



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.**, IČO 281 66 787,
sídlem Ke Kukaláku 60, 252 44 Psáry – Dolní Jirčany,
zastoupené Pavlem Vyroubalem, advokátem,
sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2019, č. j. 49493/19/5300-21442-711458,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

1. Dne 24. 6. 2016 podala žalobkyně u Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „finanční úřad“, „správce daně“ či „prvostupňový správce daně“) řádné přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2016, v němž vykázala

nadměrný odpočet ve výši 389.716,- Kč. Nárok na odpočet daně uplatňovala žalobkyně dle daňového dokladu č. 20160163 (datum uskutečnění zdanitelného plnění 2. 5. 2016, základ daně 600.000,- Kč a DPH 126.000,- Kč), vystaveného dodavatelem JTRT pro, s. r. o., za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech dle smlouvy ze dne 7. 3. 2016. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti tohoto daňového přiznání a pravdivosti údajů v něm uvedených, a proto vyzval (výzva ze dne 26. 7. 2016, č. j. 1332726/16/2811-00551-608245) žalobkyni k odstranění zmíněných pochybností. Pochybnosti správce daně však žalobkyně nerozptýlila. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že skutečně přijala od JTRT pro, s. r. o., zdanitelné plnění v podobě reklamy na závodních automobilech v deklarovaném rozsahu, a proto související nárok na odpočet DPH žalobkyni neuznal a vyměřil jí platebním výměrem ze dne 7. 3. 2017, č. j. 333123/17/2811-00551-608245, nadměrný odpočet za zdaňovací období květen 2016 ve výši 261.146,- Kč.

2. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24338/18/5300-21442-711315, zamítl a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 7. 3. 2017, č. j. 333123/17/2811-00551-608245, potvrdil.
3. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v předmětném období uplatňovala nárok na odpočet daně dle daňového dokladu č. 20160163 (datum uskutečnění zdanitelného plnění 2. 5. 2016, základ daně 600.000,- Kč a DPH 126.000,- Kč), vystaveného dodavatelem JTRT pro, s. r. o., za pronájem reklamní plochy dle smlouvy ze dne 7. 3. 2016. Žalobkyně předložila správci daně dne 19. 7. 2016 předmětný daňový doklad a smlouvu ze dne 7. 3. 2016 (dále též „Smlouva“). Ze Smlouvy vyplývalo, že dodavatel zajistí pro žalobkyni realizaci reklamy v rámci motoristických závodů pořádaných v roce 2016. Rozsah a způsob provedení reklamy byl popsán ve Smlouvě. Bylo dohodnuto, na kterých vozidlech budou loga umístěna. U každého vozidla byl uveden počet a velikost log, názvy, data a druhy závodů (včetně jmen závodních jezdců), kterých se měla vozidla s logy žalobkyně účastnit. Celkem se jednalo o 40 startů závodních vozidel, realizovaných prostřednictvím čtyř různých vozidel s různými jezdci. Za realizaci reklamy měla žalobkyně zaplatit částku 6.000.000,- Kč bez DPH rozdělenou do devíti měsíčních splátek po 600.000,- Kč nebo 800.000,- Kč. Úhrada měla být prováděna na základě faktur vystavených dodavatelem vždy k prvnímu dni v měsíci počínaje měsícem duben 2016, přičemž splatnost byla stanovena vždy 7 dnů od vystavení faktury. Ze Smlouvy tedy bylo patrné, jaký byl konkrétní sjednaný rozsah reklamních plnění, nikoliv však to, zda a jakým způsobem byla reklama ve skutečnosti poskytnuta.
4. Žalobkyně původně tvrdila, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo dohodnuto ve Smlouvě. Dne 19. 7. 2016 zaslala žalobkyně správci daně společně s daňovým dokladem pouze Smlouvu, přestože byla požádána o zaslání veškeré smluvní dokumentace – tedy všech smluv včetně případných dodatků. Taktéž dne 15. 8. 2016 v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností ze dne 26. 7. 2016, č. j. 1332726/16/2811-00551-608245, žalobkyně uvedla, že reklama byla poskytnuta v rozsahu dle Smlouvy. Ani v jednom z těchto případů se žalobkyně nezminila o jakékoliv změně Smlouvy a rozsahu poskytnutých plnění.
5. Později žalobkyně svá tvrzení upravila a správci daně byl dne 23. 9. 2016 předložen dodatek ke Smlouvě datovaný 8. 6. 2016 (dále též „Dodatek“). Dodatkem mělo dojít

k razantnímu snížení rozsahu poskytnutého plnění - k redukci startů závodních vozidel s logy žalobkyně ze 40 na 18, ke snížení celkové ceny reklamy z 6.000.000,- Kč na 1.200.000,- Kč bez DPH a k ukončení spolupráce, přestože ještě v podání ze dne 15. 8. 2016 (tedy v době, kdy již měla být spolupráce s dodavatelem reklamy 2 měsíce ukončena) žalobkyně vyzdvihovala přínosy reklamy na závodních automobilech pro její podnikatelskou činnost. V Dodatku byla vyčíslena hodnota reklam na závodech uskutečněných do 31. 5. 2016 (celkem devět závodů) na 785.000,- Kč bez DPH a dále bylo dohodnuto, že po uzavření Dodatku bude realizováno ještě pět startů v období červen až srpen 2016 za celkovou cenu 415.000,- Kč bez DPH, přičemž u těchto 5 startů byl v Dodatku uveden počet a velikost log, název a datum závodu, druh závodu a údaj o vozidle a jezdcí [JTRT pro, s. r. o., však nakonec vystavila pro žalobkyni pouze dvě faktury – fakturu č. 20160152 ze dne 18. 4. 2016 na částku 600.000,- Kč (ta byla zahrnuta do evidence pro účely DPH za duben 2016) a fakturu č. 20160163 ze dne 2. 5. 2016 na částku 600.000,- Kč (ta byla zahrnuta do evidence pro účely DPH za duben 2016); fakturu č. 20160152 ze dne 18. 4. 2016 byla uhrazena dne 16. 8. 2016, byť byla splatná již dne 25. 4. 2016, a fakturu č. 20160163 ze dne 2. 5. 2016 byla uhrazena dne 9. 9. 2016, byť byla splatná již dne 9. 5. 2016].

6. Taktéž dokument označený jako „vyúčtování reklamní plochy ke smlouvě o pronájmu reklamní plochy“ (dále též „Vyúčtování“), který orgánům finanční správy žalobkyně předložila až dne 21. 2. 2017 (a v němž je rozepsána hodnota reklamy na jednotlivé závody), vyhodnotil žalovaný jako účelově vytvořený. Ostatně sama žalobkyně v podání z téhož dne uvedla, že Vyúčtování bylo „zpracováno v souvislosti s pochybnostmi správce daně, víceméně pro rozptýlení pracovníků správce daně a jejich pochybností“. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně po dodavateli pro svou vlastní potřebu vyúčtování poskytnutých služeb nevyžadovala a že žalobkyni nezajímala ani cena konkrétních reklamních plnění na jednotlivých vozidlech.
7. Dle žalovaného jsou Smlouva, Dodatek i Vyúčtování pouze formálními důkazy, které sami o sobě neprokazují, že bylo plnění žalobkyni skutečně poskytnuto ve sjednaném rozsahu. Obdobně poskytnutí plnění ve sjednaném rozsahu nelze dovodit z toho, že žalobkyně za reklamní služby zaplatila, zvláště když zaplatila až v průběhu odstraňování pochybností správce daně a čtyři měsíce po splatnosti (dne 15. 8. 2016 poukázala žalobkyně na účet dodavatele 726.000,- Kč a dne 8. 9. 2016 726.000,- Kč).
8. Konkrétní důkazní prostředky k prokázání rozsahu poskytnutého plnění byly žalobkyní předloženy až v rámci odvolacího řízení. Jednalo se o materiály k závodům Rocksteel Valašská Rally, Rally Český Krumlov, Agrotec Rally Hustopeče, Rally Bohemia a Rally Lubeník. Z předložených materiálů bylo zřejmé, že byly vytvořeny až v květnu 2017 (viz tiskové výstupy z www.rally-base.com, na nichž je v pravém dolním rohu uvedeno datum a čas tisku), tedy až rok od konání některých závodů. Celkem byla doložena fotodokumentace k osmi startům vozidel s logem žalobkyně, dle smluvní dokumentace, seznamu předloženého svědkem T. a dle Vyúčtování však mělo být uskutečněno ještě dalších šest startů. Vzhledem k tomu, že k těmto závodům žalobkyně žádné fotografie nepředložila, opatřily je orgány finanční správy. Porovnáním smluvně dohodnutého rozsahu plnění se skutečností zachycenou na fotografiích závodních vozidel žalovaný zjistil (viz zejména body 42 až 50 rozhodnutí žalovaného 30. 5. 2018, č. j. 24338/18/5300-21442-711315), že na některých závodech nebyla reklama realizována vůbec a na jiných nebyla

realizována ve sjednaném rozsahu. Pouze v případě několika závodů rozsah poskytnutého plnění odpovídal předložené smluvní dokumentaci.

9. Žalovaný poukázal i na další skutečnosti, z nichž pramenily pochybnosti orgánů finanční správy o skutečném rozsahu poskytnutého plnění. Dle Dodatku měla spolupráce mezi žalobkyní a JTRT pro, s. r. o., skončit závodem VIII. Rally Lubeník. To potvrdil i svědek T. (jednatel a společník JTRT pro, s. r. o.). Tentýž svědek však v pozdějším podání připustil, že reklama prostřednictvím log žalobkyně byla žalobkyni nad rámec Smlouvy a bezplatně poskytnuta i při Barum rally Zlín na konci srpna 2016. Dle zjištění orgánů finanční správy byla při Barum rally Zlín loga žalobkyně umístěna celkem na třech vozidlech: Škoda Fabia (jezdec P. T., 6 log), Mitsubishi Lancer EVO IX (jezdec Z. P., 5 log) a Subaru Impreza S12 (jezdec J. T., 10 log). Dle svědka tak byla žalobkyni údajně zcela bezplatně poskytnuta reklama, která by dle cen uvedených ve Vyúčtování dosahovala hodnoty 100 až 200 tisíc Kč. Navíc bylo orgány finanční správy zjištěno, že kromě zmíněných závodů a závodů uvedených ve Smlouvě, v Dodatku, ve Vyúčtování a v seznamu odjetých závodů („Seznam odjetých závodů v rámci plnění smlouvy o pronájmu reklamní plochy“ předložil orgánům finanční správy 6. 11. 2017 svědek T.), byla reklama formou log na závodních vozidlech poskytnuta také na vozidle Subaru Impreza WRC řízeném panem T. při Rally Tatro 22. 7. - 23. 7. 2016 a Rally Lubeník, a to v množství osmi log. Z těchto skutečností zcela jednoznačně vyplývá, že reklama nebyla poskytnuta tak, jak bylo žalobkyní deklarováno (a jak uváděl svědek T.). Na některých závodech nebyla reklama realizována, naproti tomu byla loga žalobkyně umístěna na automobilech účastnících se závodů neuvedených ve Smlouvě či v Dodatku. Z výše uvedeného je dle žalovaného zcela zřejmé, že žalobkyni bylo jedno, zda a jakým způsobem (v jakém rozsahu) jí bude plnění poskytnuto, podstatná pro žalobkyni byla pouze fakturace předem dohodnutých částek. Tento závěr podporuje dle žalovaného též zjištění, že loga žalobkyně byla na závodních vozidlech JT Rally Teamu (tj. stejného týmu jako v roce 2016) umístěna i v roce 2015, a to minimálně v šesti různých případech (pět závodů, z nichž na jednom závodila dvě různá vozidla s logy žalobkyně), byť svědek T. poskytování reklamních plnění žalobkyni v uvedeném roce vyloučil. Žalobkyni tak byla v roce 2015 tato reklamní služba poskytnuta zcela zdarma, ačkoliv v roce 2014 ji stála reklama na závodních vozidlech celkem 13 mil. Kč a v roce 2016 měla stát 6 mil. Kč, ale byla po doručení výzvy správce daně k odstranění pochybností snížena na 1,2 mil. Kč. Z výše uvedeného podle žalovaného plyne, že fakturovaná cena nijak nesouvisí s rozsahem skutečně poskytnuté reklamy.
10. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobkyně v průběhu daňového řízení (v závislosti na zjištěních správce daně) měnila svá tvrzení, upravovala svá vyjádření a jednala účelově. Např. vzdor tvrzené výhodnosti spolupráce s JTRT pro, s. r. o., která měla trvat po celý rok 2016, žalobkyně tuto spolupráci ukončila ve chvíli, kdy správce daně začal tento smluvní vztah prověřovat (tj. na přelomu července a srpna 2016), přičemž důvodem ukončení spolupráce byla podle svědka T. právě kontrolní činnost správce daně. Uvedené dle žalovaného svědčí o tom, že žalobkyně si byla vědoma toho, že faktická realizace reklam neprobíhá tak, jak bylo sjednáno a že nebude schopna prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně z celého plnění dle Smlouvy, a proto spolupráci urychleně ukončila a snažila se vypořádat s dosud fakturovanými plněními změnou původní Smlouvy. Právě předložení Dodatku - údajně uzavřeného dne 8. 6. 2016 -

hodnotil žalovaný jako další účelový krok žalobkyně. Žalobkyně se totiž ve vyjádřeních zasílaných správci daně více než dva měsíce po údajném datu vzniku Dodatku o jeho existenci nezmínila a neustále se odkazovala na to, že plnění bylo poskytnuto v rozsahu odpovídajícím Smlouvě. Uvedené svědčí dle žalovaného o tom, že Dodatek byl vytvořen až dodatečně, a to jako reakce na zjištění správce daně, že reklama nebyla poskytnuta v původně dohodnutém rozsahu. Dodatek vznikl zřejmě v druhé polovině srpna 2016, jak vyplývá z data posledního závodu uvedeného v Dodatku, který se měl uskutečnit ve dnech 12. - 13. 8. 2016, neboť snahou žalobkyně bylo v Dodatku pokrýt veškeré dosud uskutečněné závody vozidel s logem žalobkyně tak, aby v Dodatku sjednané plnění odpovídalo již nastalým skutečnostem (např. menšímu počtu log na vozidle, než bylo sjednáno ve Smlouvě). To se však, jak je již bylo uvedeno výše, žalobkyni zcela nepodařilo (nesouhlasí počet log, loga na vozidle nebyla, závod se neuskutečnil, loga byla umístěna na vozidlech nad rámec sjednaný ve Smlouvě a v Dodatku etc.). Nadto Dodatkem došlo ke snížení původně dohodnutého počtu závodů na jednu třetinu, cena za toto plnění však byla zredukována na jednu pětinu původně dohodnuté částky. O tom, že Dodatek byl vytvořen dodatečně účelově, svědčí dle žalovaného i vyjádření žalobkyně ze dne 15. 8. 2016, v němž žalobkyně vyzdvihovala přínos reklamy na závodních vozidlech pro její podnikání a popisovala výhodnost tohoto typu reklamy, přitom v té době měla být tato údajně výhodná spolupráce již dva měsíce ukončena. Obdobně jako Dodatek bylo dle žalovaného účelově vytvořeno i Vyúčtování, což připustila i samotná žalobkyně (viz bod 6 tohoto rozsudku). Z uvedeného Vyúčtování nadto nebylo zřejmé, na jakém základě došlo k ohodnocení reklamy na jednotlivých vozidlech a závodech, když reklama na stejném závodním vozidle se stejným množstvím reklamních log a stejným jezdcem na různých závodech se liší v řádu statisíců Kč (např. jezdec P., S.) nebo proč v jednom závodě je rozdíl mezi hodnotou reklamy u dvou různých jezdců a v jiném závodě není v hodnotě reklamy u stejných dvou jezdců žádný rozdíl (např. jezdci S. a T. na závodech Rally Vyškov, GDP Rally Cup Vysoké Mýto a GPD Rally Cup Kopřivnice).

11. Za další účelové jednání považuje žalovaný i úhradu předmětného daňového dokladu a daňového dokladu vystaveného za stejná reklamní plnění v dubnu 2016. Tato úhrada byla totiž provedena až poté, co správce daně tuto skutečnost uvedl jako jednu z pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění ve výzvě k odstranění pochybností. K úhradě tak došlo až 4 měsíce po splatnosti. Dále žalobkyně neuváděla pravdu, když tvrdila, že video na jejích stránkách prokazuje, že dodavatelem reklamního plnění byla v roce 2016 JTRT pro, s. r. o., neboť toto video bylo na www.youtube.cz publikováno již dne 21. 9. 2015, a proto nemohlo zachycovat závody uskutečněné až v roce 2016. Obdobně žalobkyně tvrdila, že disponuje materiálem na CD, který měl být vypracován ke každému závodu, a CD s propagačními materiály. Tyto materiály však žalobkyně orgánům finanční správy nepředložila a jejich existenci nepotvrdil ani svědek T. Přesto žalobkyně opakovaně nepravdivě tvrdila, že CD správci daně při jednání v sídle žalobkyně nabízela. V rámci šetření předmětné transakce uskutečněné v roce 2016 však správce daně nenavštívil provozovnu žalobkyně. Neprokázaná zůstala též tvrzení žalobkyně o existenci banerů s logy žalobkyně, kalendářů a tvrzení o tisku propagačních materiálů pro veřejnost. Naopak účelově byly dle žalovaného vytvořeny tištěné materiály k sedmi rally závodům, které žalobkyně předložila dne 30. 11. 2017, a tištěný materiál k závodu Rally Vyškov 2016 (předložený svědkem T.). Z dokumentů obsažených v těchto materiálech, konkrétně z výsledkových listin stažených ze stránek www.rally-base.com, na kterých je v pravém

dolním rohu uvedeno datum jejich vytištění, je zřejmé, že tyto materiály byly vytvořeny dne 25. 5. 2017, tj. ke všem závodům ve stejný den (v případě některých závodů více než rok po jejich uskutečnění). Je tak jasné, že tyto materiály nemohly být předávány žalobkyni po uskutečnění jednotlivých závodů jako doklad o realizaci reklamy ve smluveném rozsahu, ale že byly dodatečně vytvořeny v reakci na postupy správce daně.

12. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný uzavřel, že ani po doplnění dokazování v odvolacím řízení nebyly odstraněny pochybnosti o tom, zda bylo zdanitelné plnění poskytnuto v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu, a proto postup správce daně, který žalobkyni odmítl přiznat nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, aproboval.
13. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24338/18/5300-21442-711315, podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 25. 7. 2019, č. j. 52 Af 34/2018 – 66, zamítl [o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 25. 7. 2019, č. j. 52 Af 34/2018 – 66, Nejvyšší správní soud dosud nerozhodl (věc je evidována pod sp. zn. 8 Afs 252/2019)].
14. Vzhledem k zjištěním učiněným orgány finanční správy v daňovém řízení, které se týkalo daně z přidané hodnoty za květen 2016, a vzhledem k tomu, že žalobkyně uplatnila v souvislosti s pronájmem reklamní plochy na základě stejné smlouvy ze dne 7. 3. 2016 odpočet i ve zdaňovacím období duben 2016 ve stejné výši jako ve zdaňovacím období květen 2016 a za stejných skutkových okolností (viz body 3 až 11 odůvodnění tohoto rozsudku), dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně uplatnila neoprávněně odpočet daně i ve zdaňovacím období duben 2016 (resp., že lze důvodně předpokládat, že žalobkyni bude daň doměřena), a proto žalobkyni vyzval (výzva ze dne 6. 3. 2017, č. j. 338909/17/2811-00551-608245) v souladu s § 145 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za duben 2016, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Žalobkyně na výzvu správce daně nereagovala, a proto správce daně poté, co žalobkyni umožnil seznámit se s podklady pro vydání rozhodnutí (sdělení ze dne 6. 9. 2018, č. j. 1526912/185/2811-00560-608456), vydal dne 5. 10. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 1595260/18/2811-00551-608245, jímž žalobkyni doměřil daň ve výši 126 000,- Kč a stanovil penále ve výši 25.200,- Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 10. 2018, č. j. 1595260/18/2811-00551-608245, žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2019, č. j. 49493/19/5300-21442-711458, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II.

15. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2019, č. j. 49493/19/5300-21442-711458, žalobu. Žalobkyně nezpochybňovala, že byly splněny předpoklady pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, nezpochybňovala ani většinu dílčích skutkových a právních závěrů žalovaného (které žalovaný prezentoval v odůvodnění svého obsáhlého rozhodnutí), ale pouze velmi obecně (a tudíž zcela nedostatečně) namítala (přičemž doslovně zopakovala námitky obsažené v žalobě, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl rozsudkem ze dne 25. 7. 2019, č. j. 52 Af 34/2018 – 66; žalobkyně totiž sama připustila, že z hlediska skutkového a právního se jedná o věc téměř shodnou s věcí projednávanou Krajským soudem v Hradci Králové – pobočkou

v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 34/2018), že důkazní břemeno unesla (na rozdíl od správce daně), neboť „spolehlivě doložila faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění“ („auta oblepena byla a na závodech jezdila, všichni je tam viděli, dokonce i v televizi“). Žalobkyně sice připouští že „jí nebylo poskytnuto plnění přesně tak, jak je uvedeno v odst. II smlouvy o pronájmu reklamní plochy“ ze dne 7. 3. 2016, ovšem „stalo se tak v důsledku neúčasti některých jezdců či automobilů na sportovních podnicích a rovněž tak v důsledku změny termínu či názvu jednotlivých sportovních podniků“. Proto došlo později k uzavření Dodatku, jímž bylo na výše zmíněné skutečnosti „reagováno“. Žalovaný tedy dle žalobkyně „nadbytečně“ porovnával skutečný stav se Smlouvou (taková komparace je dle žalobkyně „zcela irrelevantní“). Pokud jde o skutková zjištění žalovaného ohledně skutečného rozsahu poskytnuté reklamy (žalobkyně sama hodnotí rozbor žalovaného jako „důkladný“), shrnutá zejména pod body 31 a 34 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, pak ta žalobkyně kupodivu v žalobě nezpochybnila, pouze obecně namítla, že „pronájem vozidla byl sjednán na vozidle, nikoliv na kombinéze“ konkrétního jezdce, a proto není důležité, „kdo řídil vozidlo“ či „jak se závod jmenoval“. Žalobkyně připouští, že některá zjištění orgánů finanční správy by „byla důvodem k zamyšlení“ (např. zjištění, že na závodním voze „mělo být 11 log a ve skutečnosti bylo umístěno 9 log“), ovšem pouze pokud by orgány finanční správy „uvedly, jakým způsobem k tomuto závěru došly“. Žalobkyně je přesvědčena, „že ke zdanitelnému plnění došlo, pokud se snad stalo, že v některém případě chybělo vylepené logo či by změněn jezdec, není to důvodem pro přijetí závěru, že dodavatele plnění neposkytl“. I kdyby orgány finanční správy dospěly k závěru, že nebylo poskytnuto jen „některé plnění, měly nárok na odpočet DPH poměrně krátit, nikoli neuznat nárok na odpočet jako celek“. V této souvislosti žalobkyně naříkala, že pokud nereagovala na výzvu správce daně (z pohledu správce daně dostatečně, měl správce daně žalobkyni „vyzvat k doložení dalších konkrétních důkazních prostředků a položit konkrétnější otázky“. Žalobkyně je též přesvědčena, že jí nemůže být přičítáno k tíži, že svá „tvrzení korigovala v reakci na správcu daně“. Takový postup je dle žalobkyně „zcela v souladu se zákonem“. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

17. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Jak již bylo naznačeno výše, rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.

9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Žalovaný na 15 stranách žalobou napadeného rozhodnutí podrobně odůvodnil své závěry sumarizované výše. Proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě postavila pouze obecné námitky, event. pouze negovala závěry orgánů finanční správy, ačkoliv je známo, že za žalobní (či kasační) námitku nelze dle Nejvyššího správního soudu „rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů“ správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 – 43, bod 50). Soud se proto k obecným námitkám žalobkyně vyjádří taktéž pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 As 191/2015 – 41, bod 11). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), a proto bude soud na přesvědčivé závěry orgánů finanční správy odkazovat (event. je zopakuje).
19. Jádrem sporu je nárok žalobkyně na odpočet DPH v rozhodném období. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou správních soudů je tato povinnost vykládána tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb NU 131, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).
20. Jinými slovy řečeno, pro „případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 32). Pro uplatnění nároku na odpočet tedy rozhodně nestačí, aby plátce prokázal, že se

zdanitelná plnění uskutečnila (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 5 Afs 277/2017 – 38, bod 17), jak se mylně domnívá žalobkyně.

21. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 – 24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 35). I v případě reklam je proto nutné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu (kterému odpovídá deklarovaná cena), nepostačuje prokázat, že „ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, etc.).
22. Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečněného zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, je důležité rozložení důkazního břemene. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla 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, publ. pod 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, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).
23. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně byla v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu výzvou ze dne 6. 3. 2017, č. j. 338909/17/2811-00551-608245, vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období duben 2016, neboť správce daně disponoval konkrétními poznatky a důkazními prostředky získanými na základě postupu k odstranění pochybností týkajících se zdaňovacího období květen 2016 (tato zjištění byla žalobkyni dobře známa, neboť postup k odstranění pochybností týkajících se zdaňovacího období květen 2016 již správce daně ukončil a žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 7. 3. 2017, č. j. 333123/17/2811-00551-608245, nadměrný odpočet za zdaňovací období květen 2016 ve výši 261.146,- Kč; předmětný platební výměr byl žalobkyni doručen dne 8. 3. 2017). Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla řádně (tj. přiměřeně okolnostem dané věci) odůvodněna (opak ostatně ani žalobkyně v žalobě netvrdí), a však žalobkyně na ní nereagovala a dodatečné daňové tvrzení nepodala. Správce daně proto následně zaslal dne 6. 9. 2018 žalobkyni sdělení č. j. 1526912/18/281- 00560-608456 (dále

těž „sdělení“), jehož přílohou byl zevrubný (7 stran) úřední záznam č. j. 1523673/18/2811-00560-608456, obsahující skutkové a právní závěry týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016. Správce daně v úředním záznamu jasně uvedl, že se žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu. Současně správce daně stanovil žalobkyni lhůtu 15 dnů, v níž se žalobkyně mohla seznámit s podklady pro vydání rozhodnutí a vyjádřit se k nim. Žalobkyně se sice tentokrát vyjádřila (byť velmi stručně a obecně), avšak žádný nový důkaz na podporu svých tvrzení nepředložila, pouze navrhla opakovaně vyslechnout svědka T. (byť sama uvedla, že se již k věci „*precizně vyslovil*“) a další konkrétní důkazy neoznačila [jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v bodě 32 odůvodnění rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 – 42, z § 92 odst. 6 daňového řádu vyplývá povinnost daňového subjektu sdělit správci daně potřebné údaje o svědcích, které navrhoval vyslechnout, přičemž pod tyto údaje je třeba podle Nejvyššího správního soudu mimo jiné zařadit identifikační údaje, tj. takové údaje, které konkrétně určují, kdo konkrétně má být vyslechnut - jméno a příjmení, popř. bydliště, zaměstnání; pokud tedy žalobkyně „*nabízela*“ další „*svědecké výpovědi*“ blíže jménem, příjmením a bydlištěm neidentifikovaných osob, nelze takový návrh považovat za návrh řádný]. Orgány finanční správy se s tímto důkazním návrhem vypořádaly (viz zejména bod 44 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž žalobkyně proti jejich vývodům v žalobě opět nic nenamítala. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že by důkazní břemeno unesla a důvodné pochybnosti orgánů finanční správy o souladu deklarovaného stavu se skutečností vyvrátila.

24. Na tomto místě soud pro úplnost připomíná, že nárok na odpočet daně uplatňovala žalobkyně dle daňového dokladu č. 201601652 (datum uskutečnění zdanitelného plnění 18. 4. 2016, základ daně 600.000,- Kč a DPH 126.000,- Kč), vystaveného dodavatelem JTTRT pro, s. r. o., za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech dle smlouvy ze dne 7. 3. 2016. Finančnímu úřadu vznikly (zejména) pochybnosti, zda žalobkyně předmětné plnění skutečně v deklarovaném rozsahu přijala a zda toto plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně v řízení, které se týkalo zdaňovacího období květen 2016, tvrdila, že jí bylo ze strany JTTRT pro, s. r. o., poskytnuto plnění v rozsahu odpovídajícím předložené Smlouvě. Později svá tvrzení upravila a tvrdila, že jí bylo poskytnuto plnění v rozsahu odpovídajícím Dodatku k původně předložené Smlouvě. Orgány finanční správy následně provedly důkladnou analýzu fotodokumentace z jednotlivých automobilových závodů (použily přitom nejen fotodokumentaci předloženou žalobkyní, ale též fotodokumentaci ze zdrojů identifikovaných pod bodem 25 žalobou napadeného rozhodnutí) a poté porovnaly smluvně dohodnutý rozsah plnění se skutečností zachycenou na fotografiích závodních vozidel (na tomto místě odkazuje soud zejména na body 32 až 34 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Přitom bylo zjištěno, že na některých závodech nebyla reklama realizována vůbec a na jiných nebyla realizována ve sjednaném rozsahu (skutečný rozsah reklamy neodpovídal nejen Smlouvě, ale ani účelově vytvořenému Dodatku). Pouze v případě několika závodů rozsah poskytnutého plnění odpovídal předložené smluvní dokumentaci. Tyto přesvědčivé skutkové závěry, popsané detailně zejména pod body 27 až 36 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalobkyně opět žádnou konkrétní námitkou nezpochybnila, když obecný nesouhlas se skutkovými závěry žalovaného nelze považovat za žalobní námitku, není-li současně uvedeno, jaká konkrétní skutková zjištění

orgánů finanční správy a z jakých konkrétní důvodů nemohou obstát, resp. pouhý nesouhlas žalobkyně s uvedenými závěry bez toho, aby předložila relevantní ucelenou a dostatečnou konkrétní argumentaci, proč má za to, že unesla důkazní břemeno, nepostačuje k vyvrácení pochybností, které vyvstaly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 48). Ostatně sama žalobkyně připustila, že některá skutková zjištění by mohla „být důvodem k zamyšlení“, bylo-li by zřejmé, jak k těmto závěrům orgány finanční správy došly. Tato skutečnost však z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmá je. Žalovaný totiž pod body 27 a 36 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zevrubně popsal, jaké podklady a z jakých zdrojů získal a jakým postupem ke svým závěrům dospěl (orgány finanční správy vysvětlily žalobkyni mimo jiné i to, jak dospěly k závěru, že „na vozidle mělo být umístěno 11 log a ve skutečnosti bylo umístěno 9 log“ – viz např. bod 32 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Orgány finanční správy přitom neporovnávaly skutečný stav pouze se Smlouvou, ale se všemi předloženými listinami, tedy i s Dodatkem, s Vyúčtováním a se seznamem odjetých závodů. Není tedy pravdou, že by byl porovnán skutečný stav pouze se Smlouvou. Porovnání skutečného stavu se Smlouvou přitom nebylo „*irelevantní*“ a „*nadbytečné*“, neboť orgány finanční správy dospěly k závěru, že (mimo jiné) Dodatek a Vyúčtování (jakož i tištěné materiály k sedmi rally závodům) jsou dodatečně účelově vytvořené důkazní prostředky. I tento závěr orgánů finanční správy byl řádně odůvodněn (viz např. body 28 a 35 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž žalobkyně opět nepředložila soudu argumentaci, která by byla způsobilá přesvědčivé závěry orgánů finanční správy zpochybnit [již vůbec pak neobjasnila, proč tak náhle ukončila pro ni tak přínosnou spolupráci s dodavatelem reklamy, objasněna nebyla ani zjevně neproporcionální redukce ceny reklamy Dodatkem, poskytování další reklamy dodavatelem zdarma (viz bod 9 odůvodnění tohoto rozsudku) apod.].

25. Souhlasit nelze ani s obecnou námitkou žalobkyně, že není podstatné, kdo řídil vozidlo, o jaký závod se jednalo apod. Jednatel dodavatele žalobkyně totiž jednoznačně uvedl, tyto skutečnosti důležité jsou, neboť mají vliv na cenu reklamy (cenu reklamy ovlivňuje hlavně druh auta, velikost loga, umístění loga na autě, druh závodu a jméno jezdce). To ostatně zdůraznil i žalovaný v bodě 19 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a žalobkyně v žalobě opět na tento řádně odůvodněný (a logický) skutkový závěr nijak adekvátně nereagovala (pouze ho negovala).
26. Žalobkyně má pravdu v tom, že v průběhu daňového řízení může svá tvrzení v reakci na zjištění správce daně „*korigovat*“, nicméně pokud tak činí opakovaně (nadto nejen v nyní projednávané věci) a způsobem výše popsaným, musí předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod 32, ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017 – 28, bod 24, a ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95) a závěr orgánů finanční správy popsaný výše.
27. Obdobně nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že pokud žalobkyně v reakci na výzvu správce daně neodstranila pochybnosti správce daně, měla být opakovaně „*vyzvána k doložení dalších konkrétních důkazních prostředků*“ a správce daně jí měl „*položit konkrétnější otázky*“. Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 -

125], tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Daňový subjekt též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Jinými slovy vyjádřeno, nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.

28. Navíc nelze přehlížet, že žalobkyně byla před vydáním dodatečného platebního výměru písemností ze dne 6. 9. 2018, č. j. 1526912/18/281- 00560-608456, se zjištěnými skutečnostmi a jejich hodnocením ze strany správce daně řádně seznámena a byla vyzvána k uplatnění práva na vyjádření. Žalobkyně tak byla správcem daně řádně informována o tom, že správce daně má za to, že pochybnosti o tom, zda bylo předmětné zdanitelné plnění poskytnuto v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu, odstraněny nebyly. Reakcí žalobkyně však bylo pouhé vyjádření nesouhlasu (doplněné obecným tvrzením, že reklama poskytnuta byla) a návrh na provedení výsledku (opakovaného) J. T. a blíže jménem, příjmením a bydlištěm neidentifikovaných osob (návrh na výsledk blíže neidentifikovaných osob nelze považovat za řádný důkazní návrh - k tomu viz bod 23 odůvodnění tohoto rozsudku). Neprovedení výsledku svědka T. orgány finanční správy řádně zdůvodnily (viz např. bod 44 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) a žalobkyně jejich postup (neprovedení důkazu) v žalobě nenapadla, resp. nenamítala, že by neprovedení navržených důkazů bylo nezákonné (nebylo řádně odůvodněno). Rozhodnutí orgánů finanční správy proto pro žalobkyni nebylo překvapivé (a to i s ohledem na dřívější rozhodnutí orgánů finanční správy, která se týkala zdaňovacího období květen 2016),

postup orgánů finanční správy byl korektní a nekrátil žalobkyni na jejích procesních právech.

29. Ze všech výše uvedených důvodů soud hodnotí jaký správný a zákonný závěr orgánů finanční správy, že žalobkyně neodstranila řádně vyjádřené pochybnosti o skutečném rozsahu zdanitelného plnění (fakturovaná cena zjevně nijak nesouvisela s rozsahem skutečně poskytnuté reklamy – k tomu viz např. bod 34 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene hodnotí soud jako logické, mající oporu v provedeném dokazování a v relevantní právní úpravě (v podrobnostech odkazuje soud na narativní část tohoto rozsudku a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména na body 14 až 36). Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byl zpochybněn pečlivě odůvodněný závěr orgánů finanční správy o přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni a o jeho následném neunesení, nevytváří krajskému soudu žádný prostor pro bližší přezkum úvah, které orgány finanční správy k těmto závěrům vedly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, bod 31). Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, nebo ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81). Je přitom nepřipustné, aby soud za žalobce žalobní (kasační) body domýšlel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20). Pokud by přesto soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec řádně formulovaných žalobních bodů, překročil by hranice přezkumné činnosti vymezené § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7Afs 216/2006-63).
30. Soud souhlasí s orgány finanční správy i v tom, že v případě žalobkyně nebylo možné uznat nárok na odpočet DPH na základě předmětného dokladu ani „částečně“.
31. Žalovaným sice bylo zjištěno, že „nějaká“ reklama žalobkyně na některých závodních automobilech byla umístěna, plnění však zjevně nebylo přijato v deklarovaném rozsahu. S ohledem na rozsah pochybností, které byly popsány v žalobou napadeném rozhodnutí [došlo ke změnám závodních vozů, jezdců, závodů, velikostí a počtu log a dohodnutá výše úplaty za plnění byla netransparentně snížena na jinou mnohem nižší částku - sjednaná cena plnění byla následně účelově Dodatkem snížena z 6.000.000,- Kč bez DPH bez bližšího rozpisu a odůvodnění na cenu 785.000,- Kč bez DPH za realizovaná plnění a na 415.000,- Kč bez DPH (zde již rozepsáno) za budoucí plnění], není možno uzavřít, že žalobkyně přijala od dodavatele v rozhodném období plnění v konkrétním rozsahu za konkrétní cenu, jíž odpovídá DPH v konkrétní výši. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je přitom pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 – 24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 35). I v případě reklam je proto nezbytné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu, nepostačuje prokázat, že „*ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, etc.). Jak již bylo uvedeno shora, žalobkyni se však nepodařilo prokázat, že plnění přijala v deklarovaném rozsahu (fakturovaná cena nijak nesouvisela s rozsahem skutečně poskytnuté reklamy – k tomu viz např. bod 34 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), nárok na odpočet DPH proto nebylo možno ani částečně uznat, a to tím spíše, že žalobkyně (podle ní) nespornou část odpočtu sama neidentifikovala, pouze obecně namítla, že orgány finanční správy měly ex officio „*poměrnou část snížit odpočet*“, aniž by uvedla, jak konkrétně (nejednalo se tedy o jasné, přesné a jednoznačně určenou část odpočtu).

32. Pro úplnost soud dodává, že se žalobkyně v závěru žaloby domáhala provedení důkazu „*spisovou dokumentací*“, resp. „*správním spisem žalovaného*“. V řízení před správním soudem se však dokazování správním spisem neprovádí, byť z jeho obsahu správní soudy vycházejí a důkazní prostředky (důkazy) v něm obsažené hodnotí. Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 12. 11. 2015, č. j. 7 As 238/2015 – 31, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Dokazování nicméně není potřeba provádět obsahem správního spisu, neboť ten je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).*“

IV.

33. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
34. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly [náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47); za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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 § 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 18. listopadu 2020

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu