



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **TOPWET s. r. o.**
sídlem Viléma Mrštíka 62, 664 81 Ostrovačice
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2022, č. j. 30809/22/5300-22441-711776

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měl být žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v rozsahu plnění přijatých od dodavatele reklamních služeb. Žalobci nebyl nárok uznán z důvodu neprokázání skutečného přijetí těchto plnění, resp. z důvodu neprokázání využití tohoto plnění v rámci jeho ekonomické činnosti.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) vydal v září 2021 celkem sedm dodatečných platebních výměrů (za zdaňovací období září 2016 až únor 2017 a květen 2017). Doměřil žalobci DPH a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.
3. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Rozhodnutím ze dne 18. 8. 2022, č. j. 30809/22/5300-22441-711776 („rozhodnutí žalovaného“, „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil platební výměry. Zrušil žalobci povinnost uhradit penále a ve zbytku výroky platebních výměrů potvrdil.
4. Žalobce tvrdil, že přijal reklamní plnění od společnosti VENEER s. r. o., DIČ: CZ46993282 („VENEER“), které spočívalo v prezentaci žalobce v časopisu MENhouse, na velkoplošných LED obrazovkách a na fotbalových utkáních. Podle žalovaného však v těchto sedmi zdaňovacích obdobích žalobce neprokázal, že mu zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto (reklama v časopisu a na LED obrazovkách), resp. že reklama byla využita v rámci jeho ekonomické činnosti (fotbalová utkání). Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě předložených daňových dokladů od této společnosti ve výše uvedených zdaňovacích obdobích.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodu nesprávně posouzeného právního a skutkového stavu. U reklamy na fotbalovém stadionu žalovaný spatřoval důvod odepření odpočtu DPH ve skutečnosti, že na reklamě nebyl žalobce, nýbrž společnost CEMVIN s. r. o., IČ: 05604842 („CEMVIN“). Žalobce tvrdil, že jeho jediný jednatel J. Č. byl v dané době společníkem CEMVIN s obchodním podílem ve výši 29 %. Na žalobce a CEMVIN tak bylo třeba de facto nahlížet jako na jednu ekonomickou jednotku. Vlákno cementové desky, které vyrábí CEMVIN se doplňují s produkty žalobce a větší odbyt pro jednu společnost znamená zlepšení odbytu pro společnost druhou.
6. Dále žalobce namítl, že u reklam na LED obrazovkách a v časopise žalovaný stavěl svoji argumentaci primárně na přípisu od policie. Žalobci však byla zpřístupněna pouze špatně čitelná verze přípisu, kterým bylo postoupeno prověřování z Prahy do Brna, tudíž z něj tvrzené závěry žalovaného vůbec nevyplývaly. Přípis obsahoval pouze blíže nepopsané a důkazně nedoložené skutečnosti. Z těch bylo možno usuzovat na existenci nějakých fotografií, které žalobci nebyly zpřístupněny a o kterých se policie domnívala, že byly amatérsky upraveny.
7. Tvrzení policie, o které se žalovaný opíral, bylo v rozporu se zjištěními finanční správy. Podle Zprávy o daňové kontrole společnosti Venditore finance s. r. o., ze dne 7. 5. 2018, č. j. 2781431/18/2111-60563-208123, byla v březnu a červnu 2017 provedena místní šetření na Václavském náměstí v Praze, při nichž bylo ověřeno, že probíhající smyčka reklamních spotů obsahovala i reklamy většiny zákazníků firmy Venditore. Reklamní panely nemohly z ničeho nic začít fungovat až v březnu, zatímco by několik měsíců předtím reklamu vůbec nevysílaly. Proto žalobce z místního šetření dovozoval, že reklama byla vysílána i v předmětném zdaňovacím období. Dále namítl, že daňová kontrola společnosti VENEER ze dne 5. 10. 2020 (do spisu přeráženo úředním záznamem ze dne 19. 7. 2022, č. j. 27068/22/5300-22441-711776) skončila potvrzením správnosti daňových tvrzení. V žalobcově případě proto nebyl důvod pochybovat o správnosti daňových tvrzení, neboť se

týkají společnosti, u které byla jejich správnost již jednou potvrzena. Zjištění vyplývající z místního šetření byla navíc konzistentní s prohlášeními J. Č., v rozhodném období jednatele žalobce, ze dne 21. 7. 2022 a S. P., v rozhodném období jednatele VENEER, ze dne 24. 2. 2022.

8. Žalovaný nesprávně posoudil výpovědi svědků a nesprávně zveličoval rozdíly v poskytnutých informacích. Výsledky se konaly po dlouhé době šesti let a svědek S. P. je k tomu po mozkové mrtvici. Nedůvěra k výpovědím svědků však byla výrazná a velmi nezvyklá. I přesto, že daňová kontrola společnosti VENEER, jíž byl pan P. jednatelem, nenalezla žádné nedostatky, žalovaný panu P. nevěřil, že reklama v časopise byla realizována. Jako protidůkaz užíval doklady vystavené společností Venditore, byť na společnost nahlížel jako na nedůvěryhodnou. Také panu Č. vytykal rozpory a nekonkrétnost, i když je zřejmé, že pramenily z dlouhého časového odstupu a rozdílů mezi jednotlivými reklamními plněními. Žalobce zdůraznil, že tak důkladné požadavky na dokumentaci k realizované reklamě, jaké požadoval žalovaný, vyplývají až z pozdější judikatury; v předmětných zdaňovacích obdobích se nejednalo o běžný standard.
9. Zdanitelná plnění byla dle žalobce reálně uskutečněna a je na žalovaném, aby prokázal opak. Žalovaný však neunesl důkazní břemeno, neboť se opírá pouze o nepřezkoumatelné tvrzení policejního orgánu. Nesprávně hodnotil také výsledek místního šetření u společnosti Venditore jako nerelevantní pro tuto věc a vadná jsou rovněž hodnocení svědeckých výpovědí. Proto žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na obsah právního spisu. K reklamě na fotbalovém stadionu uvedl, že argumentace žalobce, shrnutá v odst. 5 tohoto rozsudku, byla poprvé zmíněna až v žalobě. Žalobce byl přitom k prokázání využití reklamních plnění v rámci své ekonomické činnosti vyzván již v odvolacím řízení (výzvou ze dne 7. 3. 2022, č. j. 8333/22/3005-60563-711788). Na tuto výzvu žalobce nijak nereagoval. Zároveň toto účelové tvrzení ani v žalobě nepodložil žádnými důkazními prostředky. Pouze skutečnost, že jednatel žalobce byl zároveň společníkem CEMVIN, ještě neznamenala, že byly i jedinou ekonomickou jednotkou. Dále žalovaný podotkl, že vláknocementové desky mají celou řadu využití, neexistovala tedy ani zjevná a jednoznačná souvislost mezi odbytem obou společností. Trval tedy na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že zdanitelná plnění využil v rámci své ekonomické činnosti.
11. Proti námitce, že založil svoji úvahu toliko na jediném přípisu od policie, se žalovaný důrazně ohradil. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 26 až 31 a 33 až 36 jasně vyplývalo, že zjištění policie byla pouze doplňkovým argumentem. Žalobci skutečně nebyl zpřístupněn celý trestní spis, ale bylo tak učiněno v souladu se zákonem, neboť žalobce do vyhledávací části spisu nahlížet nesmí. Do veřejné části byly podstatné informace zpřístupněny formou úředního záznamu. Konkrétní písemnosti z trestního spisu přeráženy nebyly, neboť obsahovaly především údaje o poměrech třetích osob podléhající mlčenlivosti. Údaje zjištěné z policejního spisu byly využity zejména ve prospěch žalobce, neboť na jejich základě nakonec nebylo stanoveno penále. Pochybnosti o faktické realizaci reklamy ale byly založeny zejména na dokazování v daňovém řízení, nikoliv na policejním spise; nezpřístupnění listin tedy nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

12. Mylná je argumentace žalobce, že v předmětných zdaňovacích obdobích musely být reklamy žalobce na LED obrazovkách vysílány, neboť dle místního šetření provedeného v březnu 2017 obsahovaly reklamu většiny zákazníků Venditore. Místní šetření provedené v březnu 2017 nic nevypovídá o tom, jaký obsah reklamy byl vysílán na LED obrazovkách ve zkoumaném období. Šetření se také nijak nevztahovalo k reklamě v časopisu ani k reklamnímu plnění, které mělo být poskytnuto v Brně. Žalobce též účelově opominul, že kontrolované společnosti v daňových řízeních, v jejichž rámci bylo provedeno místní šetření, nakonec neprokázaly faktické poskytnutí plnění, které měl přijmout dodavatel žalobce VENEER.
13. K námitce týkající se svědeckých výpovědí žalovaný podotkl, že časovým odstupem výpovědi u pana P. se zabýval v bodě 36 napadeného rozhodnutí. Mrtvice sice v rozhodnutí výslovně zmíněna není, ale neohrozila samotnou schopnost svědka vypovídat. Vyjádření obou jednatelů byla nevěrohodná, v rozporu s dalšími důkazy a nekonkrétní při dotazech na detaily, které by však měli znát v případě faktické realizace reklamy. Jednatelé také rozpory nebyli schopni vyjasnit. K poukazu na standard dokumentace faktického provedení reklamy žalovaný uvedl, že nárok na odpočet DPH má základ ve faktickém plnění. I bez judikatury bylo možné logicky dovodit, že ten, kdo nárok na odpočet požaduje, by měl být schopen nárok také prokázat, jak by se dalo očekávat z podnikatelské opatrnosti i zdravého rozumu. Žalobce však žádné hodnověrné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení nepředložil, a proto neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný tudíž považoval všechny námitky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

14. Žaloba není důvodná.
15. Jádrem sporu byla otázka, zda má žalobce nárok na odpočet DPH. Konkrétně zda prokázal faktickou realizaci reklamního plnění společností VENEER na LED obrazovkách a v časopise MENhouse, a dále zda prokázal, že reklamní plnění na fotbalovém stadionu využil v rámci své ekonomické činnosti. Jinými slovy šlo o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů, v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

IV.A. Základní právní východiska

16. Pro posouzení této otázky byla podstatná zejména právní úprava týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH a navazující judikatura. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].

17. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
18. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsaných skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04)
19. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Pokud chce tedy daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění. Musí prokázat, že plnění poskytl tento konkrétní poskytovatel, že bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti.
20. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí plátce daně předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je však třeba tuto povinnost vykládat tak, že prokazování nároku na odpočet je sice prvotně náležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi proto nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, nebo že nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho využití v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu je tedy třeba prokázat stejně, jako stav formální, který se prokazuje daňovými doklady.
21. Každý by měl v obchodních vztazích udržovat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Je tedy v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec běžných obchodních služeb shromažďoval důkazy, že k plnění skutečně došlo, neboť na něm leží důkazní břemeno ohledně faktické realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61 nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

22. Účelem soudního přezkumu správního rozhodnutí je kontrola dodržování zákonnosti. Jedná se pouze o kontrolní nástroj, o přezkum rozhodnutí, nikoliv o další stupeň správního rozhodování. Účastník správního řízení je povinen tvrdit a prokazovat všechny podstatné skutečnosti již v řízení před správním orgánem, nikoliv až u soudu. Těžší dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně se nachází v daňovém řízení, v němž primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Předložení důkazů až v průběhu řízení před soudem proto nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt v daňovém řízení před správcem daně důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu unesl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30).
23. Tento závěr není zcela absolutní. Při přezkumu daňových rozhodnutí správními soudy je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování soudu na straně jedné, zároveň zamezující obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Jedná se ovšem o výjimku z pravidla, proto Nejvyšší správní soud stanovil podmínky, v rámci kterých je možné dokazování v určitých případech provést. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud (1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005-62, č. 1617/2008).

IV.B. Aplikace na projednávaný případ

24. Žalobce správci daně předložil daňové doklady přijaté ve zdaňovacím období září 2016 až únor 2017 a květen 2017. Tím splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pouze formální doklady však nemohou být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a že bylo využito v rámci ekonomické činnosti žalobce. Byly-li některé údaje uvedené v daňovém dokladu v rozporu se skutečností, nebylo možné uplatnit nárok na odpočet pouze na základě dokladu. Pokud tedy správce daně dostatečně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti, že plnění bylo uskutečněno tak, jak deklarují daňové doklady, přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce a bylo na něm, aby veškeré pochybnosti správce daně vyvrátil. Povinnost prokázat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, má totiž vždy daňový subjekt.

IV.C. Reklamní prezentace prostřednictvím LED obrazovek a v časopise MENhouse

25. Žalovaný v řízení shledal vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda se deklarovaná reklamní prezentace v časopise MENhouse a na LED obrazovkách fakticky uskutečnila. S pochybnostmi byl žalobce seznámen ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2022, č. j. 965148/22/3005-60563-711788 („výzva“) a následně také v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření ze dne 27. 6. 2022, č. j. 24262/22/5300-22441-711776 („seznámení“). Pochybnosti žalovaný jasně specifikoval a podrobně se jimi zabýval v odůvodnění výzvy na stranách 3 až 12 a v odůvodnění seznámení na stranách 6 až 15. Následně je obdobným způsobem vymezil také v napadeném rozhodnutí v bodech 26 až 47.

V podrobnostech soud odkazuje na předmětnou výzvu či seznámení, z nichž vybral pro představu pouze některé skutečnosti vzbuzující pochybnosti správce daně.

26. Konkrétně se jednalo např. o skutečnost, že daňové doklady neobsahovaly náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, dle kterého musí daňový doklad obsahovat údaje o rozsahu a předmětu plnění. Ty sice nemusejí být na daňovém dokladu vymezeny vyčerpávajícím způsobem, musí však být patrné a určitelné, za jaké plnění je určována daná cena, aby bylo ověřitelné, že cena odpovídá rozsahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Předložené doklady tedy nejsou formálně bezvadné, neboť neobsahují povinné náležitosti. Dále nebyly předloženy žádné přehledy odvysílaných spotů, údaje o časovém úseku vysílání, ani údaje o typu nosiče, délce ani obsahu spotu, ze kterých by si bylo možné udělat představu o průběhu a podobě reklamního plnění. K reklamě v časopise nebyl dále předložen žádný fyzický důkaz (výtisk, výstřižek, fotografie reklamy), který by prokazoval jeho faktickou realizaci. Žalobce realizaci plnění prokazuje pouze výpovědí svého jednatele a jednatele společnosti VENEER, které jsou však nekonkrétní, nevěrohodné a v rozporu s ostatními zjištěními. Žalobce také předložil flashdisk s důkazními prostředky v podobě fotodokumentace a videozáznamů. Většinu z nich ale nelze otevřít nebo přehrát, u některých záznamů není zřejmé, kdy a kde byly pořízeny, nebo je evidentní, že s nimi bylo dodatečně manipulováno a jsou pozměněné. Několik shodných fotografií bylo předloženo pro více daňových dokladů a fotodokumentace k jednomu dokladu se dokonce jeví jako fotomontáž. Celkově tedy předložené fotografie a videa neprokazují žádné konkrétní informace o uskutečnění reklamní kampaně, naopak vzbuzují výrazné pochybnosti o své věrohodnosti a také o tom, zda a v jakém rozsahu byla reklamní plnění vůbec uskutečněna. Správce daně také od majitelů a nájemců reklamních LED obrazovek zjistil, že nebyla uzavřena žádná smlouva o pronájmu ani podnájmu obrazovky pro tvrzené reklamní plnění. Závěrem zpochybnil výpověď S. P. jako nekonkrétní, nevěrohodnou a nesouladnou s ostatními zjištěními, neboť nebyl schopný konkretizovat reklamní kampaň a uváděl neurčité a vyhýbavé odpovědi. Reklamní spoty neviděl, neměl povědomí o časopisu a uvedl, že byly spoty vysílány jinde, než je uvedeno v daňových dokladech.
27. Žalovaný konkrétním vymezením vážných a důvodných pochybností ve výzvě a v seznámení unesl své důkazní břemeno, čímž došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobce. Bylo tedy na žalobci, aby pochybnosti žalovaného rozptýlil, avšak to se mu nepodařilo.
28. Žalobce namítal, že žalovaný vycházel primárně z přípisu od policie, který mu ale nebyl zpřístupněn. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro použití důkazů opatřených v rámci jiných řízení třeba vyhovět několika podmínkám. Takové důkazní prostředky musejí být mimo jiné daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem, a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly nebo vyvrátily (srov např. rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-172). Byť se daný rozsudek vztahuje zejména k výpovědím svědků, povinnost zpřístupnění důkazních prostředků daňovému subjektu platí i v případě jiných důkazních prostředků. Žalovaný formou úředního záznamu do spisu vložil závěr, jenž vyplynul z šetření policie, a dále záznam o postoupení věci, obsah spisu, oznámení o podezření ze spáchání trestného činu a vyrozměnění. Závěr, který si žalovaný z trestního spisu vyvodil a který prezentuje v úředním záznamu, ale nevyplývá z přiložených listin a současně není podložen dalšími důkazními prostředky, které by si správce daně opatřil

z trestního spisu. Soud proto musel přisvědčit žalobci, že žalovaný nepřevzal do spisu důkazní prostředky, ze kterých policejní orgán, a následně i správce daně, vycházel, a nezpřístupnil je žalobci, i když tak učinit měl. Takový postup byl nezákonný. Nicméně na výsledné posouzení věci toto procesní pochybení nemá vliv. Pochybnosti žalovaného o faktickém provedení plnění byly založeny na řadě jiných zjištění v daňovém řízení, jejichž podklady i důkazní prostředky žalobci přístupné byly. Závěry správních orgánů vyvozené z těchto důkazních prostředků pak byly žalobci předestřeny (viz výše uvedená výzva a seznámení). Přípis od policie šlo tedy vnímat jako další a doplňující skutečnost, která závěr žalovaného podporuje. Nikoliv jako stěžejní a jediný důkaz, na kterém žalovaný své závěry stavěl. Žalovaný tedy své důkazní břemeno unesl i přes toto pochybení.

29. Námitka žalobce, že místní šetření při daňové kontrole společnosti Venditore prokázalo uskutečnění reklamního plnění v březnu a červnu 2017, a tudíž je zřejmé, že se muselo uskutečnit také v únoru 2017, neboť LED obrazovky nebyly z ničeho nic zprovozněny až v březnu, je absurdní a mylná. Je pravdou, že u společnosti Venditore proběhlo v březnu až červnu 2017 místní šetření. Ze zprávy o daňové kontrole Venditore ovšem vyplývalo pouze to, že smyčka obsahovala reklamy většiny zákazníků. Z toho ale bez dalšího neplynulo, zda byly vysílány také reklamní spoty žalobce, ani jak vypadaly. Žalobce nebyl přímým zákazníkem Venditore, byl zákazníkem VENEER. Zpráva o daňové kontrole Venditore nikde nespécifikovala, že byly vysílány i reklamní spoty VENEER, natož pak konkrétně reklama žalobce. Kromě toho žalovaný netvrdí, že LED obrazovky začaly z ničeho nic fungovat až v březnu, a že v únoru nebyly v provozu. LED obrazovky nepochybně mohly fungovat již dříve, ovšem podstatný je obsah, který na nich byl vysílán, a ten mohl být zcela odlišný. Místním šetřením provedeným v březnu 2017 totiž logicky nelze prokazovat skutečnosti, k nimž mělo dojít v období mezi zářím 2016 až únorem 2017. Kromě toho se místní šetření vztahovalo pouze k reklamě na Václavském náměstí, nikoliv k té v Brně na Zvonařce, nebo k reklamě v časopise MENhouse, která byla také předmětem tohoto řízení.
30. Námitka, že daňová kontrola společnosti VENEER skončila potvrzením správnosti daňových tvrzení, není relevantní. Kontrola společnosti VENEER se totiž vztahovala k reklamě na fotbalových stadionech, jejíž faktické uskutečnění nebylo správními orgány zpochybněno. Realizaci reklamy v časopise nebo na LED obrazovkách pak z této kontroly logicky nelze dovozovat.
31. Pokud jde o svědeckou výpověď, patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, je-li konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tyto podmínky musejí být splněny kumulativně. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85). Tato kritéria ovšem výpověď S. P., jednatele VENEER, nespĺňovala. Jakožto jediný jednatel společnosti, která neměla žádné zaměstnance, by měl mít alespoň základní povědomí o plnění v rozsahu asi 2 mil. korun, jehož realizaci měl zaštiťovat. Jak však dostatečně zhodnotil žalovaný ve svém rozhodnutí v bodech 35 a 36, svědek pouze obecně potvrdil, že měla být zajištěna reklama žalobce v časopise a na LED obrazovkách. Nebyl ovšem schopen blíže specifikovat žádné další informace k průběhu reklamní kampaně ani k podobě reklamních plnění. K reklamě v časopise nebyl schopen uvést žádné další informace. Jeho tvrzení o umístění LED panelů (že měly být v Praze na 4 místech a v Brně na Vaňkovce) byla naopak v rozporu s daňovými doklady i ostatními důkazními prostředky, z nichž vyplývá, že LED panely byly v Praze na Václavském náměstí a v Brně nad Zvonařkou. V rozporu byla i tvrzení o délce reklamních spotů. Námitkou dlouhého časového odstupu mezi výpovědí a obdobím, kdy mělo být uskutečněno reklamní

plnění, se dostatečně zabýval žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožňuje se závěrem, že svědek by měl mít vzhledem ke svému postavení i přes dlouhou časovou prodlevu alespoň základní povědomí o realizovaném plnění. Svědek však nebyl schopen ani v hrubých rysech uvést konkrétnější odpověď. K námitce prodělané mrtvice soud uvádí, že byť v rozhodnutí žalovaného není zmíněna, neměla by na hodnocení výpovědi významný vliv. Svědek byl zjevně schopen vypovídat, ale jeho výpověď byla velmi nekonkrétní a zejména byla v rozporu s ostatními zjištěními, ke kterým žalovaný dospěl. Jde k tíži žalobce, na kterém leží důkazní břemeno, pokud navrhne k prokázání svých tvrzení výpověď svědka, který není schopen tato tvrzení věrohodně a bezrozporně dosvědčit.

32. Svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv jeho samotného. Výpověď jednatele daňového subjektu tedy není výpovědí svědeckou, nýbrž výpovědí účastníka řízení. Je považována za jiný důkazní prostředek výslovně nespécifikovaný v daňovém řádu a řídí se pravidly danými v § 126, § 126a a § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52, nebo ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Vyjádření J. Č., jednatele žalobce, tedy není výpovědí svědeckou, ale účastnickou. Jako na výpověď účastníka je na ni také třeba nahlížet a jak vyplývá z § 131 občanského soudního řádu, má pouze podpůrný charakter. I tak ale musí být konkrétní, věrohodná a neměla by být v rozporu s ostatními zjištěními. Výpovědí jednatele žalobce a k jeho následnými písemnými vyjádřeními se žalovaný zabýval v bodě 40 napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožnil se závěrem, že J. Č. obecně potvrdil uskutečnění reklamních plnění, ovšem výpověď byla stále velmi nekonkrétní. Nevyjadřoval se konkrétně k podobě spotu ani k četnosti vysílání nebo čase, kdy měl být spot vysílán. Pouze konstatoval, že reklamy viděl, že je viděli zákazníci, že měl přístup na webové rozhraní a že reklama obsahovala logo a kontakt. Výpověď tedy nedává žádné konkrétní informace a indicie, které by vyvrátily ostatní pochybnosti. Byť se jedná o delší časový úsek mezi výpovědí a dobou, kdy se plnění mělo uskutečnit, soud má za to, že by měl být pan Č. jakožto osoba, která se přímo podílela na realizaci reklamního plnění, schopen přesnější a konkrétnější specifikace a alespoň rámcově vědět podstatné informace. Výpověď byla také vnitřně rozporná ohledně zjištěných informací o délce spotu (v posledním vyjádření, které je přílohou reakce na seznámení ze dne 12. 8. 2022, J. Č. uvedl, že spoty byly různě dlouhé, dříve v podání ze dne 3. 3. 2021 naopak tvrdil délku pevnou), která se navíc neshoduje ani s výpovědí svědka P., ani s délkou videa na flashdisku, který žalobce předkládal k důkazu. Soud dává za pravdu žalobci, že ve vyjádření ze dne 2. 10. 2020, které bylo v bodě 40 napadeného rozhodnutí citováno, se pan Č. vyjadřoval k reklamě na stadionu, nikoliv na LED obrazovkách. Z citovaného vyjádření tedy vnitřní rozpornost nevyplývala. To ovšem nic nemění na celkovém hodnocení výpovědi jako nekonkrétní a vnitřně rozporné.
33. Žalobce v žalobě brojil proti pochybnostem žalovaného, které ale byly dle soudu dostatečně významné, náležitě odůvodněné a také jasně prezentované žalovanému (výzva i seznámení). Žalovaný tak své důkazní břemeno unesl a bylo na žalobci, aby pochybnosti žalovaného vyvrátil. Žalobce však jako důkaz předložil flashdisk s videozáznamy a fotografiemi, který naopak pochybnosti žalovaného ještě zvýšil. Dále navrhnul důkaz výsledkem svědka S. P., jehož výpověď byla neurčitá, rozporná a nedala se jako důkaz využít. Dokazovat veškerá tvrzení pouze účastnickou výpovědí jednatele žalobce (v předmětné době) není možné, výpověď byla navíc nekonkrétní a rozporná s dalšími zjištěními. Žádný jiný důkaz, natož

relevantní a věrohodný, kterým by byl schopen podpořit svá tvrzení a vyvrátit pochybnosti žalovaného, žalobce nepředložil.

34. Tvrzení žalobce, že pořizování fotografií reklamního plnění nebylo v té době standardem, je mylné. Podnikatel totiž musí udržovat v obchodních vztazích určitou míru opatrnosti a shromažďovat důkazy k prokázání svých (budoucích daňových) tvrzení. Domáhá-li se odpočtu DPH, který není vázán čistě na formální doklady, ale také na faktické uskutečnění deklarovaného plnění, musí být schopen nárok na odpočet prokázat a unést tak své důkazní břemeno. Tato úvaha vyplývá už ze zmíněné judikatury z let 2007 či 2012, tedy ještě dlouhou dobu před předmětným zdaňovacím obdobím. Koneckonců i žalobce byl schopen si v roce 2017 pořídit fotodokumentaci a videozáznam, neboť tímto způsobem prokázal reklamní prezentaci na fotbalovém stadionu. Soudu proto nezbyvá než konstatovat, že žalobce důkazní břemeno neunesl.

IV.D. Reklamní prezentace na fotbalových stadionech

35. Žalovaný dále v řízení vznesl pochybnosti, zda deklarovanou reklamní prezentaci na fotbalových stadionech žalobce využil v rámci své ekonomické činnosti. Na rozdíl od reklamní prezentace na LED obrazovkách a v časopise byla faktická realizace reklamy v deklarovaném předmětu a rozsahu prokázána, a to fotodokumentací a videozáznamy z jednotlivých utkání. Z předložených fotografií ale bylo zřejmé, že na transparentu nebyla umístěna reklama žalobce, nýbrž reklama společnosti CEMVIN. Z předložených důkazních prostředků pak nevyplývalo, že by byl CEMVIN odběratelem žalobce, ani že by žalobce předmětná plnění CEMVIN přefakturoval. Žalovaný tedy neshledal žádnou spojitost mezi reklamou společnosti CEMVIN, tj. společnosti odlišné od žalobce, a jejím ekonomickým využitím pro žalobce.
36. Tyto pochybnosti žalovaný vymezil ve Výzvě ze dne 7. 3. 2022, č. j. 8333/22/3005-60563-711788 (výzva 2). Žalovaný konkrétním vymezením vážných a důvodných pochybností ve výzvě 2 a v seznámení unesl své důkazní břemeno, čímž došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten se ale nevyjádřil a pochybnosti žalovaného nerozptýlil, a proto své důkazní břemeno neunesl.
37. Žalobce v žalobě namítal, že jsou s CEMVIN jednou ekonomickou jednotkou, a reklama má proto přímý ekonomický efekt pro žalobce. Na základě judikatury uvedené výše v tomto rozhodnutí je ale zřejmé, že těžiště dokazování bylo před správními orgány a neunesení důkazního břemene není možné dohánět a napravovat až v soudním řízení. Soud přezkoumává otázku, zda žalobce unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, unést toto důkazní břemeno až novými důkazy před soudem zkrátka nelze.
38. Nejedná se přitom o výjimku, kdy by žalobce mohl uplatňovat nová tvrzení až v řízení před soudem. Žalovaný ve výzvě i v seznámení žalobce vyzýval k uvedení podstatných skutečností k vyvrácení pochybností a dostatečně, jasně a konkrétně vymezil svá stanoviska a náhled na dosavadní průběh řízení i jeho předpokládaný výsledek. Vyzýval žalobce, aby prokázal, že reklama byla využita v rámci jeho ekonomické činnosti, ten ale i přes všechny výzvy nereagoval, tudíž pochybnosti nevyvrátil a své důkazní břemeno neunesl. Rozhodnutí a úvahy, na nichž je rozhodnutí žalovaného založeno, tudíž pro žalobce nemohou být ani nové, ani překvapivé.
39. Konečně i kdyby žalobce tuto námitku v řízení před správními orgány, jednalo by se pouze o tvrzení, které by bylo třeba podložit důkazními prostředky. Žalobce však žádný důkaz,

kterým by svá tvrzení podpořil, nepředložil. Pouze z faktu, že J. Č. byl 50% společníkem CEMVIN a 29% společníkem a jednatelem žalobce, nelze usuzovat na jejich ekonomickou jednotu. Ani z předmětu podnikání neplyne, že by společnosti byly *de facto* jedna ekonomická jednotka. CEMVIN produkuje vláknocementové desky, které mají celou řadu využití ve stavebnictví a elektroprůmyslu. Žalobce produkuje systémy odvodnění plochých střech, které jsou také obchodovány jako samostatné zboží. Ani mezi produkty žalobce a CEMVIN nelze dovést jednoznačnou a přímou souvislost, a tedy evidentní ekonomickou jednotu, jak se snažil nastínit žalobce.

40. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, přistoupil žalovaný k doměření daně z přidané hodnoty zcela v souladu se zákonem. Žalobní námitky jsou proto nedůvodné.

V. Závěr a náklady řízení

41. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. prosince 2023

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu