tím, že se jedná o dlouholetého známého syna tehdejšího jednatele žalobce, přičemž jeho výpověď neprokázala přijetí předmětného plnění od dodavatele TRANSsystem v deklarovaném rozsahu, neboť úloha tohoto svědka byla jen zajistit TRANSsystem jako klienta žalobce. Podle žalovaného nebylo možné vyhodnotit jako důkaz, že předmětné plnění bylo odvolatelem od dodavatele TRANSsystem v deklarovaném rozsahu přijato. K tomu nebylo prokázáno, že by společnost TRANSsystem disponovala reklamními právy na golfovou

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

tour Golf Challenge & Golf Prestige 2013, neboť tato práva nezískala od společnosti EURO FACT (organizátora golfové tour) a nebylo ani prokázáno tvrzení žalobce, že tato společnost získala reklamní práva od společnosti MARINVEST.

8. V návaznosti na uvedené žalovaný zkonstatoval, že správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobce, čímž na žalobce přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobci, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňový doklad tyto pochybnosti vyvrátil a prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně. Žalobce však neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo přeneseno.
9. Protože v řízení za zdaňovací období duben 2013 bylo ověřeno, že se neuskutečnilo také zdanitelné plnění od dodavatele E-GP sport, žalovaný ze stejného důvodu vyloučil i opravný daňový doklad z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období květen 2013.
10. Žalovaný neshledal žádnou odvolací námitku důvodnou.
11. K odvolacím námitkám žalobce žalovaný vysvětlil svůj náhled na svědeckou výpověď J. A. a jen formální povahu důkazních prostředků předložených žalobcem. Na základě procesní námítky přistoupil k doplnění odvolacího řízení svědeckou výpovědí K. W. s tím, že o tom byl vyrozuměn i žalobce. Svědkyně však využila svého práva nevypovídat v dané věci z důvodu uvedeného v ust. § 96 odst. 2 daňového řádu, a tak byly ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu splněny podmínky pro převzetí důkazního prostředku z jiného řízení. Vyžádání smlouvy mezi společnostmi MARINVEST a EURO FACT považoval žalovaný za nadbytečné, neboť nebylo prokázáno, že společnost TRANSsystem získala práva k reklamním plochám od společnosti MARINVEST, nadto nebylo ani prokázáno, že tato práva získala společnost MARINVEST. Výslech jednatele společnosti MARINVEST pana Zvolenského nebylo možné uskutečnit, neboť pan Zvolenský dne 4. 8. 2013 zemřel.
12. K námitce, že není nezbytné prokázat, že dodavatelem plnění byla skutečně společnost TRANSsystem, žalovaný poukázal na ojedinělost žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 (věc Stavitelství Melichar), odchylujícího se od ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora Evropské unie, kdy nevyložil rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 PPUH Stehcemp (dále jen „rozsudek PPUH“) zcela přesně a ve všech souvislostech. V rozsudku PPUH je klíčovou skutečností, že se nejednalo o fakticky neexistující subjekt (tj. že by dané plnění měla dle daňového dokladu poskytnout korporace, která vůbec neexistovala), ale o subjekt, který byl podle práva příslušného členského státu za neexistující pouze považován, a to dle vnitrostátní vyhlášky. Otázka, zda bylo plnění dodáno právě touto korporací, přitom nebyla vůbec předmětem sporu. Při zohlednění skutkových okolností věci rozsudek PPUH neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal, ale lze z něj dovodit pouze to, že nárok na odpočet daně nelze bez dalšího odmítnout pouze s ohledem na vnitrostátní právní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující. Oproti tomu Nejvyšší správní soud v obdobných případech opakovaně rozhodoval v tom smyslu, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet daně prokázat nejen to, že zdanitelné plnění fakticky přijal, ale též to, že toto plnění přijal od dodavatele uvedeného na předloženém daňovém dokladu. S ohledem na existenci dlouhodobé ustálené rozhodovací

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

praxe Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat též to, že zdanitelné plnění přijal od osoby, která je jako dodavatel uvedena na předloženém daňovém dokladu, s přihlédnutím k tomu, že závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Stavitelství Melichar, které z této ustálené rozhodovací praxe vybočují a jsou navíc vystavěny na nepřesném výkladu judikatury SDEU, nelze dle názoru žalovaného závěry vyslovené v citovaném rozsudku na věc žalobce aplikovat.

13. Na základě uvedeného žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

### III. Žaloba

14. Žalobce v podané žalobě jako stěžejní uplatnil především žalobní námitku nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení otázky obsahu a rozložení důkazního břemene.
15. Žalobce namítá, že prokázal přijetí předmětného plnění od společnosti TRANSsystem řadou souladných důkazních prostředků a nad rámec těchto prostředků byly správcem daně v řízení opatřeny svědecké výpovědi zprostředkovatele J. A. a tehdejšího zaměstnance společnosti TRANSsystem L. S., které svědčí ve prospěch žalobce: Žalobce vytýká, že správce daně, resp. žalovaný prakticky veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky účelově pominul a při svém rozhodování vyšel pouze ze svých vlastních zjištění získaných převážně z jiných daňových řízení a týkajících se s žalobcem nijak nesouvisejících daňových subjektů.
16. Žalobce má za to, že ze strany osob jednajících za deklarovaného dodavatele nedošlo k popření uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění pro žalobce. Skutečnost, že tyto osoby (úmyslně nebo neúmyslně) neposkytly správci daně relevantní informace o tomto plnění, zejména ve vztahu k identitě subdodavatele, je pro účely unesení důkazního břemene žalobce irelevantní. Jedná se o obdobnou situaci, jako kdyby byl dodavatel žalobce nekontaktní, kdy podle ustálené judikatury toto nelze klást daňovému subjektu k tíži. S odkazem na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu se žalobce dovolával judikatury tohoto soudu, podle které daňový subjekt nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti, přičemž nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici daňového subjektu nezhoršuje, ale ani nijak nevylepší. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepšuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 9 Afs 57/2013).
17. Žalovaný proto dle žalobce postupoval naprosto nesprávně, když vyhodnotil, že v důsledku odmítnutí K. W. vypovídat jako svědek v řízení ve věci žalobce „byly pouze prohloubeny pochybnosti odvolacího orgánu o tom, že odvolatel přijal předmětné zdanitelné plnění od dodavatele TRANSsystem v deklarovaném rozsahu.“
18. Rovněž hodnocení svědecké výpovědi pana A. žalovaným nelze dle žalobce akceptovat. Žalovaný pominul, že došlo k prokázání existence smluvního vztahu mezi žalobcem a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

společností TRANSsystem, a to právě v příčinné souvislosti s reklamou na golfovém turnaji. Byť nejde o přímý důkaz přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele, jedná se bezpochyby o významný důkaz nepřímý, který navazuje na důkazní prostředky předložené žalobcem, resp. je s nimi v souladu.

19. Podle žalobce žádný z podkladů získaných správcem daně a žalovaným není v rozporu s tvrzením žalobce doloženým řádnými důkazními prostředky.
20. Žalobce upřesnil, že neuplatňoval žádná tvrzení ve vztahu k identitě případných dodavatelů jeho dodavatele, jelikož mu o nich není nic známo a nijak se jej netýkají. Žalobce se v odvolání toliko ohrazoval proti tomu, že jeho dodavatel nemohl disponovat předmětnými reklamními právy, což správce daně dovodil na podkladě zjištění, že mezi tímto dodavatelem a původním vlastníkem těchto práv nebyl žádný smluvní vztah. Svědek S. však naznačoval, že společnost TRANSsystem při zajištění reklamy využívala služeb společnosti MARINVEST. Žalobce tudíž požadoval, aby žalovaný toto sdělení prověřil. Žalobce nikdy netvrdil, že hledaným dodavatelem společnosti TRANSsystem skutečně byla právě společnost MARINVEST. Ve spise neexistuje jediný důkaz, že společnost TRANSsystem předmětná reklamní práva nezískala. Jsou zde toliko důkazy o tom, že tato reklamní práva měla původně společnost EURO FACT a že společnost EURO FACT je nejspíše nepřevedla na společnost TRANSsystem ani MARINVEST. Je tedy možné souhlasit se správcem daně nanejvýše v tom, že: *„Následný převod takto nabytých práv k reklamním plochám společností EURO FACT s.r.o. na společnost MARINVEST či TRANSsystem nebyl zjištěn a tato skutečnost nebyla prokázána ani v rámci svědeckých výpovědí.“* K tomu žalobce uvedl, že v rámci daňové kontroly a ani následně v odvolacím řízení naopak nebylo spolehlivě zjištěno, které subjekty od společnosti EURO FACT předmětná reklamní práva získaly. Nebylo ani zjištěno, od kterého subjektu tato práva získala společnost TRANSsystem. To nelze klást žalobci k tíži. Žalobce nebyl povinen prokazovat, zda vůbec, resp. jakým způsobem a od koho nabyl jeho dodavatel předmětná reklamní práva. Pakliže to nebylo přímo od společnosti EURO FACT ani od společnosti MARINVEST, jak naznačoval svědek S., mohlo dojít k převodu těchto práv od zcela jiného subjektu, jehož identitu společnost TRANSsystem, resp. tehdejší jednatelka a zaměstnanec tají. Nadto pro účely uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění k převodu reklamních práv na společnost TRANSsystem nemuselo ani nutně dojít. Povinností společnosti TRANSsystem bylo zajistit reklamu pro žalobce, což mohla učinit i nepřímo, aniž by se sama stala disponentem těchto reklamních práv, která tak mohla přejít od třetího subjektu přímo na žalobce. Podle žalobce soukromoprávní režim vztahu mezi společnostmi TRANSsystem a jeho dodavatelem je pro účely řízení ve věci žalobce irelevantní. Není ani podstatné, zda případně uzavřená smlouva mezi těmito subjekty byla či nebyla platná, když stěžejní je faktická realizace plnění, pro kterou neplatná smlouva není překážkou.
21. Žalobce má za to, že okolnosti týkající se dodavatele, resp. jeho dodavatelů nejsou pro účely prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele relevantní a správce daně z nich nemůže dovozovat své pochybnosti, které by byly schopny znevěrohodnit žalobcem předložené důkazy, a na podporu svého tvrzení citoval z některých rozsudků Nejvyššího správního soudu, v nichž se tento soud zabýval otázkou, zda plnění nebyla dodána někým jiným než deklarovaným dodavatelem (rozsudky č. j. 2 Azs 1/2005 – 57, 2 Afs 55/2016-38, 5Afs 129/2006-142, 1 Afs 328/2017-66).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

22. Žalobce namítá, že správce daně, resp. žalovaný dovozovali své pochybnosti především na základě toho, že *„nebylo prokázáno, že by společnost TRANSsystem disponovala reklamními právy na předmětnou golfovou tour.“* Jak plyne z výše uvedeného, tato skutečnost k prokázání důvodnosti pochybností správce daně, resp. k unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ nepostačuje. Žalobce v řízení prokázal přijetí předmětného reklamního plnění od společnosti TRANSsystem, když předložil kompletní a správcem daně nezpochybněné účetní doklady (evidence pro účely DPH, přijatý daňový doklad, výpis z účtu, smlouvy, fotodokumentace). Oproti tomu správce daně ani žalovaný v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) DŘ neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků uplatněných žalobcem.
23. Žalobce namítal, že nárok na odpočet DPH lze odmítnout toliko výjimečně, a to za situace, kdy došlo ke spáchání podvodu na DPH, o kterém daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl. V této souvislosti nesouhlasil s náhledem žalovaného na interpretaci rozsudku SDEU ve věci PPUH Stehcemp Nejvyšším správním soudem ve věci Stavitelství Melichar jako výjimečným a odchylným se rozhodnutím, neboť Nejvyšší správní soud předmětnou judikaturu SDEU aplikoval na věc zcela přílehavě, když v rozsudku PPUH Stehcemp byl zcela jasně uveden názor předkládajícího soudu, že *„plnění dotčená v původním řízení nebyla uskutečněna společností Finnet, nýbrž jiným subjektem, který nebylo možné identifikovat, takže daňové orgány nemohly vymáhat daň související s těmito plněními“*. Z uvedeného Nejvyšší správní soud naprosto správně dovodil, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Žalobce se nepokoušel tvrdit, že by daňové subjekty neměly mít povinnost prokazovat deklarovaného dodavatele předmětného plnění, který musí být osobou povinnou k dani. Nicméně v případě zjištění nesrovnalostí, díky nimž připadá v úvahu spáchání podvodu na DPH, nemůže správce daně toliko bez dalšího uzavřít, že daňový subjekt nesplnil hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet, a nárok mu tak odeprít, ale v takových případech bude zapotřebí zabývat se otázkou podvodu a vědomostí daňového subjektu o něm. K tomu žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 – 58 a č. j. 6Afs 147/2016, podle nichž *„Až tehdy, dospěl li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele žalobce grafické návrhy získal, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu“* a dále *„Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“* Dle žalobce se stejně tak vyslovil SDEU v rozsudku ve věci Maks Pen, když uvedl, že *„pokud bylo zdanitelné plnění skutečně poskytnuto, nepostačí k odeprání nároku na odpočet pouhá skutečnost, že faktický dodavatel nebyl prokázán“*.
24. Podle žalobce tak závěry obsažené ve zpochybňovaném rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017–78, nejsou zdaleka ojedinělé či excesivní. Žalobce dále připomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 170/2016, v němž tento soud vyslovil,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

*že „Až tehdy, dospěl-li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele žalobkyně elektrické kabely nakoupila, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobkyně na daňovém podvodu.“*

25. S ohledem na výše uvedené tak nelze přisvědčit názoru žalovaného, že teprve až po prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění a po prokázání jeho faktického přijetí od deklarovaného dodavatele je správce daně povinen se zabývat případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH a vědomostí daňového subjektu o ní.
26. SDEU vždy akcentuje toliko faktické uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i jeho použití v rámci ekonomické činnosti příjemce. Pokud jsou tyto esenciální podmínky splněny a správce daně přesto identifikuje určité nesrovnalosti, je na něm, aby prokázal, že došlo k podvodu na DPH a že o tomto podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Pouze tak může uplatněný odpočet po právu odepřít. Jelikož správce daně, resp. žalovaný popsáním způsobem nepostupoval, je nutno označit napadané rozhodnutí za nezákonné.

#### IV. Vyjádření žalovaného

27. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ke stěžejní námitce unesení a rozložení důkazního břemene trval na svém závěru, že se mu podařilo relevantně zpochybnit věrohodnost žalobcem předložených formálních dokladů. Skutečnosti, které zásadním způsobem zpochybňují, že předmětné plnění bylo v deklarovaném rozsahu přijato právě od dodavatele TRANSsystem, jsou podrobně rozvedeny v bodech [28] až [37] napadeného rozhodnutí. Žalovaný nepopírá, že daňový subjekt nelze postihovat za nekontaktnost deklarovaného dodavatele Nicméně tato ani jí obdobná situace v případě žalobce nenastala. Nelze klást rovnítko mezi nekontaktností dodavatele daňového subjektu a situací, kdy si svědci nevybaví žádné okolnosti, za nichž došlo k poskytnutí předmětného plnění, nebo jsou jejich výpovědi neprůkazné. Důsledky toho jdou pak zcela k tíži daňovému subjektu, nikoli správci daně. K hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný odkázal na jejich podstatu – na to, že svědci nebyli schopni dostatečně konkrétním způsobem, který lze od jednatelky nebo zaměstnance obchodní společnosti TRANSsystem aktivně zapojených do obchodního případu předpokládat, popsat okolnosti předmětného plnění. Žalovaný pak v této souvislosti toliko na okraj zmiňuje, že nelze přehlédnout ani značný rozdíl v podpisu paní W. na smlouvě o reklamní a propagační činnosti ze dne 8. 4. 2013 uzavřené mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem a na zprostředkovatelské smlouvě ze dne 26. 3. 2013 uzavřené mezi panem A. a obchodní společností TRANSsystem, kdy podpis paní W. na smlouvě o reklamní a propagační činnosti neodpovídá ani jejím podpisům na listinách založených ve sbírce listin v obchodním rejstříku (což ovšem žalovaný nekladl žalobci k tíži). [23] Ani z žalobcem předložených fotografií, programu golfového turnaje a seznamu hráčů nebylo možné seznat, že by se jednalo o reklamní a propagační prezentaci žalobce právě na golfovém turnaji Golf Challenge & Golf Prestige 2013 na Konopišti dne 27. 4. 2013 v rozsahu sjednaném ve výše uvedené smlouvě o reklamní a propagační činnosti.
28. Žalovanému nelze vytýkat, že při hodnocení svědecké výpovědi vzal v potaz osobní vztah svědka pana A. k žalobci. Stěžejní ve vztahu ke svědecké výpovědi (bez ohledu na to, zda je dlouholetým známým syna tehdejšího jednatele žalobce) je ta skutečnost, že tato výpověď

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

sama o sobě, ale ani v souhrnu s ostatními důkazy nepotvrdila, že předmětné plnění bylo žalobcem od dodavatele TRANSsystem v deklarovaném rozsahu přijato.

29. Žalovaný dále zdůraznil, že nekladl k tíži žalobce, že obchodní společnost TRANSsystem nedisponovala předmětnými reklamními právy a nenutil žalobce prokazovat skutečnosti týkající se vztahů obchodní společnosti TRANSsystem a jiných daňových subjektů. Zisk reklamních práv u obchodní společnosti TRANSsystem prověřoval žalovaný detailněji v rámci odvolacího řízení, a to v souvislosti s odvolací námitkou žalobce a návrhem žalobce na provedení důkazů. Žalovaný nepostavil své rozhodnutí na absenci převodu reklamních práv na obchodní společnost TRANSsystem. Tato skutečnost by sama o sobě nemusela způsobit nemožnost faktické realizace předmětného plnění deklarovaným dodavatelem. Nicméně pochybnosti o zisku reklamních práv obchodní společností TRANSsystem logicky v souhrnu s ostatními důkazy v žádném případě nemohou svědčit ve prospěch žalobcova tvrzení, že mu předmětné plnění bylo poskytnuto skutečně tak, jak deklaruje na předloženém daňovém dokladu (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 22). Námitka žalobce, že žalovaný nepřípustně rozšiřoval důkazní břemeno žalobce, je tak lichá a žalobcem citované rozsudky, z nichž je seznatelné, že daňovému subjektu nelze klást k tíži skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu, nejsou na danou věc přílehlavé. Žalovaný zdůraznil, že v dané věci bylo stěžejní, aby žalobce prokázal, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno, jak tvrdil (tj. i to, že bylo přijato od obchodní společnosti TRANSsystem, o níž tvrdil, že je od ní přijal), nikoli na správci daně příp. na žalovaném, aby vyvraceli nedoložené tvrzení žalobce, že obchodní společnost TRANSsystem disponovala potřebnými reklamními právy. K námitce žalobce, že mu není zřejmé, jaké další důkazní prostředky k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele si reálně mohl ještě opatřit a správci daně předložit, žalovaný uvádí, je věcí žalobce, aby byl daňově relevantní okolnosti své obchodní činnosti schopen prokázat, a to i zpětně. Žalovaný nevytýkal žalobci špatný nebo neúplný výběr důkazních prostředků. Nicméně v případě, kdy žalobce předpokládal, že svou činnost bude schopen prokázat pomocí fotodokumentace, smluv a svědků, důsledky toho, že fotodokumentace je neúplná a neprůkazná, a stejně tak jsou neprůkazné i svědecké výpovědi, pročež se smluvní dokumentace jeví jako ryze formální dokladování toho, že žalobce a obchodní společnost TRANSsystem uzavřeli smlouvu, musí nést žalobce, nikoli žalovaný. Žalovaný v dané věci při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil, přičemž subjektivní nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně.
30. K námitce žalobce o možnosti správce daně jít cestou posuzování podvodu na DPH žalovaný uvedl, že tento předpoklad v nyní řešené věci splněn není, neboť nyní řešená věc je typickým příkladem důkazní nouze daňového subjektu, kdy žalobce neprokázal, že předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu právě deklarovaným dodavatelem. Za dané situace je zcela nepřijatelná celá žalobcova argumentace týkající se podvodů na DPH, neboť v případě, kdy správce daně odepřel nárok na odpočet daně se závěrem, že nebyly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně současně nepřiznat z důvodu vědomého zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH. To žalovaný stvrzuje odkazem na současně jím označovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, vyslovující nepřezkoumatelnost takového hodnocení. Z rozsudků odkazovaných žalobcem dle žalovaného neplyne závěr, že daňový subjekt nemusí primárně prokázat uskutečnění

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zdanitelného plnění, jak jej deklaroval (tj. od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu). V pasáži rozsudku Nejvyššího správního soudu. j. 6 Afs 147/2016-28 (JUTTY GROUP s.r.o.) k aplikaci rozsudku SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD Nejvyšší správní soud podotknul, že i nadále „setrvává na předpokladu, že je „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).“

31. Žalovaný si současně dovoluje nadepsaný soud upozornit na to, že Nejvyšší správní soud sám výslovně uznal, že rozsudek ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR se vymyká rozhodovací praxi soudů ve vztahu k otázce uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. V souvislosti s tím žalovaný odkázal na usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35, kterým první senát NSS předložil rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani. Žalovaný dále vyvracel, proč žalobcem označené rozsudky SDEU a vnitrostátních správních soudů SDEU ve věci Maks Pen a ve věci PPUH Stehcemp se žalovaný vyjádřil podrobněji výše nedopadají na předmětnou věc žalobce, když správce daně a následně ani žalovaný nepostavili své rozhodnutí na tom, že deklarovaný dodavatel zjevně z důvodů na své straně nemohl fakticky předmětné plnění žalobci poskytnout. V nyní řešené věci žalobce primárně nedostal své povinnosti plynoucí mu z § 92 daňového řádu, tj. neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, tj. ohledně deklarovaných dodavatelů. Ke stěžovatelem citovanému usnesení SDEU ve věci Itales se trefně vyjádřil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 1/2017 – 99 (viz body 52 a 53): „... prokazování účasti daňového subjektu na podvodu nastupuje až v momentu, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Jinak řečeno, správce daně nejprve posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně s tím, že při splnění těchto nesmí být nárok na odpočet zásadně omezen, neboť je nedílnou součástí systému DPH. Výjimku z tohoto principu představuje právě případ, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.“ Ve smyslu uvedeného se následně vyjádřil i NSS, který v řízení o kasační stížnosti proti citovanému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové dospěl k závěru, že „rovněž Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC v. Ministre de l'Action et des Comptes publics, konstatoval, že „v systému DPH je nárok na odpočet spojen se skutečným uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby (obdobně viz usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 4. července 2013, Menidzherski biznes reshena, C - 572/11, nezveřejněné, EU:C:2013:456, bod 19 a citovaná judikatura). Tzn., že teprve poté, co mj. je prokázáno, že došlo ke splnění všech formálních a hmotných podmínek pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty, je na místě zabývat se tím, zda nárok není daňovým subjektem uplatňován zneužívajícím způsobem, resp. zda se nejedná o daňový podvod – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30.“ (viz rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 6 Afs 47/2018 – 60, bod 19).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

32. Na základě shora uvedeného žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

### V. Posouzení věci městským soudem

33. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
34. Žaloba není důvodná.
35. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení zákonnosti aplikace právního rámce daného směrnicí 2006/112, zákonem o DPH, daňovým řádem a četnou judikaturou správních soudů i SDEU na skutkový stav, tj., konkrétně, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal oprávněnost svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 tím, že přijal deklarované plnění od společnosti TRANSsystem, ale také zda jej přijal případně i od jiného dodavatele a že jej dále použil pro účely své ekonomické činnosti.
36. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné podle platné právní úpravy ověřit, zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno mezi plátcí daně, a pokud tomu tak bylo, zda daně zboží či služby byly následně užity pro účely jeho zdanitelných plnění. Dle rozsudku SDEU (např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla dokazování vnitrostátního práva, v dané věci přijetí reklamních služeb k propagaci žalobce v konkrétním místě a čase, jsou předmětem sporu. A to nejen ve vztahu k deklarovanému dodavateli, jímž měla být dle všech důkazů předložených žalobcem společnost TRANSsystem, ale vzhledem ke všem okolnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo (pochybnostem správce daně a výsledku dokazování) i případně ve vztahu k jinému dodavateli, tvrdí-li žalobce, že předmětné služby přijal.
37. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:

Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném pro rok 2013 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném pro rok 2013 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.

Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném pro rok 2013 neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

38. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.

39. 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.

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.

40. Podle ustanovení § 8 písm. c) daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

41. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k námitce rozložení důkazního břemene vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný v rámci postupu k odstranění pochybností, následně při daňové kontrole a v průběhu dokazování a který je mezi účastníky řízení nesporný, byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zákonem a četnou judikaturou soudů.

42. Žalobce v podané žalobě ani žalovaný ve svém vyjádření totiž nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobcem a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. I v podkladech správního řízení má oporu tvrzení žalobce, že svůj nárok na odpočet daně prokazoval evidencí pro účely DPH, přijatým daňovým dokladem od společnosti TRANSsystem, smlouvou o reklamní a propagační činnosti ze dne 8. 4. 2013 s dodavatelem TRANSsystem, zprostředkovatelskou smlouvou ze dne 26. 3. 2013 mezi zprostředkovatelem Jiřím A. - zájemcem společností TRANSsystem, fotodokumentací k přijatému reklamnímu plnění, programem golfového turnaje se seznamem hráčů včetně výsledků a výpisem z účtu s platbou za přijaté reklamní plnění. I žalobce v podané žalobě potvrzuje, že správce daně a poté i žalovaný v odvolacím řízení vycházeli ze svědecké výpovědi tehdejšího zaměstnance společnosti TRANSsystem L. S. a svědecké výpovědi zprostředkovatele J. A., přičemž si opatřili podklady i z jiných daňových řízení, a to svědeckou výpověď tehdejší jednatelky společnosti TRANSsystem K. W., znovu výpověď L. S. a smlouvu o zajištění golfové tour ze dne 29. 1. 2013 a obchodní spolupráci v oblasti reklamy ze dne 7. 1. 2013, které měly přispět k prověření poskytnutých reklamních plnění. Sporné mezi účastníky řízení bylo vyhodnocení všech uvedených podkladů z hlediska prokázání nároku na odpočet daně dle právního rámce vymezeného žalovaným.

43. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud je daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem (uvedená směrnice v čl. 178 písm. a) stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu podmínkami fakturace dle kapitoly 3 oddíly 3 až 6.) Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, vyskytnou se okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.

44. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení (ne)priznání nároku na odpočet daně.
45. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové priznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat priznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém priznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového priznání, vyměří daň podle údajů daňového priznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém priznání, nebo užít jiných prostředků ověření daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové priznání, případně jiné doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém priznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost priznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námitky žalobce ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil již v napadeném rozhodnutí.
46. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového priznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového priznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

*v této fázi řízení vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nade vší pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti dodávek zboží a služeb a není to ani smyslem a úkolem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcích a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení, svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění ve zprávě o daňové kontrole a ve spise zdokumentoval a v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.*

47. Městský soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, že by se správce daně nebo žalovaný v dané věci při hodnocení důkazů dopustili nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně uvedl řadu zjištění, které samy o sobě nemusejí vyvracet důkazní prostředky předložené žalobcem, ale postačují k vyvolání pochybností o hmotněprávních podmínkách nároku na odpočet daně, tj. o tom, zda plnění bylo dodáno žalobci a přijato žalobcem od plátce daně a bylo použito k další zdanitelné činnosti žalobce, a to v deklarovaném rozsahu. Ve světle těchto pochybností, které soud v dané věci považuje za opodstatněné, pak soud v obraně žalobce, uplatňované v daňovém řízení předložením důkazních prostředků a argumentací v odvolání, nespatřuje průkaz nejen toho, že předmětné plnění dodala žalobci společnost TRANSsystem, ale ani toho, že by toto plnění poskytl jiný dodavatel, u něhož by bylo možné zjistit, zda je plátcem daně či nikoliv.
48. Předně je naprosto lichá námitka či srovnání, že je žalobce postihován za to, že jeho dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti. Srovnání nulové vypovídací hodnoty svědecké výpovědi jednatelky společnosti TRANSsystem o vztahu k žalobci a dalším odběratelům nelze klást na roveň s nekontaktností tohoto dodavatele. V souzené věci žalobce uváděl jediného svého dodavatele, jímž měla být společnost TRANSsystem a tato společnost byla uvedena i na předloženém daňovém dokladu (faktuře). Tato společnost však nebyla nekontaktní a nebylo zjištěno, že by neplnila nějaké své daňové povinnosti. Naopak správce daně tuto společnost kontaktoval a vycházel ze svědeckých výpovědí právě osob, které v této společnosti působily a byly nejvíce obeznámeny s chodem společnosti a její činností (tehdejší jednatelka a zaměstnanec), přičemž žalovaný v odvolacím řízení k námitkám žalobce jejich výsledkům za přítomnosti zástupce žalobce zopakoval. Nebylo vadou řízení, že jednatelka žalobce po dostavení se k výsledku nakonec odmítla vypovídat, což bylo jejím právem, a skutečnost, že žalovaný jako důkazní prostředek užil její předchozí výpověď v jiném daňovém řízení, náležitě odůvodnil v bodě 42 napadeného rozhodnutí judikaturou Nejvyššího správního soudu k podmínkám přenosu výpovědi svědka z jiného daňového řízení, které byly v dané věci splněny.

49. Nelze přisvědčit námitce žalobce, že svědecká výpověď tehdejšího zaměstnance dodavatele žalobce (společnosti TRANSsystem) pana L. S. vyzněla ve prospěch žalobce. Tento svědek ve své původní výpovědi a ve výpovědi před správcem daně do protokolu ze dne 4. 1. 2017 potvrdil, že měl jako zaměstnanec společnosti TRANSsystem na starosti toliko organizační služby, vytipovával golfová hřiště, o činnosti této společnosti včetně reklamní kampaně a uzavírání smluv včetně zprostředkovatelské smlouvy nic nevěděl, společnost žalobce mu v paměti neutkvěla, k osobě pana J. A. uvedl, že mu to jméno něco říká, ale není mu známo, že by měl se společností TRANSsystem uzavřenou smlouvu, na této smlouvě se nepodílel. K otázce podpisu smluv a cenových kalkulací reklamní kampaně uvedl, že to měla na starost paní W. Neznal ani reklamní náplň kampaně, nevěděl, kdo grafické návrhy vypracovával. Na otázku správce daně pak odpověděl, že plnění, které je předmětem smlouvy se žalobcem, bylo určitě v plném rozsahu pro žalobce poskytnuto. Uvedl, že společnost TRANSsystem si objednávala služby u společnosti MARINVEST. Ta zjišťovala, zda je možno konkrétní hřiště pronajmout a zda je vše pro uskutečnění turnaje zajištěno.
50. Výpověď pana J. A. ze dne 7. 9. 2016, o kterou žaloba rovněž opírá svá tvrzení o skutečnostech ve prospěch žalobce, přinesla toliko zjištění, že svědek se společností TRANSsystem uzavřel zprostředkovatelskou smlouvou, ve které se zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce v budoucnu uzavřel Smlouvu o reklamní a propagační činnosti v rámci reklamní kampaně Golf Challenge & Golf Prestige 2013 s klienty zprostředkovatelem zajištěnými. Pan J. A. sehnal společnosti TRANSsystem jako klienta žalobce, neboť pana M. R. (ze společnosti žalobce) zná cca 20 let. Uvedl, že jednal s panem S. o zprostředkovatelské smlouvě, panu M. R. předal nabídkový list, ze kterého si pan R. vybral jeden z balíčků nabízených služeb a on to předal formou objednávky panu S., který mu přivezl zpátky smlouvu mezi žalobcem a TRANSsystem. Od pana S. obdržel 2 vyhotovení smlouvy s podpisem jednatelky společnosti TRANSsystem a předal je k podpisu panu R. Pan A. se domnívá, že si žalobce objednal u společnosti TRANSsystem kombinaci bannerů a reklamních předmětů a že pan R. zasílal panu S. emailem logo v křivkách potřebné pro výrobu bannerů a reklamních předmětů. Na otázku zda dostal vyplacenou provizi, odpověděl, že to bylo nastaveno tak, že vyplácí TRANSsystem, provize mu nebyla vyplacena, proto nepokračoval ve vyhledávání klientů.
51. Uvedené výpovědi nelze hodnotit ve prospěch prokázání přijetí předmětných reklamních služeb žalobcem od společnosti TRANSsystem, a to, dle zásady volného hodnocení důkazů, ani jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti. Předně žalobce zcela opominul obsah výpovědi svědkyně K. W., s níž je třeba dát i ostatní výpovědi do souvislosti. Její výpověď nepřinesla zjištění, že by měla jakékoliv informace o chodu společnosti TRANSsystem, přestože byla její jednatelkou, avšak v r. 2013 na turnaje nejezdila, o všechno se měl starat pan S., nevěděla, jakým způsobem se společnost TRANSsystem podílela na reklamních kampaních a neznala konkrétní dodavatele a odběratele. Smlouvy o zprostředkování pouze podepisovala a s nikým nejednala. Uvedené tak nasvědčuje tomu, že v rozhodné době byla jen formální jednatelkou společnosti a její chod v tomto období nikterak neovlivňovala. Svědek S., však takové skutečnosti nepotvrdil a žalobce se tak ocitl v důkazní nouzi ohledně jím tvrzených přijatých plnění a osoby dodavatele, přestože se tento obchodní vztah žalobce přímo týkal.
52. Z uvedených svědeckých výpovědí tak nevyplývalo, zda a jakým způsobem došlo k poskytnutí předmětného plnění žalobci, když žádný ze svědků, a to ze společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

TRANSsystem nebyl schopen uvést, že se na zajištění reklamních služeb smluvně podílel a v odpovědnosti za uzavření smlouvy o dodávce, vystavení faktur odkazovali jeden na druhého. Námitky žalobce, že svědci nepopřeli poskytnutí reklamního plnění, neznamená že bylo prokázáno, od koho žalobce, jaké plnění a v jaké ceně přijal, a to bez ohledu na to, zda to bylo od společnosti TRANSsystem či od jiného dodavatele. Uvedené nepotvrdila ani výpověď svědka J. A., neboť jeho výpověď, bez ohledu na to, jakým způsobem zkontaktoval žalobce a společnost TRANSsystem, pak z hlediska jeho úlohy ve zprostředkovatelském vztahu neprokázala, že plnění bylo fakticky poskytnuto. Jeho úkolem bylo toliko zajistit žalobce jako klienta pro společnost TRANSsystem. Nadto pochybnosti o naplnění zprostředkovatelské smlouvy vyvolává spíše než jeho vztah osobě ze společnosti žalobce to, že provize ze zprostředkovatelské smlouvy mu nebyla ani uhrazena.

53. Pro nárok na odpočet daně je však neméně podstatné, že nebyl prokázán rozsah plnění a cena tohoto plnění. K uvedenému jednatelka společnosti TRANSsystem vůbec nepotvrdila, že by kalkulovala nabídkové ceny, jak uváděl svědek S., a v řízení nebylo prokázáno, jaký předmět plnění byl poskytnut a zda odpovídal předmětu smlouvy o reklamní a propagační činnosti ze dne 8. 4. 2013, která zní na dodavatele TRANSsystem a byla předložena žalobcem k důkazu jako podklad fakturace. Pochybnosti správce daně žalobce nikterak neodstranil ani předložením fotodokumentace k přijatému zdanitelnému plnění, neboť předložené fotografie, založené ve správním spise, nedokumentují čas a místo poskytnutých reklamních plnění ani jejich předmět a rozsah dle čl. III. smlouvy, když dle náhledu soudu nadto ve smlouvě není upřesněno logo žalobce a podle smlouvy jde o cenu kampaně 500 000 Kč bez DPH. S nesrovnalostmi mezi smluveným předmětem plnění a fotodokumentací se žalovaný náležitě a s oporou v podkladech řízení vypořádal v bodu 37. napadeného rozhodnutí, na které soud pro stručnost odkazuje.
54. V daňovém řízení nebylo ani na základě dokazování provedeném z důvodu odvolacích námitek žalobce prokázáno, že by plnění mohla poskytnout jiná společnost než společnost TRANSsystem. Žalovaný vedl dokazování i k prokázání skutečnosti, zda společnost TRANSsystem v plnění figurovala z toho titulu, že by měla k reklamním plochám reklamní práva a ze smluvních vztahů mezi společnostmi TRANSsystem MARINVEST, EURO FACT a EVEN PRO vyplynulo, že na společnost TRANSsystem nedošlo k převodu reklamních práv a společnost MARINVEST ani nemohla být k datu smlouvy o obchodní spolupráci v oblasti reklamy ze dne 7. 1. 2013 uzavřené se společností TRANSsystem nositelem reklamních práv na předmětnou reklamní kampaň tak, aby je na ni přenesla, když tato práva svědčila v té době společnosti EURO FACT. Uvedené žalovaný důkazně zhodnotil v bodě 35. napadeného rozhodnutí, nadto i s odkazem na tvrzení zástupce společnosti TRANSsystem při místním šetření, že smlouva je neplatná.
55. V souvislosti s uvedeným lze doplnit a odkázat na tvrzení žalobce v bodech 18. a 19. žaloby, v nichž sám žalobce tvrdí, že v rámci daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebylo spolehlivě zjištěno, které subjekty od společnosti EURO FACT předmětná reklamní práva koupily. Kromě uvedeného žalobce v bodě 16. žaloby výslovně uvádí, že nikdy netvrdil, že hledaným dodavatelem žalobce je právě společnost MARINVEST, že neuplatňoval žádná tvrzení ve vztahu k identitě případných dodavatelů jeho dodavatele. Žalobce trval na tom, že přijal plnění od společnosti TRANSsystem. To je zřejmé i z jeho odkazů na řadu rozsudků Nejvyššího správního soudu v bodě 21 žaloby, jimiž žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

směřuje k argumentaci, že nevyšla-li najevo žádná konkrétní skutečnost, že reklamy (resp. jiné plnění v těch věcech) bylo dodáno někým jiným, nemůže to vyvolávat pochybnosti správce daně o tom, že zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem. Uvedenými citacemi z rozsudků tedy žalovaný sám podporuje svou tezi, že v jeho věci jediným dodavatelem byla společnost TRANSsystem.

56. Žalobci je třeba přisvědčit v tom, že na něm i nelze požadovat prokázání toho, jakým způsobem jeho dodavatel nabyl předmětná reklamní práva. Irelevance vztahu mezi společností TRANSsystem a jinými subjekty, případně jeho dodavatelem tak platí pro důkazní břemeno žalobce, který nemůže prokazovat skutečnosti, jehož se přímo netýkají. Potud je třeba žalobci přitakat, nikoliv však tomu, že žalovaný nemohl k takovým okolnostem přihlídnout, když tak ověřoval odvolacímu tvrzení žalobce, že společnost TRANSsystem disponovala reklamními právy. Žalovaný však relevanci uvedených zjištění ohledně převodu reklamních práv nezhodnotil jako zásadní pochybnost, ale jako okolnosti doplňující dosavadní výsledky dokazování a dotvářející celkový obraz poměrů ověřovaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem. V dané věci bylo stěžejní, aby žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal, že předmětné reklamní a propagační služby přijal tak, jak tvrdil a deklaroval a stále tvrdí, tj. od společnosti TRANSsystem nebo eventuálně i od jiného dodavatele, který případně předmětné reklamní služby žalobci dodal přímo v určitém rozsahu a za cenu uvedenou na daňovém dokladu. Takovou skutečnost žalobce neprokázal, ač mohl, neboť bylo v jeho moci opatřit si a uschovat důkazy o přijetí reklamního plnění dle předmětu smlouvy v určitém místě, čase, minimálně provést a zaznamenat kontrolu kvalitu dodávky a její převzetí. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, od koho zdanitelné plnění přijal a zda se tak stalo v rozsahu dle předmětu sjednané smlouvy. V tomto směru žalobce tížilo důkazní břemeno oproti pochybnostem správce daně, a protože žalobce trval na tom, že plnění poskytla společnost TRANSsystem spol. s r.o. a jiného dodavatele nejen nedoložil, ale ani neoznačil, hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně spočívající v přijetí předmětného plnění žalobcem od jiného plátce daně, nebyly dostatečně prokázány. Žalobce tak pochybnosti správce daně nevyvrátil a své důkazní břemeno neunesl.
57. Na základě všech uvedených skutečností městský soud neshledal důvodnou stěžejní žalobní námitku nesprávného hodnocení důkazů a posouzení rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně. v daňovém řízení ohledně nároku žalobce na odpočet DPH.
58. Městský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že není-li prokázán podvod na dani, nelze žalobci nárok na odpočet daně upřít. Uvedená námitka vlastně znamená, že v případech, kdy daňový subjekt neprokáže přijetí plnění od plátce daně a jeho rozsah, je třeba vést dokazování o jeho zapojení do podvodu na DPH. Tak tomu však vždy být nemusí, neboť nedostatek důkazů prokazujících přijetí zdanitelného plnění od určitého plátce nemusí znamenat podvod na dani, ale např. i neopatrnost, nepředvídavost a nepřipravenost prokázat nárok na odpočet, jestliže zároveň transakci provázejí určité pochybnosti. V případě žalobce, kdy nebylo prokázáno, že dodavatel označený na daňovém dokladu plnění žalobci poskytl a nevyšel najevo ani jiný plátce daně, který předmětné reklamní plnění buď nepřímo či přímo na místo deklarovaného dodavatele dodal, nebylo možné ověřit jak rozsah plnění, tak skutečnost, zda žalobce přijal plnění od plátce daně, obzvláště, kdy fakturovaná částka činila 105 000 Kč. Tyto skutečnosti nezakládají nezbytnost vést dokazování k tomu, zda nárok na odpočet daně nebyl

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobcem uplatňován zneužívajícím způsobem – podvodem, když postačovalo zjištění o nesplnění všech hmotněprávních podmínek vylučujících nárok na odpočet daně. Ostatně případné prověřování, zda žalobce byl či nebyl zapojen do podvodného jednání by v dané věci, při neznalosti dodavatele a plnění jeho daňových povinností postrádalo smysl. Soud proto přisvědčuje žalovanému v jeho odkazu na judikaturu SDEU a správních soudů, že zabývat se tím, zda se nejedná o daňový podvod, má své místo až poté, kdy není správcem daně vyloučeno, že došlo ke zdanitelnému plnění. V souzené věci správce daně zpochybnil přijetí zdanitelného plnění žalobcem a žalobce toto pochybení nevyvrátil, závěr daňových orgánů je tedy založen na stanovisku, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění jako hmotná podmínka nároku na odpočet daně v deklarovaném rozsahu, proto je případný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6Afs 170/2016, v němž tento soud vyslovil, že *„Až tehdy, dospěl-li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele žalobkyně elektrické kabely nakoupila, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobkyně na daňovém podvodu.“*

59. Posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH přichází z povahy věci až tehdy, pokud by jinak nebylo ze strany správce daně zpochybněno vlastní uskutečnění zdanitelného plnění, bez ohledu na to, kdo je poskytl a jaký je původ takového plnění, neboť právě neznalost toho, kdo plnění poskytl a jeho zdroj zakládá podezření z podvodu na DPH, nelze-li prokázat, že řetězec dodavatelů tvořili plátcí daně. Námitka žalobce podepřená rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci Stavitelství Melichar je tedy nepřipadná, neboť uvedený rozsudek vyvozuje svůj závěr ze skutečnosti, že plnění bylo poskytnuto.
60. Z důvodů jiných okolností žalobcova případu nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022, který v době mezi rozhodováním finančních orgánů a rozhodnutím městského soudu v této věci přinesl posun v otázce, jakým způsobem vykládat dosavadní judikaturu SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, pokud je plnění uskutečněno, avšak není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru EU usnesením ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54, položil předběžné otázky, které se tohoto výkladu týkaly a ve sledu rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProCHemie C 154/20, v níž SDEU na uvedenou otázku odpověděl, rozšířený senát NSS judikoval, publ. v právní větě, že *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně“*.
61. Uvedený posun v judikatuře nemůže ve věci žalobce vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobcem a zjištěných žalovaným nepřichází z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky uskutečnění zdanitelného plnění jakýmkoliv dodavatelem v deklarovaném rozsahu, potřebné prokázání či ověření (v rámci judikovaného rozložení důkazního břemene mezi

daňový subjekt a správce daně), zda je dodavatel žalobce plátce daně. Řízení v této věci se tak ocitlo toliko v situaci důkazní nouze k průkazu přijetí zdanitelného plnění žalobcem.

62. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
63. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť pro tento postup byly dány podmínky ust. § 51 s.ř.s., neboť účastníci řízení k výzvě soudu ve smyslu citovaného ustanovení nepožadovali projednání žaloby při nařízeném ústním jednání.
64. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 22. června 2022

JUDr. Naděžda Řeháková  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.