

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Profigrass s.r.o.,** se sídlem Holzova 1527/9, Brno, zastoupena Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2016, č. j. 19554/16/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2018, č. j. 62 Af 69/2016 – 149,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 19. 8. 2015, č. j. 3368949/15/3002-50521-711445 (doměřena daň 134 000 Kč za zdaňovací období březen 2011 a stanovena povinnost uhradit penále 26 800 Kč), a č. j. 3369043/15/3002-50521-711445 (doměřena daň 126 497 Kč za zdaňovací období prosinec 2011 a stanovena povinnost uhradit penále 25 299 Kč).

[3] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2015, č. j. 3343100/15/3002-60563-707649 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vyplývá, že stěžovatel ve zdaňovacím období březen 2011 uplatnil nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společností INVEST KOSINUS s.r.o., IČ 28319249, se sídlem Jakuba Obrovského 1070/21, Brno, od 17. 3. 2011 se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2 (dále jen „INVEST KOSINUS“), č. 110100064, č. 110100094 a č. 110100097. Předmětné daňové doklady byly vystaveny v souvislosti stěžovatelem přijatým plněním v podobě reklamních služeb spočívajících v odvysílání reklamních spotů stěžovatele na obrazovkách v Praze (OD Kotva a OD Palác Flora) a v Brně (Přízova 8, Brno). Správce daně stěžovateli snížil základ daně na vstupu o 670 000 Kč, neboť neuznal nárok na odpočet v rozsahu dokladů č. 110100064 (správně zřejmě č. 110100094, pozn. NSS) a č. 110100097, tedy v souvislosti s reklamou odvysílanou na obrazovkách v Praze. Učinil tak z důvodu, že tvrzení stěžovatele a předložené důkazy (nosiče CD) neprokazují, že plnění byla uskutečněna v předmětu a rozsahu uvedeném na těchto dokladech, především nebylo prokázáno, že dodavatel INVEST KOSINUS měl majetkoprávní či jiný vztah k obrazovkám umístěným na OD Flora a OD Kotva v Praze, a že mohl na těchto obrazovkách vysílat stěžovatelovy reklamní spoty. Vzhledem k tomu, že INVEST KOSINUS se svým správcem daně nespolupracuje, je dlouhodobě nekontaktní a v místě sídla na adrese Vyšehradská 1439/2, Praha 2, se nezdržuje, nemohl správce daně ověřit, zda tento dodavatel poskytl reklamní služby takovým způsobem a v takovém rozsahu, jak je deklarováno na jím vystavených daňových dokladech. Správce daně zjistil, že INVEST KOSINUS mohl využívat LED obrazovky v Brně, a to na základě uzavřené smlouvy; nejsou však žádné důkazní prostředky prokazující, že tato společnost mohla využívat zmíněné obrazovky v Praze. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32, správce daně konstatoval, že kromě prokázání uskutečnění samotného zdanitelného plnění musí daňový subjekt též prokázat, že deklarované plnění bylo pořízeno od plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu.

[4] Správce daně z obdobného důvodu neuznal stěžovateli nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů č. 110100405 a č. 110100406 ve zdaňovacím období prosinec 2011, vystavených dodavatelem Wide screen s.r.o., IČ 24811459, se sídlem Pod Višňovkou 1661/33, Praha 4 (dále jen „Wide screen“). I v tomto případě se jednalo o úhradu služeb reklamní kampaně prováděné formou „vysílání“ videospotů na LED, případně LCD obrazovkách. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že Wide screen poskytovala stěžovateli služby na totožných obrazovkách, jako tomu bylo v případě zdaňovacího období březen 2011 u dodavatele INVEST KOSINUS. Z provedeného dokazování správce daně neosvědčil, že by Wide screen měla k obrazovkám v OD Kotva a v Paláci Flora majetkoprávní či jiný vztah a byla tak osobou oprávněnou poskytovat na těchto obrazovkách deklarované reklamní služby. Jednatel Wide screen sice

správci daně sdělil, že obrazovky v Praze využíval na základě výměny reklamních časů, avšak toto tvrzení nikterak důkazně nepodepřel. Správce daně tak uzavřel, že nemá k dispozici žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že Wide screen mohla využívat předmětné obrazovky, přičemž ani stěžovatel takové důkazní prostředky neposkytl.

[5] Dále ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v rozsahu plynoucím z dokladů č. FA2011006 a č. FA 2011011, ve zdaňovacím období prosinec 2011, vystavených dodavatelem ROYAL COMPANY s. r. o., IČ 26216612, se sídlem Minská 922/35, Brno (dále jen „ROYAL COMPANY“). Také v tomto případě se jednalo o úhradu za stěžovateli poskytnuté reklamní služby v podobě odvysílaných reklamních spotů, a sice na obrazovkách v Brně, konkrétně na Palackého třídě (Semilasso) a v prodejně Habby Bikes, ul. Křenová. Správce daně uvedl, že stěžovatelova tvrzení a předložené CD neprokázalo, že plnění byla uskutečněna v předmětu a rozsahu uvedeném na dokladech od dodavatele ROYAL COMPANY, konkrétně nebylo prokázáno, že dodavatel mohl realizovat reklamní služby na předmětných obrazovkách. Ze správci daně předložené smluvní dokumentace totiž dospěl k závěru, že dodavatel vyměnil veškerý vysílací čas na obrazovce umístěné na Palackého třídě s jiným poskytovatelem reklamních služeb, a to ke dni 26. 9. 2011. Na předloženém CD sice je zaznamenaná odvysílaná reklama stěžovatele na obrazovce na Palackého třídě, nicméně není prokázáno, že tuto službu poskytl skutečně deklarovaný dodavatel ROYAL COMPANY. Pokud pak jde o obrazovku na ulici Křenová, zjišťoval správce daně oprávnění ROYAL COMPANY tuto obrazovku užívat u vlastníka obrazovky – společnosti YOTIVA a.s., IČ 27131904, se sídlem Špitálka 122/33, Trnitá, Brno (dále jen „YOTIVA“). Z vyjádření této společnosti však nevyplynula žádná skutečnost, která by potvrzovala, že ROYAL COMPANY mohla využívat LED obrazovku na ulici Křenová (prodejna Habby Bikes).

[6] Žalovaný potvrdil závěry správce daně, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na základě přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů od dodavatelů INVEST KOSINUS, Wide screen a ROYAL COMPANY, protože nevyvrátil pochybnosti správce daně, že to byly právě uvedené společnosti, které stěžovateli poskytly plnění spočívající v odvysílání reklamních spotů na obchodních domech Kotva a Palác Flora v Praze a na obrazovkách umístěných na Palackého třídě – Semilasso a na ulici Křenová-Habby Bikes v Brně.

II. Rozsudek krajského soudu

[7] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel z toho, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že reklamní spoty byly na jednotlivých obrazovkách vysílány, nicméně bylo zpochybněno, že zdanitelná plnění v podobě vysílání reklamních spotů poskytly stěžovateli právě uvedené subjekty. Shledal, že správce daně shromáždil dostatek důkazů, o něž opřel své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), týkající se údajů na daňových dokladech předložených stěžovatelem. Dále citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, s tím, 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“. Rovněž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 – 54, pak krajský soud uzavřel, že se stěžovatel mýlí, pokud namítá, že na něm nespočívá důkazní břemeno ohledně prokázání poskytovatele plnění, resp. že poskytovatel plnění je plátcem daně z přidané hodnoty.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

III. 1 Kasační stížnost

[8] V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Předně namítá, že závěr správních orgánů a krajského soudu, podle kterého INVEST KOSINUS se svým správcem daně nespolupracuje a je dlouhodobě nekontaktní, není ničím podložen a není zřejmé, jak se vztahuje ke zdaňovacím obdobím únor a březen 2011. V této souvislosti stěžovatel napadá jednotlivá zjištění k této společnosti, plnění jejích daňových povinností, kontaktnosti, zveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, tzv. „virtuálnímu sídlu“ apod., přičemž sporuje relevanci takových zjištění pro nyní posuzovanou věc. Nemůže se proto jednat o vážnou a důvodnou pochybnost, která by zpochybňovala daňové tvrzení stěžovatele a v jejímž důsledku by mělo přejít důkazní břemeno z žalovaného zpět na stěžovatele.

[9] Stěžovatel dále poukazuje na rozpornost odůvodnění napadeného rozsudku, když na jedné straně je jako důvodná pochybnost správce daně prezentována skutečnost, že z předložených videozáznamů na CD nosičích není zřejmý čas pořízení nahrávky a tedy ani čas odvysílání videozáznamem zachycené reklamy, zatímco na straně druhé byly správními orgány zamítnuty stěžovatelovy důkazní návrhy na provedení svědeckých výpovědí, jimiž zamýšlel prokázat právě čas odvysílání předmětných reklamních spotů, a to s odůvodněním, že správními orgány byla zpochybněna toliko průkaznost identity osoby, která plnění v podobě odvysílání reklamních spotů měla stěžovateli skutečně poskytnout. Stěžovatel má tudíž za to, že důvodná pochybnost nemohla být založena tím, že z videozáznamů obrazovek s reklamními spoty nebylo lze seznat čas odvysílání těchto spotů. Nadto skutečnost, že smlouva o poskytnutí reklamních a mediálních služeb ze dne 22. 7. 2010 neuvádí, že by měla společnost INVEST KOSINUS „majetkoprávní či jiný vztah také k obrazovkám umístěným v Praze na obchodních domech Kotva a Palác Flora“ nikterak nezpochybňuje poskytnutí reklamních služeb zmíněnou společností. Vážnou a důvodnou pochybností nemůže být ani to, že nebyly předloženy daňové doklady či jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že společnost BONUSS-CZ, s.r.o., vysílala v období únor 2011 a březen 2011 na obrazovkách v Paláci Flora a v obchodním domě Kotva v Praze spoty stěžovatele, nebo že společnost INVEST KOSINUS mohla tyto LED obrazovky využívat.

[10] Podle stěžovatele se pravděpodobnost poskytnutí reklamních služeb jinými subjekty, než těmi uvedenými v daňových dokladech, blíží limitně nule, pakliže bylo současně prokázáno (resp. správce daně nerozporoval), že zde byl obchodní vztah mezi stěžovatelem a INVEST KOSINUS, v jehož rámci proběhla úhrada za služby ze strany stěžovatele, není zpochybňována existence plnění a zároveň byla správcem daně uznána

oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od dodavatele INVEST KOSINUS na základě daňových dokladů č. 110100064 a č. 1101000094.

[11] Stěžovatel namítá, že nevyšla najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že vysílání reklamních spotů na obrazovkách umístěných v Praze na obchodním domě Kotva a v Paláci Flora v měsících únor a březen 2011 bylo stěžovateli „dodáno" někým jiným než společností INVEST KOSINUS a jejím subdodavatelem BONUSS-CZ, a že tedy mezi smlouvou o poskytnutí reklamních a mediálních služeb ze dne 22. 7. 2010 (a jejím dodatkem označeným jako „Mediální plán" ze dne 25. 1. 2011), uzavřenou mezi INVEST KOSINUS a stěžovatelem, a skutečným odvysíláním reklamních spotů stěžovatele na uvedených místech v Praze není vztah příčinné souvislosti. Za situace, kdy žalovaný v souladu se zjištěným skutkovým stavem nezpochybňuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. vysílání reklamních spotů na obrazovkách umístěných v Praze na obchodním domě Kotva a v Paláci Flora v měsících únor a březen 2011 ve sjednaných objemech, přičemž ani nezpochybňuje obchodní vztah stěžovatel s INVEST KOSINUS dle smlouvy o poskytnutí reklamních a mediálních služeb ze dne 22. 7. 2010 a Mediálního plánu ze dne 25. 1. 2011, pak stěžovatel označuje za zcela absurdní domnívat se, že by vysílání reklamních spotů bylo stěžovateli „dodáno" někým jiným, než právě INVEST KOSINUS a jejím subdodavatelem BONUSS-CZ.

[12] Ve vztahu k deklarovanému dodavateli Wide screen stěžovatel namítá, že tento je jakožto nespolehlivý plátce veden až od 5. 8. 2014, přičemž předmětné obchodní případy se uskutečnily již v roce 2011. V době realizace obchodních případů přitom neměla tato společnost povinnost zveřejnit v obchodním rejstříku účetní závěrku, neboť teprve v roce 2011 byla do obchodního rejstříku zapsána. Skutečnost, že Wide screen sídlila na téže adrese jako dalších 148 právnických osob považuje stěžovatel za irelevantní. Tato společnost nadto nebyla nikterak nekontaktní a spolupracovala se svým místně příslušným správcem daně. Pokud jde o smlouvu mezi stěžovatelem a Wide screen ze dne 1. 4. 2011, namítá stěžovatel, že neuvedení nepovinné věty o majetkoprávním či jiném vztahu dodavatele s jeho dodavatelem (zde tedy subdodavatelem) není vážným a důvodným zpochybněním závěru, že zdanitelná plnění v podobě vyslání reklamních spotů stěžovateli poskytl Wide screen. Stejně tak jím nemůže být ani vystavení daňového dokladu č. 26311 s datem 30. 12. 2012, který je správně vystaven právě na „Wide screen s.r.o.", a stěžovateli není zřejmé, v čem tkví pochybnost ohledně obchodní firmy KALEY Media s.r.o. Skutečnost, že Wide screen měla majetkoprávní či jiný vztah k obrazovce umístěné v Praze na obchodním domě Kotva, byla doložena, a to společností BONUSS-CZ, která poskytla správci daně daňový doklad č. 26311 ze dne 30. 12. 2012 vystavený pro odběratele Wide screen za pronájem času určeného k vysílání reklamních spotů na velkoplošné obrazovce na obchodním domu Kotva za sjednanou paušální cenu za období leden až prosinec 2011.

[13] Obchodní spolupráci stěžovatele a Wide screen potvrdil i jednatel Wide screen pan Alexander Bardún, přičemž doložil správci daně mj. DVD s odvysílanými reklamními spoty stěžovatele a vystavené daňové doklady č. 110100405 a č. 110100406. Stejně tak uvedený jednatel potvrdil spolupráci Wide screen a BONUSS-CZ. Bylo nade všechnu pochybnost prokázáno, že BONUSS-CZ měla v měsíci prosinec 2011 oprávnění užívat a vysílat projekci na LED velkoplošné videostěně v obchodním domě Kotva a v Paláci Flora

z titulu vlastnictví těchto obrazovek. Správce daně uznal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od dodavatele Wide screen na základě daňového dokladu č. 110100405, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 1. 12. 2011, a to dle smlouvy o poskytnutí reklamních a mediálních služeb ze dne 1. 4. 2011 a dle dodatku smlouvy (Mediální plán) ze dne 29. 9. 2011 na reklamní kampaň stěžovatele realizovanou formou vysílání reklamních spotů na LED velkoplošné videostěně v lokalitě Brno, Přízova 8. Stěžovatel tedy má za to, že je absurdní domnívat se, že by sporná plnění poskytl někdo jiný než právě Wide screen.

[14] Obdobně pak stěžovatel argumentuje i ve vztahu k dodavateli ROYAL COMPANY s.r.o. Žalovaný opomenul fakt, že pokud by nebyla uzavřena mezi ROYAL COMPANY a společností ACHAB s.r.o. (dále jen „ACHAB“) další smlouva ze dne 16. 9. 2011 na 300 minut denně, tak by ROYAL COMPANY ani nemohla platně uzavřít smlouvu ze dne 26. 9. 2011, neboť by neměla k dispozici 120 minut vysílacího času denně, ale pouhých 42,86 minut denně. Žalovaný a krajský soud se nevypořádali s otázkou, jak mohla ROYAL COMPANY poskytnout vysílací čas v rozsahu 120 minut denně na obrazovce umístěné na Palackého třídě v Brně dalšímu provozovateli reklamních služeb ke dni 26. 9. 2011, jestliže tedy dle žalovaného i krajského soudu měla k dispozici vysílací čas pouze v délce 300 minut týdně, tj. 42,86 minut denně. Smlouva o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství ze dne 16. 9. 2011 byla žalovaným i krajským soudem účelově zpochybněna s odkazem na rozdílnost číslování příloh jednotlivých vyhotovení této smlouvy. Stěžovatel má za to, že pokud smlouva ze dne 12. 9. 2011 obsahuje jednu neočíslovanou přílohu a smlouva ze dne 16. 9. 2011 obsahuje dvě očíslované přílohy, není toto vůbec skutečností způsobilou zpochybnit na jejich základě uzavřené smluvní vztahy. Ve smlouvě o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství ze dne 1. 7. 2011 mezi společnostmi YOTIVA a ACHAB nebyly konkretizovány LED obrazovky, k nimž se daná smlouva vztahovala; není proto zřejmé, zda se vztahuje i na obrazovku na Palackého třídě v Brně. Není ani postaveno najisto, že mezi uvedenými společnostmi nebyl uzavřen další smluvní vztah, a v neposlední řadě není zřejmé, zda a jaké případné další smluvní vztahy a s jakými dodavateli k této obrazovce měla uzavřena společnost ACHAB. Smluvní instrumentárium mezi těmito dvěma společnostmi nebylo spolehlivě zjištěno, resp. nebylo správcem daně vůbec zjištěno.

[15] Pokud jde o odvysílání reklamních spotů na obrazovce umístěné na ulici Křenová v Brně, pak poskytovatelem tohoto plnění pro stěžovatele byla sice společnost ROYAL COMPANY, nicméně zase jejím poskytovatelem služeb byla společnost ACHAB, nikoli společnost YOTIVA. Není tudíž zřejmé, proč žalovaný zjišťoval u společnosti YOTIVA oprávnění ROYAL COMPANY užívat tuto obrazovku, když tyto dvě společnosti na sebe v popsaném řetězci nenavazují. Pokud žalovaný ze sdělení společnosti YOTIVA nezjistil jakékoli oprávnění společnosti ROYAL COMPANY užívat předmětnou obrazovku, jedná se o zjištění zcela nepodstatné. Krajský soud se s touto námitkou v napadeném rozsudku nikterak nevypořádal.

[16] Stěžovatel namítá, že sám správce daně uznal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od dodavatele ROYAL COMPANY na základě daňových dokladů č. 2011006 a č. 2011011, a to dle smlouvy o poskytnutí reklamy a souvisejících služeb ze dne 30. 9. 2011 včetně přílohy č. 1 ke smlouvě o realizaci

reklamy ze dne 30. 9. 2011 na reklamní kampaň stěžovatele formou reklamních spotů v lokalitách Brno - Nádražní ulice, Brno – Galerie Orlí, Brno – BIG ONE FITNESS – ul. Dornych a ul. Benešova, Brno – Grand hotel – ul. Benešova, Brno – Olympie a Zoologická zahrada města Brna.

[17] Pro podporu své argumentace odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ve spojení s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a dále také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 – 73, ze dne 14. 3 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61, a ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 – 66. Žalovaný nepředložil žádný důkaz o vážných a důvodných pochybnostech o souladu předložených dokladů se skutečností, případně důkaz, kterým by rozporoval zjištěný skutkový stav. Neoznačil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě by hodnotil stěžovatelem předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, a tedy neunesl své důkazní břemeno. Konkrétně žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně zpochybnění toho, že předmětná plnění poskytly stěžovateli společnosti INVEST KOSINUS, Wide screen a ROYAL COMPANY. Krajský se soud opomněl zabývat námitkou nepřenesení důkazního břemene z žalovaného na stěžovatele, a pokud se touto námitkou zabýval, pak nastolenou právní otázku nesprávně posoudil.

[18] Stěžovatel namítá, že je zcela nerozhodné, že pro INVEST KOSINUS a Wide screen vysílala reklamní spoty stěžovatele společnost BONUSS-CZ, a že zadavateli ROYAL COMPANY poskytl vysílací čas pro reklamní účely v lokalitě Brno, Palackého třída a ul. Křenová poskytovatel ACHAB, neboť to je věc ve vztahu k nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty irelevantní a je podstatná toliko při prověřování daňových povinností dodavatele a jeho subdodavatelů a jejich vzájemných vztahů. Po stěžovateli nelze požadovat, aby prokazoval, že BONUSS-CZ byla subdodavatelem INVEST KOSINUS a Wide screen, a aby prokazoval, jaká společnost byla poskytovatelem vysílacího času pro reklamní účely ROYAL COMPANY, neboť stěžovatel svou důkazní povinnost ohledně realizace dodávky služby a ohledně jejího zaplacení splnil a navíc sám nemá žádnou zákonnou možnost, jak svého dodavatele či jeho subdodavatele přimět k tomu, aby mu poskytli dokumenty či jiné důkazní prostředky k prokázání jejich vzájemného vztahu. Důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost připadá zcela jinému subjektu. Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, s tím, že je nerozhodné, komu „patřil“ vysílací čas, který byl k odvysílání jeho reklamních spotů využit. Rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 97/2008 – 142.

[19] Stěžovatel vyzdvihuje, že vydání dodatečných platebních výměrů bylo odůvodněno tím, že údajně neprokázal, že INVEST KOSINUS měl majetkoprávní či jiný vztah k LED obrazovkám umístěným na obchodním domě Kotva a v Paláci Flora v Praze, resp. že Wide screen měl majetkoprávní či jiný vztah k LED obrazovkám umístěným na obchodním domě Kotva a v Paláci Flora v Praze. Obdobně pak ve věci ROYAL COMPANY je stěžovateli vytýkáno, že není zřejmé, kdo odvysílal reklamní spoty, tj. neprokázání smluvních vztahů mezi ROYAL COMPANY a ACHAB, případně dokonce neprokázání smluvních vztahů mezi ACHAB a YOTIVA. S odkazem na rozsudky krajského soudu ze

dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 58/2015 – 42, ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 – 78, a ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013 – 74, stěžovatel dodává, že bylo-li prokázáno vynaložení přiměřeného množství finančních prostředků na reklamu, tato byla skutečně realizována a souvisí s ekonomickou činností daňového subjektu, nelze po daňovém subjektu vyžadovat, aby prokazoval a dokládal právní vztahy mezi dodavatelem a jeho subdodavateli, neboť takový požadavek excesivně vybočuje ze zákonného rámce důkazního břemene daňového subjektu, kdy otázku důkazního břemene krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku posoudil nesprávně a v rozporu se svou ustálenou judikaturou. Stěžovatel má také za to, že se krajský soud náležitě nevypořádal s odkazy na relevantní judikaturu, kterými stěžovatel protkal svou žalobní argumentaci.

[20] S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015, č. C-277/14 (Stehcemp), ze dne 28. 7. 2016, č. C-332/15 (Astone), ze dne 10. 11. 2016, č. C-446/15 (Signum Alfa Sped), a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, č. j. 47 Af 15/2013 – 59, stejně jako rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, stěžovatel namítá, že není přípustné, aby byl daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně zaplacené za služby, které mu byly dodány, z důvodu údajného neprokázání dodání deklarovaným dodavatelem, jestliže nebylo v rámci daňového řízení zpochybněno poskytnutí služby. I v případě, kdy údajně není možné určit subjekt, který stěžovateli zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné stěžovateli odepřít nárok na odpočet daně. Stěžovatel má za to, že vedle formálních požadavků splnil i veškeré hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně na vstupu.

III. 2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že předmětem sporu byla otázka, zda stěžovatel prokázal, že dodavatelé uvedení na jím předložených daňových dokladech uskutečnili předmětná zdanitelná plnění a zda z nich stěžovatel mohl uplatnit nárok na odpočet daně, resp. zda předmětná přijatá plnění použil v rámci svých ekonomických činností. Správní orgány však zpochybnily, že zdanitelná plnění v podobě vysílání reklamních spotů stěžovateli poskytli v daňových dokladech uvedení dodavatelé. Pochybnosti správce daně byly vyjádřeny ve výzvách k prokázání skutečností č. j. 296666/14/3002-05403-707649 ze dne 31. 1. 2014 a č. j. 1878862/14/3002-05403-707649 ze dne 26. 5. 2014. Důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzených skutečností tak přešlo na stěžovatele, který, byť dokládal důkazní prostředky, nepodal přesvědčivý popis předmětných obchodních transakcí a nevyvrátil pochybnosti správce daně. Další zjištěné skutečnosti ze strany správce daně (společnost je nekontaktní, nepodala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období únor a březen 2011, zrušení registrace k DPH z moci úřední, nezveřejnění účetních závěrek atd.) přispěly k pochybnostem, zda došlo k odvysílání reklamních spotů deklarovanými dodavateli. Pokud dále stěžovatel rozporuje každá jednotlivá konkrétní zjištění správce daně a dává je do souvislostí s jednotlivými body odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, žalovaný dodává, že ze všech těchto zjištění učiněných správcem daně vyplynuly jednotlivé pochybnosti, které v konečném důsledku přispěly k ucelenému závěru, že stěžovatel neprokázal, že plnění byla poskytnuta jím uvedenými dodavateli, neboť tyto pochybnosti nebyl stěžovatel schopen rozptýlit. Žalovaný nezkoumal v rámci daňového řízení, nakolik je slovy stěžovatele reálné, že odvysílání reklamních spotů nezajišťovala výše uvedená společnost či na základě jakých důkazních prostředků se tak správce daně domnívá. Správce daně v průběhu daňového

řízení vyjádřil důvodné pochybnosti o tom, že se sporné obchodní případy odehrály tak, jak tvrdil stěžovatel, tedy že plnění byla dodána jimi uvedenými dodavateli, kdy stěžovatel nebyl s to v průběhu daňového řízení tyto důvodné pochybnosti správce daně zvrátit. Správní orgán není oprávněn dovozovat, nakolik mohou být stěžovatelem tvrzené skutečnosti, které byly správním orgánem zpochybněny, reálné či zda se pravděpodobnost, že by zdanitelná plnění nebyla poskytnuta na základě obchodního vztahu s deklarovanou společností, limitně blíží nule, nebo zda je postup daňového subjektu nezvyklý, nýbrž zjišťovat, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzených skutečností tedy leželo na stěžovateli a nikoliv na správci daně, jehož povinností nebylo tvrzení stěžovatele vyvracet jinými důkazními prostředky, které by stěžovateli předkládal. Žalovaný konstatuje, že nebylo povinností správních orgánů vyhledávat důkazy, které by vyvrátily tvrzení stěžovatele, že předmětné služby mu poskytly jím tvrzené společnosti INVEST KOSINUS, Wide screen a ROYAL COMPANY, ale bylo na stěžovateli, aby prokázal, že předmětné služby od těchto společností přijal.

[22] Ohledně podrobně odůvodněných pochybností správce daně a hodnocení důkazních prostředků žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku, se kterým se plně ztotožňuje. Hodnocení smluv o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství ze dne 12. 9. 2011 a ze dne 16. 9. 2011 je podrobně popsáno pod body 44 až 48 rozhodnutí žalovaného, kdy po provedeném dokazování nebylo zjištěno, kdo odvysílal reklamní spoty, tedy nebylo prokázáno, že by odvysílání reklamních spotů bylo provedeno deklarovanou společností. Nelze přisvědčit stěžovateli, že by žalovaný při hodnocení důkazních prostředků opomenul smlouvu ze dne 16. 9. 2011; tato smlouva toliko nebyla vyhodnocena stěžovatelem předpokládaným způsobem. Úkolem správních orgánů (potažmo krajského soudu) nebylo objasňovat, jak mohla společnost ROYAL COMPANY poskytnout vysílací čas v rozsahu 120 minut denně dalšímu provozovateli, jestliže měla k dispozici vysílací čas ve výši 300 minut týdně. Naopak bylo na stěžovateli, aby objasnil sporné skutečnosti zjištěné správcem daně. Pochybnosti správce daně však nebyly rozptýleny a nebylo prokázáno, že reklamní spoty byly provedeny deklarovaným dodavatelem. Žalovaný uzavírá, že úkolem správních orgánů nebylo pátrat a domýšlet, proč nastaly zpochybněné skutečnosti a z jakého důvodu (např. proč a zda mohla společnost ROYAL COMPANY vyměnit plochu a vysílací čas u Semilassa v Brně za obrazovku na ulici Nádražní v Brně). Stěžovatel se snaží podsouvat svůj mylný názor, že právě z těchto důvodů – zpochybněných skutečností ze strany správních orgánů, nebyl spolehlivě zjištěn skutkový stav (např. nebylo postaveno v daňovém řízení na jisto, že mezi společnostmi YOTIVA a ACHAB nebyl uzavřen další smluvní vztah). Nelze oprávněně dovozovat, že mezi vysíláním reklamních spotů na LED obrazovkách a smlouvou o poskytnutí reklamy ze dne 30. 9. 2011 včetně přílohy č. 1 a skutečným odvysíláním reklamních spotů je vztah příčinné souvislosti, když právě dodavatel reklamních spotů byl zpochybněn. Pokud stěžovatel namítá, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, žalovaný dodává, že smyslem prověřování ze strany správních orgánů bylo zjistit, kdo je dodavatelem plnění uvedených na daňových dokladech předložených stěžovatelem, ze kterých si stěžovatel nárokuje odpočet daně. Žalovaný tudíž má za to, že kasační stížnost není důvodná.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV. 1 Posouzení důvodnosti kasačních námitek v mezích stávající judikatury

[23] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že výše podal toliko stručné shrnutí obsahu kasační stížnosti, neboť její text je relativně obsáhlý. Současně podotýká, že není porušením práva na soudní ochranu, pokud soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, ale staví proti nim vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná [srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), či usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. III. ÚS 3122/09, resp. ze dne 1. 4. 2014, sp. zn. I. ÚS 162/13, a ze dne 13. 8. 2015, sp. zn. IV. ÚS 750/14]. V tomto duchu přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení důvodnosti uplatněných kasačních námitek.

[26] Předně je třeba konstatovat, že se rozsudek krajského soudu zabývá všemi žalobou uplatněnými námitkami a s poukazem na obsah správního spisu vyhodnocuje skutková zjištění ve vztahu k rozhodným právním předpisům a k relevantní judikatuře. Odůvodnění napadeného rozsudku je srozumitelnou a dostatečnou oporou výroku. Stěžovatel konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud zpochybnil odvysílání reklamních spotů a současně akceptoval, že správce daně neprovedl důkazy navrhované k prokázání realizace odvysílání. K tomu je třeba upozornit, že ani žalovaný, ani krajský soud nezpochybnili odvysílání reklamy, ale zpochybnili identitu doklady prezentovaných dodavatelů, a tím průkaznost tvrzení, že plnění bylo poskytnuto plátci DPH. Pohledem kasačních námitek je napadený rozsudek přezkoumatelný a kasační soud neshledal ani jiný důvod nepřezkoumatelnosti, k němuž by musel přihlédnout z moci úřední; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[27] Za stěžejní považuje Nejvyšší správní soud otázku, zda ve světle uplatněných kasačních námitek obstojí závěr krajského soudu, podle kterého správce daně a žalovaný v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelem předložených daňových dokladů a dalších důkazních prostředků.

[28] V nejobecnější rovině lze uvést, že správce daně a žalovaný vyjádřili pochybnost ohledně toho, zda plnění fakturovaná na výše uvedených daňových dokladech poskytli stěžovatelem v nich deklarovaní dodavatelé. Samotné odvysílání reklamních spotů stěžovatele na jednotlivých obrazovkách sice správce daně v průběhu daňové kontroly rovněž zpochybnil, nicméně v tomto ohledu nakonec shledal, že stěžovatel důkazní břemeno unesl.

[29] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že „[s]*právce 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.*“ Nejvyšší správní soud se ve své dosavadní rozhodovací činnosti zabýval výkladem citovaného ustanovení mnohokrát, včetně výkladu jeho dřívější podoby zakotvené v § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“, zrušen s účinností ke dni 1. 1. 2011 daňovým řádem). Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků platilo, že „[s]*právce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*“ Pro účely nyní posuzované věci lze obě zákonná ustanovení mít za v zásadě srovnatelná, a proto lze při výkladu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vycházet přiměřeně z judikatury vztahující se k obdobné úpravě zákona o správě daní a poplatků.

[30] Již ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 55, Nejvyšší správní soud zaujal názor, že „[z]*e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř. nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nález č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno* (zvýraznění doplněno).“ Tento názor přitom vyslovil na základě předběžného zjištění, že „*stěžovatel předložil (vedle dalších důkazů týkajících se smluvní a finančně-účetní stránky věci) takové důkazy o faktické realizaci dodávky reklamních služeb (zejména záběry reklam na místech, kde měly být umístěny), na základě nichž lze o jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozhodnout, a že zároveň šetřením provedeným správcem daně (žalovaným) nevyšla zatím najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že reklamy byly dodány někým jiným než společností FLAMINGO ČR, a. s. nebo jejími subdodavateli a že tedy mezi smlouvou o reklamě a propagaci mezi stěžovatelem a společností FLAMINGO ČR, a. s. a skutečným objevením se reklam s logem stěžovatele na různých sportovních stadionech není vztah příčinné souvislosti; pochyby o tom a o povaze vztahů mezi společností FLAMINGO ČR, a. s. a jejími subdodavateli zůstaly ke dni rozhodování Městského soudu v Praze v rovině pouhých úvah a nekonkrétních podezření. Za této situace nelze po stěžovateli požadovat, aby prokazoval, že subjekty, které reklamy se stěžovatelovým logem na stadionech fakticky umisťovaly, byly subdodavateli společnosti FLAMINGO ČR, a. s. v jeho konkrétní zakázce, neboť on svoji důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně realizace dodávky služby a ohledně jejího zaplacení splnil a navíc sám nemá žádnou zákonnou možnost, jak svého dodavatele či jeho subdodavatele přimět k tomu, aby mu poskytli dokumenty či jiné důkazní prostředky k prokázání, kteří z nich a v jaké míře se na dodávce služby podíleli;*

nemá dokonce ani zákonnou možnost získat od dodavatele informaci o okruhu jeho subdodavatelů a jejich eventuálních sekundárních subdodavatelů (zvýraznění doplněno).“

[31] V rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 – 84, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou prokázání poskytnutí plnění reklamní služby toliko okrajově, neboť rozhodná právní otázka spočívala v prokázání uskutečnění (reklamního) plnění vůbec. Přesto uvedl, že „[p]*okud jde o otázku, zda reklama byla poskytnuta firmou PROPAG INVEST, s. r. o., bylo opodstatněné se jí v konkrétních skutkových souvislostech zabývat teprve tehdy, bylo-li by prokázáno, že byla fakticky poskytnuta ve sjednaném rozsahu. Pokud by tomu tak bylo a rovněž by bylo nepochybné, že stěžovatel za ni dodavateli zaplatil (to je v případě stěžovatele nepochybné), bylo by nutno zásadně mít za to, že reklamu poskytl dodavatel přímo nebo prostřednictvím subdodavatele. Prokázal-li by však správce daně, že ve skutečnosti dodavatel reklamu neposkytl, pak by bylo na odběrateli, aby na tyto důkazy reagoval přesvědčivým důkazem opaku či změnou svých tvrzení a jejich prokázáním.*“

[32] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* [...] *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)]. „*Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Dále pak v rozsudku ze dne 1. 6. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, přijal závěr, že „[j]*e třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění*

předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“

[33] Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně vyzval stěžovatele k odstranění pochybností výzvami ze dne 30. 1. 2014 a ze dne 23. 5. 2014, přičemž ve výzvách dostatečně popsal, v čem spočívají jeho pochybnosti, označil rozhodné faktury a další doklady, jichž se pochybnosti týkaly, a položil zcela konkrétní dotazy, jejichž zodpovězením mohly být pochybnosti odstraněny. Výzvy se týkají širšího okruhu problémů, než které jsou předmětem tohoto řízení. Stěžovatel na výzvy reagoval vysvětleními, předložením dokladů i označením možných důkazů. Ze spisu je zřejmé, že správce daně na základě stěžovatelových důkazních návrhů prováděl další šetření a vyslýchal svědky. Lze přisvědčit krajskému soudu v závěru, že dokazování bylo provedeno v dostatečné míře k objasnění skutkového stavu. Některé pochybnosti správce daně byly podaným vysvětlením vyvráceny a v rozhodnutích se tato skutečnost promítla. Ve vztahu ke sporným reklamním plněním správce daně akceptoval po provedení svědeckých výpovědí, že byla na označených reklamních plochách fakticky realizována. Pokud jde o prokázání dodavatele, tvrzením stěžovatele nepřisvědčil, z důvodů popsaných ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Skutečnost, že správce daně a žalovaný (a stejně tak i krajský soud) některá z plnění poskytnutými týmiž dodavateli uznali, není dostatečným důvodem pro to, aby byla uznána i sporná plnění. Rozhodnutí žalovaného i krajský soud podrobně odlišují případy, u nichž nárok uznán nebyl z důvodu, že stěžovatel v řízení neprokázal, že plnění bylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno, přičemž dosavadní převažující judikatura správních soudů měla za to, že u nároku na odpočet DPH musí být prokázáno, že konkrétní dodavatel, který zakázku realizoval, byl plátcem DPH. Z tohoto hlediska správce daně i žalovaný vycházeli z dostatečně zjištěného skutečného stavu věci; z toho plyne, že nebyl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV. 2 Rozhodnutí rozšířeného senátu NSS a SDEU ve věci *Kemwater*

IV. 2. a) Přerušení řízení o kasační stížnosti

[34] Pokud jde o správnost právního posouzení, měla pro ně v době rozhodování krajského soudu význam judikatura výše citovaná. O vzájemné souladnosti stávající judikatury správních soudů ve vztahu k rozsahu a rozložení důkazního břemene a ve vztahu k hmotněprávním podmínkám nároku na odpočet DPH ovšem v mezidobí vznikly pochybnosti a usnesením tohoto soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, byla položena jeho rozšířenému senátu otázka: *„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, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“ Řízení o této kasační stížnosti proto dne 17. 12. 2019 přerušeno.

[35] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky ohledně povinnosti daňového subjektu prokázat

postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES.

[36] Desátý senát Soudního dvora Evropské unie rozhodl o předběžných otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, v němž uvedl, že „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“

[37] Rozšířený senát NSS v návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS (dále též „*věc Kemwater*“) vyslovil následující závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“

IV. 2. b) Pokračování v řízení o kasační stížnosti

[38] Nejvyšší správní soud poté dne 13. 5. 2022 rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti. V usnesení o pokračování řízení seznámil účastníky s rozhodnutím SDEU i svého rozšířeného senátu a poskytl jim možnost vyjádřit se k vlivu těchto rozhodnutí na danou věc. Této možnosti využil pouze žalovaný. Připomněl, že stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet DPH na základě konkretizovaných přijatých zdanitelných plnění proto, že nevyvrátil pochybnosti správce daně, že to byly právě deklarované společnosti, které mu poskytly plnění spočívající v odvysílání reklamních spotů na LED obrazovkách obchodních domů Kotva a Palác Flora v Praze (dále též „obrazovky v Praze“) a na obrazovkách firem Semilasso a Habby Bikes v Brně. V řízení bylo akceptováno, že reklamní spoty byly odvysílány. Stěžovatel ovšem neprokázal splnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, a to že mu službu poskytli dodavatelé deklarovaní v daňových dokladech (INVEST KOSINUS, Wide screen, ROYAL COMPANY) nebo jiný plátce DPH. Nejistota o dodavateli narušuje neutralitu DPH, neboť není zřejmé, že dodavatel je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani stačilo tvrdit, že zboží obdržela, zaplatila a použila k deklarovanému účelu a přitom by zboží mohla nabýt od neplátce (k tomu poukazuje na rozsudek NSS z dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020).

[39] Na toto posouzení dle žalovaného nemají vliv ani nová rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater*. Rozsudek SDEU stanoví, že uvedení dodavatele na faktuře je formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet, naproti tomu postavení poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Přitom je v zásadě na osobě povinné k dani prokázání tohoto postavení stran osoby dodavatele služeb, ledaže toto postavení vyplývá z okolností nebo má správce daně tyto skutečnosti k dispozici. Pokud ovšem nebyl skutečný dodavatel identifikován, správce daně tyto skutečnosti nemůže mít k dispozici ani je nemůže z ničeho dovodit. Žalovaný upozorňuje, že i rozsudek rozšířeného senátu navazující na rozsudek SDEU rozlišuje stav, kdy se jedná o podvod na DPH a stav, kdy není znám dodavatel a ani ho nelze dovodit, a konstatuje, že rozhodnutí SDEU je jednoznačným popřením judikatury prezentované rozsudkem NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017 (věc *Stavitelství Melichar).*

[40] Podle žalovaného stěžovatel v dané věci unesl své primární důkazní břemeno předložením dokladů s náležitostmi, ovšem neodstranil pochybnosti správce daně, zda plnění bylo uskutečněno deklarovanými dodavateli, což žalovaný ve vyjádření podrobně popisuje. Ve stručnosti soud rekapituluje jeho tvrzení, že ve vztahu ke společnosti INVEST KOSINUS nebyl prokázán její vlastnický ani jiný vztah k obrazovkám umístěným v Praze. Stěžovatel sice předložil potvrzení společnosti BONUSS-CZ, která měla spoty odvysílat, ale ani svědecky nebyly doloženy žádné věrohodné skutečnosti tuto spolupráci potvrzující. Správce daně měl snahu tvrzení ověřit u dodavatele prostřednictvím místně příslušného správce daně, ale zjistil, že společnost INVEST KOSINUS je nekontaktní a sídlí na virtuální adrese, za únor a březen 2011 nepodala daňové přiznání k DPH a ke dni 24. 7. 2013 jí byla zrušena registrace z moci úřední. Ve vztahu ke společnosti Wide screen rovněž nebyl prokázán konkrétní vztah k obrazovkám v Praze, podle uzavřených smluv měla tato společnost poskytnout reklamu na stejných obrazovkách jako INVEST KOSINUS, ze záznamu odvysílání reklamy ale nebyla zřejmá doba (měsíc či rok) odvysílání. Stěžovatel předložil k důkazu potvrzení společnosti BONUSS-CZ o pronájmu času v období leden - prosinec 2011, ovšem tato společnost vznikla nejprve pod jiným názvem až v únoru 2011 a přejmenována na BONUSS-CZ byla až 28. 3. 2011; doklad tedy časově předcházel jejímu vzniku a obsahuje další údaje nasvědčující tomu, že nesouvisí s rozhodným zdaňovacím obdobím. Společnost Wide screen od svého založení nezveřejňovala účetní závěrky, sídlí na adrese společné 148 společnostem, od r. 2014 je vedena jako nespolehlivý plátce. Reklamní společnost ROYAL COMPANY odvysílání reklam v Brně potvrdila svědecky, ale nebylo zjištěno, že by byla oprávněna využívat reklamní plochu v Habby Bikes na ul. Křenová. Vysílací čas měl být poskytnut společností ACHAB v délce 300 min denně společnosti ROYAL COMPANY, ovšem společnost ACHAB měla k dispozici vysílací čas pouze v rozsahu 400 min týdně od společnosti YOTIVA; ta navíc nepotvrdila, že by vysílací čas užila pro společnost ROYAL COMPANY. Nelze tak zjistit, kdo vysílání stěžovateli poskytl. Pokud tedy stěžovatel označil dodavatele a subdodavatele, kteří mu měli reklamní plnění poskytnout, nebylo tak postaveno najisto, že ti mu plnění poskytli a že plnění bylo poskytnuto plátci DPH. Stejně tak z okolností případu (hodnoty plnění) neplyne, že by poskytovatel musel být plátcem DPH. Žalovaný k tomu poukazuje na rozsudky tohoto soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020 – 78, a ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 31/2021 – 43, ze dne 13. 5. 2022,

č. j. 10 Afs 254/2018 – 43. Proto i nadále žalovaný popírá relevantnost stěžovatelových tvrzení a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. 3 Vliv rozhodnutí ve věci *Kemwater* na posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[41] Rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu i SDEU ve věci *Kemwater* jsou potvrzením judikatury, z níž vycházel krajský soud a která je citována výše (odst. 30 - 32). Oba pouze vytvářejí prostor pro to, aby mohlo být postavení dodavatele jako plátce daně odvozeno od jiných skutkových okolností, pokud tím bude toto postavení jednoznačně prokázáno, přičemž tyto okolnosti mohou být správci daně známy i jinak než na základě tvrzení daňového subjektu. Stěžovatel v dané věci takové postavení svých dodavatelů namítal a tvrdil skutečnosti, z nichž to mělo být zřejmé; neúspěšně – správce daně je zpochybnil či vyvrátil. Stejně tak byla známa hodnota plnění, která jednak nebyla potvrzením jednoznačnosti postavení poskytovatele plnění jako plátce, jednak stále nelze zapomínat, že u sporných plnění byla pochybnost o tom, kdo je tím skutečným poskytovatelem. Zde je třeba zmínit stěžovatelův poukaz na tvrzení žalovaného ohledně pochybností o dodavatelích a subdodavatelích (pochybná sídla, nekontaktnost, postavení nespolehlivého plátce), které se datují později, než jsou rozhodná zdaňovací období. Stěžovateli ovšem nebylo vytýkáno, že by byl součástí daňového podvodu, kdy by takové v rozhodné době existující skutečnosti napovídaly jeho nedostatečné obezřetnosti v obchodních vztazích. Tato zjištění správce daně ovšem mají svůj význam i později, a to právě z hlediska posouzení možnosti akceptovat sporné dodavatele jako plátce daně; ony jiné skutkové okolnosti potvrzující postavení plátce daně totiž z uvedených důvodů nejsou ani dodatečně ověřitelné.

[42] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že žalovaným byly v souladu s právními předpisy zjištěny všechny rozhodné skutečnosti potřebné k posouzení nároku na odpočet DPH a že správné bylo i právní posouzení krajského soudu. Rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek obstojí i ve světle citovaných rozhodnutí ve věci *Kemwater*. Není tedy naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud shledal uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Proto kasační stížnost zamítl v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nebyla přiznána.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2022

JUDr. Miluše Došková

pokračování

předsedkyně senátu