



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše v právní věci

žalobkyně: **CENTR GROUP - servis, s.r.o.**, IČ 26013223
sídlem Turovská 250, 538 63 Chroustovice,
zastoupená daňovým poradcem Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 298/10, 709 00 Ostrava – Hulváky

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2023, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 5. 3. 2021:

- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2016, č. j. X, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 157 500 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 31 500 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2016, č. j. X, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 157 500 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 31 500 Kč, a
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2016, č. j. X, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 105 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21 000 Kč.
2. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl. Předmětem doměření daně jsou neuznané uplatněné odpočty DPH. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že posuzovaná zdanitelná plnění (reklamní a propagační služby) přijala od deklarovaného dodavatele ČEKOV CZ, s. r. o. (dále jen „ČEKOV“ nebo též „deklarovaný dodavatel“). V rámci odvolacího řízení pak žalovaný zpochybnil též rozsah přijatého plnění.
 3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Argumentaci žalobkyně lze s ohledem na rozsah žaloby pro přehlednost shrnout do tří okruhů, a to na námitky proti způsobu hodnocení důkazů a důkazního břemene, proti postupu žalovaného ve vedlejších řízeních a na námitky k vedení správního spisu. Žalobkyně v této souvislosti také odkázala na více než dvě desítky soudních rozhodnutí.
 4. Žalobkyně uvedla, že žalovaný svědecké výpovědi hodnotil pouze v její neprospěch (zejména svědeckou výpověď pana P. G.) a nehodnotil je optikou času. Žalobkyně opakovaně upozornila, že žalovaný nepopřel, že reklamní služby byly uskutečněny. Pojetí důkazního břemene však žalovaný vykládá extenzivně, když po žalobkyni požadoval, aby prokázala poskytování služeb v řetězci firem, tedy skutečností, u kterých žalobkyně nebyla přímým účastníkem a nemohla tak o nich mít povědomí. Podle žalobkyně je to žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno, neboť nevysvětlil, kdo tedy byl bezprostředním dodavatelem a jakým způsobem měly být služby fakticky poskytnuty. Žalobkyně také namítala, že správní orgány ve skutečnosti prokázání přijetí zdanitelného plnění neoprávněně hodnotily jako podvod na dani.
 5. Z toho, že žalovaný nezačal daňová řízení s dalšími daňovými subjekty, žalobkyně dovozuje, že žalovaný zdanitelná plnění v rámci řetězce společností ve vedlejších řízeních uznal.
 6. Žalobkyně také uvedla, že nebyla seznámena se všemi zjištěními provedenými v rámci daňové kontroly a se všemi důkazy, zejména svědčícími v její prospěch, neboť jí žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu. Žalovaný nezohlednil ust. § 66 odst. 3 daňového řádu, když neprokázal, že je ohrožen zájem jiného daňového subjektu, naopak zcela nezvykle chrání práva daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují. Žalovaný také nevymezil, pod jakým konkrétním písmenem a odstavcem ust. § 65

daňového řádu jsou vedeny jednotlivé písemnosti ve vyhledávací části spisu. Jen v takovém případě je ale možné dovodit, zda lze konkrétní listinu do této části spisu zařadit.

7. Na základě výše uvedeného považuje žalobkyně žalované rozhodnutí za nezákonné, a proto navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
8. Žalovaný setrval na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
9. Žalobkyně v replice uvedla mimo opětovného připomenutí žalobních námitek, že nelze přenést důkazní břemeno zpět na žalobkyni *formou prázdných floskulí bez uvedení konkrétních skutečností*, jak činí žalovaný. Argument žalovaného o neexistenci smluv mezi společnostmi ČEKOV a vlastníky či nájemci jednotlivých vozidel podle žalobkyně není relevantní, neboť netvrdili, že by takové smlouvy měly být uzavřeny. Vlastníci vozidel naopak tvrdili, že uzavřeli smlouvy se svými bezprostředními odběrateli bez účasti společnosti ČEKOV.
10. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 s. ř. s., přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě přijatých daňových dokladů od společnosti ČEKOV, která měla žalobkyni na základě *Obchodních smluv* ze dne 15. 1. 2016 a 27. 6. 2016 (dále též „Smlouvy“) poskytnout reklamní a propagační služby na automobilových soutěžích a florbalových utkáních uvedených v bodech 1 odst. 4 Smluv. Dne 26. 11. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2016, jejímž předmětem byla výše uvedená zdanitelná plnění od společnosti ČEKOV.
12. Dne 13. 8. 2020 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, č. j. X, v němž správce daně vyslovil, že žalobkyně neprokázala, že přijala posuzovaná zdanitelná plnění od společnosti ČEKOV. Žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění nesouhlasila, avšak nepředložila žádné nové důkazní prostředky. Podle správce daně tak žalobkyně pochybnosti neodstranila, a dospěl proto k závěru, že se výsledek kontrolního zjištění nemění.
13. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 2. 2021, č. j. X, vydal správce daně dne 5. 3. 2021 tři dodatečné platební výměry na DPH specifikované v bodě 1 odůvodnění tohoto rozsudku. Proti těmto rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto, přičemž v rámci odvolacího řízení žalovaný zpochybnil nejenom přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, ale též rozsah přijatého plnění.
14. Nyní k samotnému přezkumu.
15. Protože není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyříčené, může se soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou

napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění [(srov. např. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005-130 publikovaný pod číslem 10350/2007 Sb. NSS, či rozsudky rozšířeného soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz)]. Ostatně v této souvislosti konstatoval i Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, že: „[ú]kolem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešili již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval“ (rozhodnutí ÚS jsou dostupná na www.nalus.usoud.cz).

16. Předmětem nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala, že přijala zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele [případně jiného plátce DPH (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. prosince 2018, Kemwater ProChemie s. r. o. v. Odvolací finanční ředitelství, C-154/20 dostupný na www.eur-lex.europa.eu), k tomu blíže viz bod 37 odůvodnění tohoto rozsudku] v deklarovaném rozsahu.
17. Pro posouzení nyní projednávané věci je zásadní připomenout právní úpravu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
18. V ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt“, které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: „[n]eznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“

19. Podle ust. § 92 odst. 3 téhož zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní, přičemž má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
20. Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
21. Prokazování nároku na odpočet daně je tak sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně správného (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).
22. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním

způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

23. Podle předložených daňových dokladů měla společnost ČEKOV žalobkyni poskytnout reklamní a propagační služby na automobilových soutěžích a florbalových utkáních. Jde-li o reklamní služby na automobilových soutěžích, bývalý jednatel společnosti ČEKOV pan P. G. uvedl, že společnost ČEKOV zajistila pronájem reklamní plochy spočívající v umístění loga žalobkyně na určených vozidlech. Přesto však v průběhu daňového řízení nebyla zjištěna žádná smlouva uzavřená mezi touto společností a majiteli vozidel, případně nájemci reklamních ploch na vozidlech. Zároveň nebyly zjištěny ani jiné podklady, které by dokládaly, že společnost ČEKOV, jako deklarovaný dodavatel, zajistila pronájem reklamní plochy na předmětných vozidlech.
24. Ze svědeckých výpovědí vlastníků či nájemců jednotlivých vozidel rovněž nevyplývá, že společnost ČEKOV dané služby pro žalobkyni zajistila. Tito svědci shodně uvedli, že jim není známo, kdo žalobkyni poskytl reklamní služby. Svědek P. O. (bývalý jednatel společnosti DEMINGTON, která byla nájemcem vozidla Škoda Fabia RZ X) pouze nevyloučil spolupráci se společností ČEKOV, ale nebyl schopen uvést jakékoli podrobnosti týkající se této spolupráce. Svědek L. Č. (bývalý člen dozorčí rady společnosti Pixee trade SE - vlastníka vozidla Mitsubishi Lancer Evo IX RZ X) uvedl, že se domnívá, že si společnost ČEKOV chtěla pronajmout vozidlo. Taková tvrzení však nijak neprokazují přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Ostatní svědci shodně uvedli, že společnost ČEKOV neznají. Nebyly tak shledány žádné vazby na deklarovaného dodavatele.
25. Podle kontrolního hlášení společnosti ČEKOV za zdaňovací období leden až prosinec 2016 se měla zásadním způsobem na deklarovaných reklamních plněních podílet společnost LAST PRODUCTION CZ, s. r. o. (dále jen „LAST PRODUCTION“). Společnost ČEKOV totiž od této společnosti v roce 2016 podle kontrolního hlášení přijala plnění představující více než 90% hodnoty veškerých svých přijatých plnění. Pan G. uvedl, že název společnosti LAST PRODUCTION mu je známý, ale neví, v čem spočívala spolupráce s touto společností, neví ani, kdy probíhala, nepamatuje si jména osob, se kterými spolupracoval. Vzhledem k tomu, že pozici jednatele vykonával pouze v roce 2016 a v tomto roce zaslal této společnosti bezhotovostně desítky milionů korun (viz str. 9-10 zápisnice o ústnom pojednávání ze dne 17. 4. 2019), je zarážející, že si na spolupráci s touto společností nevzpomíná. Nejedná se přitom o žádné podrobné či detailní informace, ale o zcela základní údaje. Krajský soud má tak za to, že v případě, že by se společnost na reklamních plněních podílela, byl by si těchto skutečností jako jednatel společnosti vědom.
26. Pochybnosti o skutečném dodavateli reklamních plnění odůvodňuje také svědecká výpověď J. S., bývalého jednatele společnosti LAST PRODUCTION. Pan S. uvedl, že na činnosti společnosti se žádným způsobem nepodílel, nejednal s žádnými obchodními

partnery ani žádnou osobu k jednání nezplnomocnil, nevystavil ani nepřijímal žádné faktury a pana P. G. nezná.

27. Rovněž ze svědeckých výpovědí vlastníků či nájemců jednotlivých vozidel vyplývá, že tito neznají společnost LAST PRODUCTION, s výjimkou svědka L. M., jednatele společnosti MRS car s. r. o., který uvedl, že společnost MRS car s. r. o. spolupracovala se společností LAST PRODUCTION. Jeho svědeckou výpověď však zpochybňuje již uvedené vyjádření pana S., který naopak uvedl, že jménem společnosti LAST PRODUCTION nejednal s žádnými obchodními partnery a neuzavíral s nimi žádné smlouvy. Ani skutečnost, že se pan Č. domníval, že si společnost LAST PRODUCTION chtěla pronajmout vozidlo, žádným způsobem neprokazuje přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.
28. Tvrzení žalobkyně, že vlastníci vozidel uzavřeli smlouvy se svými bezprostředními odběrateli bez účasti společnosti ČEKOV, není v dané věci pro unesení důkazního břemene dostačující. Správní orgány dospěly k závěru o neprokázání přijatého plnění od deklarovaného dodavatele nejenom z důvodu neexistence těchto smluv, ale zejména proto, že nebyla zjištěna jakákoli vazba na deklarovaného dodavatele. Není vyloučeno, aby deklarovaný dodavatel přenechal faktickou realizaci plnění pro žalobkyni subdodavatelům, nicméně, jak již bylo opakovaně řečeno, nebyla zjištěna jakákoli vazba na deklarovaného dodavatele či jakékoli jeho zapojení v rámci uskutečnění reklamních služeb. Žalobkyně se mylí, pokud má za to, že pro přiznání nároku na odpočet DPH je podstatné pouze to, zda byla zdanitelná plnění fakticky uskutečněna. Relevantní totiž je, zda byla uskutečněna tím způsobem, který je žalobkyní deklarován.
29. Je nezbytné znovu připomenout, že správce daně tíží důkazní břemeno pouze **ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb**. Správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. Správce daně tedy není povinen prokázat, *jakým způsobem bylo plnění fakticky poskytnuto*. Ani *odstranění pochybností o stanovení daně v řetězci společností podílejících se na poskytování služeb, příp. zdanitelných plnění* (bod 43 žaloby) tak nebylo úkolem žalovaného, jak se žalobkyně mylně domnívá. Byla to právě žalobkyně, která s ohledem na úpravu rozložení důkazního břemene v daňových řízeních tyto pochybnosti měla odstranit. V případě správce daně je relevantní to, zda v průběhu daňového řízení označí konkrétní skutečnosti, které v něm důvodně vyvolávají pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, a zda tyto své pochybnosti opře o konkrétní zjištění, ke kterým dospěl na základě provedeného dokazování. A tak tomu v dané věci bylo. Žalovaný tak vykládá pojetí důkazního břemene zcela zákonným způsobem, neboť žalobkyně nebyla v průběhu daňového řízení vyzývána k prokazování skutečností, které jí zákon neukládá. Tížilo ji důkazní břemeno k prokázání skutečností, které sama tvrdila, jak vyplývá z daňového řádu. Nelze proto uzavřít, že by správce daně požadoval po žalobkyni prokázání skutečností nad rozsah stanovený zákonem. Žalobkyně však této své zákonné povinnosti nedostála, což nalezlo svůj odraz ve výši stanovené daňové povinnosti. Lze

navíc zhodnotit, že žalobkyně pouze obecně zpochybňovala závěry žalovaného, aniž by uvedla konkrétní námitky, které by byly způsobilé prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění. V podstatě se omezila pouze na obecné námitky proti tomu, aby jí pochybnosti uvedené žalovaným byly kladeny k tíži, aniž by blíže vyjasnila sporné a podezřelé okolnosti fakturovaných reklamních služeb.

30. Výše uvedené závěry o neprokázání přijetí od deklarovaného dodavatele se uplatní i ve vztahu k uskutečnění plnění na florbalových utkáních. Žalobkyně v úvodu žaloby pouze obecně uvedla, že žalovanému byly předloženy fotografie z jednotlivých florbalových utkání v návaznosti na termínový kalendář mistrovských utkání florbalové ligy. Nijak však nereagovala na vyslovené pochybnosti správních orgánů. Správní orgány, na základě podkladů zjištěných při vyhledávací činnosti, dospěly k závěru, že žalobkyně prokázala poskytnutí reklamních služeb maximálně na dvou florbalových utkáních, a to z celkových sedmi zápasů. Z předložené fotodokumentace nelze zjistit datum konání utkání ani datum pořízení fotografií. Z fotografií umístěných na oficiálních webových stránkách florbalového klubu není logo žalobkyně viditelné. Z videozáznamů z jednotlivých zápasů také není zřejmé, že se logo žalobkyně nacházelo na panelech u hrací plochy během zápasů. Na konci každého záznamu jsou uvedena loga reklamních partnerů, logo žalobkyně však mezi nimi zobrazeno není. V podrobnostech krajský soud odkazuje na str. 6 zprávy o daňové kontrole a str. 12 žalovaného rozhodnutí, neboť závěry zde uvedené mají oporu ve správním spise a krajský soud se s nimi ztotožňuje. Nadto, jak již bylo uvedeno, žalobkyně se proti výše uvedenému v žalobě blíže nevyjadřovala.
31. Lze doplnit, že obchodní smlouvy, které žalobkyně předložila, postrádají konkrétní ujednání, není v nich jednoznačně vymezen rozsah služeb zahrnutý do celkové ceny, není zde specifikována cena reklamních služeb podle jednotlivých akcí, konkrétní umístění loga, četnost výskytu loga, nejsou zde uvedena konkrétní vozidla, na kterých má být reklama umístěna, přesto je cena stanovena pevnou částkou. Ačkoli i takto mohou nepochybně obchodní vztahy mezi prověřenými subjekty fungovat, je třeba uvést, že společnost ČEKOV pro žalobkyni představovala nového dodavatele.
32. Kromě služeb uvedených v bodech 1 odst. 4 Smluv měla společnost ČEKOV žalobkyni poskytnout další reklamní a propagační služby uvedené v bodech 3 odst. 7 těchto smluv, a to *po předchozí domluvě*. Nutnost předchozí domluvy logicky vyplývá právě i ze skutečnosti, že přesný rozsah služeb nebyl ve smlouvách specifikován. Žalobkyně ani jednatel společnosti ČEKOV však nedokázali vysvětlit, kde a za jakých okolností mělo dojít k navázání spolupráce ani kde probíhala obchodní jednání. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že k předchozí domluvě skutečně došlo. To však přiznává sama žalobkyně (bod 40 žaloby), když tvrdí, že *přestože žalovaný nezjistil, že by „nějaká“ předchozí domluva existovala, přišel s tvrzením, že se tak stalo, (...) což je v rozporu s obsahem daňového spisu, ale i písemnými důkazy a důkazy formou sv. výpovědí*. Žalobkyně tedy na jedné straně tvrdí, že tyto služby vzhledem k neexistenci předchozí domluvy nebyly dohodnuty, zároveň ale na straně druhé bylo v řízení zjištěno umístění loga žalobkyně na oblečení hostesek v rámci tří automobilových závodů a několik kusů „krabiček“ opatřených logem

žalobkyně obsahujících peněženku, klíčenku a tužku. Tyto skutečnosti však nelze podřadit pod body 1 odst. 4 Smluv, které upravují *zpracování a výrobu návrhů reklamy, umístění loga na plochách soutěžního automobilu, umístění loga na bannerech a zajištění fotodokumentace provedené reklamy*. Naopak je lze podřadit právě pod body 3 odst. 7 Smluv. Zároveň je třeba doplnit, že tyto další služby nebyly poskytnuty ve sjednaném rozsahu (k tomu blíže viz body 44-48 žalovaného rozhodnutí), jednatel žalobkyně navíc uvedl, že nedokáže říct, zda dodavatel tyto služby zajistil, neboť se akcí neúčastnil. Žalobkyně přesto uhradila cenu sjednanou v těchto smlouvách.

33. V této souvislosti je nutné upozornit také na rozpor ve výpovědi žalobkyně a jednatele společnosti ČEKOV. Podle pana G. výběr jednotlivých závodů a vozidel určovala žalobkyně. Ta předem určila vozidla, na která chtěla umístit reklamu, rozhodovala rovněž o velikosti loga a jeho umístění. V rozporu s ním žalobkyně uvedla, že *tyto věci vůbec neřešila*, a že konkrétní závody a vozidla, na kterých bude logo odvolatele umístěno, vybírala společnost ČEKOV.
34. Nejenom s ohledem na výše uvedené krajský soud, shodně s žalovaným, považuje jednání žalobkyně za velmi nestandardní. Jak již bylo řečeno, společnost ČEKOV pro žalobkyni představovala nového dodavatele, přesto žalobkyně v rámci obchodní spolupráce rezignovala na jakékoli její prověření, uzavřela s ní smlouvy postrádající konkrétní ujednání, jednatel žalobkyně nedokázal vysvětlit, kde a za jakých okolností mělo dojít k navázání spolupráce, ani kde probíhala obchodní jednání, zároveň uvedl, že nebyl na adrese sídla společnosti ČEKOV a není mu známo, zda na této adrese v roce 2016 fakticky vykonávala svou činnost. Rovněž je zarážející, že žalobkyně rezignovala dokonce i na prověření, zda byla reklamní plnění uskutečněna v souladu se smlouvou (žalobkyně se neúčastnila jednotlivých akcí a realizaci reklamních plnění ověřovala pouze z fotodokumentace, ze které ani nevyplývá plnění ve smluveném rozsahu – viz výše). K odstranění pochybností nepřispívá ani skutečnost, že společnost ČEKOV nezveřejňuje účetní závěrky v obchodním rejstříku a nemá webové stránky. Tyto skutečnosti nebyly samy o sobě žalobkyni kladeny k tíži, dotvářejí však celkový obraz o žalobkynině tvrzené obchodní spolupráci.
35. Krajský soud se neztotožňuje ani s tvrzením žalobkyně o nezákonném hodnocení důkazů. Z rozhodnutí správních orgánů je zřejmé, že důkazy vyhodnotily jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, vzaly v úvahu veškeré relevantní skutečnosti a přihlédly ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Nevědomost svědků z důvodu časového odstupu žalobkyni nebyla přičítána k tíži. Naopak, žalovaný uvedl, že vzhledem k časovému odstupu si svědek nemusí některé detaily přesně pamatovat a je možné připustit určité nepřesnosti ve výpovědi. Správní orgány navíc po žalobkyni nepožadovaly detailní informace či podrobnosti, ale zcela základní údaje. Nadto, jak připomněl žalovaný, svědecké výpovědi byly prováděny až v rámci odvolacího řízení, neboť žalobkyně navrhla jejich provedení teprve v odvolání.
36. Také je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že správní orgány hodnotily prokázání přijetí zdanitelného plnění jako podvod na dani. K posouzení existence daňového podvodu dochází (až) tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet

daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Podle rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 (bod 16) platí, že: „[t]eprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“ Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet, správní orgány se již nezabývaly tím, zda se žalobkyně neúčastnila podvodu na DPH.

37. Pro úplnost, s ohledem na aktuální vývoj judikatury (viz bod 16 odůvodnění tohoto rozsudku), krajský soud dodává, že žalobkyni bylo umožněno prokázat, že skutečným dodavatelem deklarovaných služeb byla osoba odlišná od osoby uvedené na předložených daňových dokladech, a že v okamžiku dodání těchto služeb měla postavení plátce DPH. Tuto možnost žalobkyně nepřipustila (v podrobnostech krajský soud odkazuje zejména na body 23-24 a 82-87 napadeného rozhodnutí).
38. Postup žalového ve vedlejších řízeních není v této věci relevantní. Kontrola plnění jakýchkoli jiných daňových povinností, než které jsou vymezeny daňovou kontrolou v nyní projednávané věci, není předmětem tohoto řízení. Skutečnost, že dodání určitého plnění nemuselo být správcem daně v rámci jiné daňové kontroly zpochybňováno, ani případné nezačínání daňové kontroly u jiného daňového subjektu, nebrání tomu, aby bylo zpochybněno na základě konkrétních skutkových zjištění v daňové kontrole provedené u žalobkyně. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 9. 2022, č. j. 31 Af 15/2021-256, podle kterého: „[n]ezpochybnění určitého plnění správcem daně neznamená, že by správce daně považoval za prokázané (tedy nikoliv pouze doložené formálními podklady), že k realizaci plnění došlo tak, jak bylo deklarováno.“, nebo např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 287, podle kterého: „...že v jiných zdaňovacích obdobích byly nároky na odpočet daně z obchodních transakcí od společnosti Dapex žalovaným uznány, nemůže za shora popsanych a prokázaných okolností vést k uznání nároku na odpočet DPH v nyní projednávané věci“.
39. Jde-li o námitky týkající se způsobu vedení správního spisu, to, že žalobkyně nebyla seznámena se všemi písemnostmi, je důsledkem právní úpravy vztahující se k vedení vyhledávací části spisu, která je obsažena v ust. § 64 až § 66 daňového řádu. Daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv

a povinností, avšak s výjimkou části vyhledávací. Co se týká vyhledávací části spisu, daňový subjekt je oprávněn nahlédnout pouze do soupisu písemností obsažených v této části spisu, ze kterého však nesmí být patrný jejich obsah.

40. Je však třeba uvést, že žalobkyně uplatnila námitky týkající se způsobu vedení správního spisu teprve až v žalobě, a to přestože v průběhu správního řízení bezpochyby měla možnost svou argumentaci k vedení spisu uvést. V průběhu prvostupňového správního řízení žalobkyně nahlížela do správního spisu dne 13. 8. 2020 (viz protokol č. j. X), v průběhu odvolacího řízení dne 23. 2. 2022 (viz protokol č. j. X). Měla tedy možnost se ke zde uvedeným informacím vyjádřit a to jak v průběhu prvostupňového řízení, tak rovněž v řízení odvolacím. V obou případech však proti způsobu vedení spisu ničeho nenamítala.
41. Nadto, žalobkyně s odkazem na ust. § 66 odst. 3 dovozuje, že žalovaný měl žalobkyni umožnit nahlédnout do vyhledávací části spisu. Podle tohoto ustanovení může správce daně, není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu. Jednak tedy dané ustanovení nehovoří bez dalšího o *povinnosti* umožnit nahlédnutí do vyhledávací části spisu, ale o tom, že správce daně *může* nahlédnutí umožnit, a zároveň, vzhledem k tomu, že žalobkyně tento požadavek zmínila poprvé až v žalobě, žalovaný se k tomuto nemohl vyjádřit a případně tak odůvodnit (ne)umožnění nahlédnutí do této části spisu.
42. S ohledem tedy na to, že výhrady proti způsobu vedení spisu žalobkyně uplatnila teprve až v žalobě, navíc neuvedla žádné konkrétní okolnosti vyvolávající důvodné pochybnosti o zákonnosti vedení spisu a zároveň takové pochybnosti z průběhu řízení ani z obsahu spisu nevyplývají, krajský soud uzavírá, že tuto žalobní námitku posoudil jako účelovou a především nedůvodnou.
43. Četná judikatura, na kterou žalobkyně v žalobě upozorňuje, nemůže žádným způsobem uvedené závěry v nyní posuzované věci změnit. Jak již bylo řečeno, žalobkyně odkázala na více než dvě desítky soudních rozhodnutí, přičemž tyto se týkají odlišného skutkového stavu a jejich závěry proto nejsou pro danou věc příléhavé.
44. Protože správce daně, resp. žalovaný, prokázal skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti ohledně relevance žalobkyní předložených účetních dokladů, bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobkyni. Pochybnosti správce daně přitom byly dostatečně specifikovány a konkretizovány, což je dostatečně patrné z obsahu tohoto rozhodnutí. Není tak pravdou, že žalovaný přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni *formou prázdných floskulí bez uvedení konkrétních skutečností*. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem ve tvrzeném rozsahu, tedy neunesla důkazní břemeno, které na ni bylo správcem daně přeneseno. Z tohoto důvodu nebylo možné uplatnění nárok na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona o DPH uznat.

45. S ohledem na shora uvedené vyhodnotil krajský soud žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobkyně nebyla v soudním řízení úspěšná a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS. Běžnou úřední činnost by přesahovaly zejména náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2012, č. j. 2 As 45/2012-11, ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 As 101/2011-66, č. 2601/2012 Sb. NSS).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 29. listopadu 2023

JUDr. Petra Venclová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu