



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **FWDS Europe, a.s.**, IČO: 601 97 421,
sídlem Podbabská 1112/13, Praha 6

zastoupené společností Censitio s.r.o., IČO: 247 74 219,
oprávněnou poskytovat daňové poradenství,
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, čj. 54774/18/5300-22443-701728

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 6. 2. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, čj. 54774/18/5300-22443-701728 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 6 (dále též „**správce daně**“) ze dne 1. 11. 2017, čj. 7927375/17/2006-51524-105578 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“ či „**Platební výměr**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobkyni podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání Prvostupňového rozhodnutí (dále jen „**daňový řád**“) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „**ZDPH**“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši 4 183 983 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 836 796 Kč.
3. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 11. 12. 2018.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 a 3), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně (str. 3) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 3 až 6).
5. Správce daně neuznal za předmětné zdaňovací období nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele ILC FACTORY a.s., dříve sídlem Pod Všemi svatými 603/40, Severní Předměstí, 301 00 Plzeň, nyní Podbabská 1112/13, Bubeneč, 160 00 Praha 6, DIČ: CZ24126403 (dále jen „**ILC FACTORY**“), představujícího nákup 100 000 unispotů Videoboard se základem daně 10 815 000 Kč, s 21% DPH ve výši 2 271 150 Kč, neboť nebylo žalobkyní prokázáno, že zdanitelné plnění skutečně nastalo, bylo přijato od deklarovaného plátce a použito k uskutečňování jejích ekonomických činností. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a u přijatého zdanitelného plnění od ILC FACTORY neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. V předmětném zdaňovacím období dále vystavila žalobkyně daňové doklady pro odběratele Nites d.o.o. na odměnu za poskytnuté služby ve výši 196 750 EUR, dále 151 350 EUR a 50 000 EUR. Podle správce daně však nepředložila žádné důkazní prostředky osvědčující plnění podle smlouvy u konečného příjemce plnění, nebylo prokázáno, že služby byly skutečně poskytnuty pro osobu povinnou k dani usazenou mimo tuzemsko a že místem plnění byla dle § 9 odst. 1 ZDPH Bosna a Hercegovina. S ohledem na neprokázání, že plnění se uskutečnilo pro příjemce Nites d.o.o., posoudil správce daně tato plnění jako plnění s místem plnění v tuzemsku. O tato plnění ve vyfakturované výši zvýšil správce daně tuzemská uskutečněná plnění žalobkyně. Původně žalobkyní vykázanou daň ve výši 781 748 Kč tak správce daně na základě výsledku daňové kontroly zvýšil o 4 183 983 Kč na celkovou výši daně 4 965 731 Kč.
6. Žalovaný se posléze v Napadeném rozhodnutí v rámci popisu aplikace právního a judikaturního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 6 až 24) vypořádal s odvolacími důvody a uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u obou typů posuzovaného plnění. Žalovaný zdůraznil, že ZDPH nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na souladu faktického stavu se stavem formálním, tj. daňový doklad neznamená sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Musí totiž věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Pokud jde o vykazované služby, u kterých žalobkyně neuplatnila DPH na výstupu, bylo podle žalovaného nutné

prokázat místo plnění ve třetí zemi, tj. jejich faktickou realizaci pro deklarovaného odběratele ze třetí země.

7. Žalovaný dále akcentoval, že dodavatelem unispotů pro ILC FACTORY byla společnost VIDEOBOARD Bohemia s.r.o. (dnes VIDEOBOARD Bohemia s.r.o. v likvidaci), Podbabská 1112/13, 160 00 Praha, DIČ: CZ27869482 (dále jen „**VIDEOBOARD Bohemia**“), která má sídlo na stejné adrese jako žalobkyně a je s ní personálně propojena. Proto správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění a oprávněnosti odpočtu DPH. Předložené smlouvy byly podle žalovaného pouze formálně správné důkazní prostředky, které sice deklarují uzavření smluvního vztahu mezi žalobkyní a společnostmi VIDEOBOARD Bohemia a ILC FACTORY, avšak samy o sobě neprokazují, že žalobkyně skutečně unispoty od ILC FACTORY přijala a že byly následně použity pro její ekonomickou činnost. U obou uvedených společností rovněž proběhla daňová kontrola.
8. Pokud jde o plnění ve prospěch zahraniční osoby Nites d.o.o., které mělo spočívat v poskytnutí služeb přizpůsobení softwarových modulů, testování, implementace a integrace těchto přizpůsobených softwarových modulů, neměl správce daně za prokázané, že k tomuto plnění v sídle odběratele skutečně došlo.
9. Podle názoru žalovaného správce daně ve výzvách adresovaných žalobkyní v průběhu daňového řízení dostatečně specifikoval důvodné pochyby o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele Nites d.o.o. a o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od ILC FACTORY. Tím měl správce daně unést své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně tak bylo na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila a doložila deklarovaná plnění.
10. Při výslechu svědka J. J. (jednatele společnosti VIDEOBOARD Bohemia a předsedy dozorčí rady žalobkyně), v rámci něhož ověřoval správce daně mimo jiné i reálnou existenci evidence unispotů u původního dodavatele - společnosti VIDEOBOARD Bohemia, a důvod jejich prodeje žalobkyni přes ILC FACTORY, svědek odpověděl: „*Na základě tohoto obchodu se prohloubila spolupráce mezi společností ILC FACTORY a FWDS Europe [žalobkyní] a samozřejmě s VIDEOBOARD Bohemia a ze strany společnosti ILC FACTORY díky tomu došlo k přeřazení do kategorie distributor, společnost ILC FACTORY po dosažení obrátu měla nejlepší možné ceny. Rozhodně se jednalo o strategické rozhodnutí a to, že naše spolupráce se prohlubuje je již vidět i z toho, že společnost ILC FACTORY svoji administrativu a obchodní oddělení přestěhovala společně se svým sídlem do sídla společnosti FWDS Europe [žalobkyně]. Je to už podáno na Obchodní rejstřík, notářský zápis je z 12. 2. 2016.*“. Svědek sice potvrdil faktické uskutečnění transakce, avšak jinak správce daně považoval jeho výpověď za nevěrohodnou a rozpornou s dalšími provedenými důkazy. Podle žalovaného nebylo věrohodně doloženo, že předmět plnění, tj. unispoty, společnost ILC FACTORY od svého dodavatele VIDEOBOARD Bohemia fakticky převzala a že s nimi mohla dále volně disponovat. Z předávacích protokolů bylo podle žalovaného jednoznačně zřejmé, že ILC FACTORY nemohla převést užívací práva k unispotům na žalobkyni, neboť s nimi fakticky nemohla nakládat. Z protokolů dle žalovaného vyplynulo, že správa unispotů je v kompetenci VIDEOBOARD Bohemia a ILC FACTORY s nimi fakticky nenakládala.

11. Z provedených důkazů dále vzešly pochybnosti správce daně ohledně reálné existence evidence unispotů, tak jak je deklarováno na protokolech o změně vlastníka unispotů (VIDEOBOARD Bohemia, ILC FACTORY, žalobkyně).
12. Žalobkyně v daňovém řízení uvedla, že je zprostředkovatelem prodeje projektu BIOSYNCHRON, jeho kompletního know-how včetně patentů a vzorů, a to zájemcům z řad třetích osob. Proto měla zájem o propagaci projektu BIOSYNCHRON. Reklamní kampaň na propagaci tohoto projektu byla realizována v systému Videoboard předmětnými unispoty. Podle správce daně si však žalobkyně předložené důkazní prostředky navzájem odporují, neboť podle předloženého Dodatku č. 20150302 měla být reklamní kampaň za leden 2015 hrazena nakoupenými unispoty od ILC FACTORY, avšak podle rozpisu a tvrzení žalobkyně měla být reklamní kampaň hrazena těmito unispoty až od února 2015 a reklamní kampaň za leden 2015 byla hrazena unispoty, které žalobkyně vůbec nevlastnila a se kterými bylo zjevně počítáno již při podpisu Smlouvy o zajištění „startovací“ reklamní kampaně. Správce daně i žalovaný měli rovněž pochybnosti o tom, pro koho byla reklamní kampaň uskutečněna. Podle žalobkyně předloženého Protokolu o odvysílání za období březen 2015 byla odběratelem reklamy společnost BIOSYNCHRON a.s., sídlem Podbabská 1112/13, Praha 6 (dále jen „**společnost BIOSYNCHRON**“) a nikoli žalobkyně. Dle žalovaného nebyl důvod, aby žalobkyně hradila unispoty reklamní kampaň, jestliže odběratelem je jiný, byť personálně propojený, daňový subjekt. Správce daně měl taktéž pochybnosti o tom, zda mohla být reklamní kampaň vyhodnocena dne 2. 3. 2015 jako úspěšná, když se žalobkyně (kde je J. J. předsedou dozorčí rady) od 13. 1. 2015 údajně snažila pomocí reklamní kampaně prodat akcie společnosti BIOSYNCHRON, a to do konce roku 2015 za minimální cenu 2 500 000 Kč, aby je nakonec prodala až začátkem roku 2016 za kupní cenu 2 000 000 Kč. Dne 12. 1. 2016 bylo prodáno 160 ks akcií celkem za 1 600 000 Kč společnosti VIDEOBOARD Bohemia (ve které je J. J. jednatelem).
13. Pochybnosti správce daně o reálném uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění prohloubil i způsob úhrady přijaté faktury číslo FP150081 vzájemným započtením pohledávek a závazků v době, kdy si dodavatel žalobkyně – společnost ILC FACTORY – od ní půjčoval finanční prostředky. I když tato společnost neměla dostatek finančních prostředků a půjčovala si je nejen od žalobkyně jako svého odběratele, ale i od svého dodavatele společnosti VIDEOBOARD Bohemia, jí nebyly faktury vystavené za prodej unispotů uhrazeny běžným způsobem, ale úhrada byla řešena vzájemným zápočtem závazků a pohledávek, když ILC FACTORY si od žalobkyně zakoupila akcie společnosti IGCS Europe (dříve Interconex Invest, a.s., FWDS CZ, a.s. a FWDS Claims, a.s.), která je personálně propojena jak s jejím dodavatelem VIDEOBOARD Bohemia, tak i s jejím odběratelem – žalobkyní, a která nevykonává ekonomickou činnost, což správce daně i žalovaný vyhodnotili jako účelově předstíranou transakci.
14. Pokud jde o plnění ve prospěch společnosti Nites d.o.o., podle správce daně sice existuje Rámcová smlouva o spolupráci uzavřená dne 17. 6. 2014, ve které se smluvní strany (žalobkyně a její subdodavatel - společnost IBOARD EUROPE LTD) dohodly na vzájemné spolupráci při realizaci softwarových zakázek v rámci projektu NITES a v rámci projektu VIPS – HRY VIDEOBOARD, ale nikdy nebyly předloženy požadované konkrétní důkazní prostředky, že v Banja Luce (Bosna a Hercegovina), kde mělo být podle smlouvy místo provádění úkolů a prostory společnosti Nites d.o.o., pro tuto společnost skutečně někdo pracoval. Doklady o toku peněžních prostředků potom ničeho nedoložily, pokud jde o faktickou realizaci služeb pro uvedenou zahraniční osobu.

15. Ohledně vztahu s kyperskou společností IBOARD EUROPE LTD žalovaný došel k závěru, že ač měla být odměna této společnosti na základě smlouvy o spolupráci žalobkyní vyúčtována do konce roku 2016, žádné přijaté služby v tomto období žalobkyně od této společnosti nevykázala. Faktura byla uvedenou společností vystavena až v lednu 2017, ale plnění ve prospěch společnosti Nites d.o.o. z ní neplynulo. V příloze odpovědi na mezinárodní dožádání na Kypr společnost IBOARD EUROPE LTD pouze uvedla, že v letech 2015 a 2016 nebyly fakturované žádné transakce.
16. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neodstranila důvodné pochybnosti správce daně a neprokázala skutečnosti uvedené ve správce daně zaslaných čtyřech výzvách, čímž neprokázala, že z přijetí unispotů na základě daňového dokladu č. FP-150081 (interní číslo dodavatele FV-20150104) uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, tj. že k poskytnutí unispotů došlo tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno a že toto přijaté zdanitelné plnění využila v rámci své ekonomické činnosti. Rovněž podle žalovaného neprokázala, že k poskytnutí služeb vyfakturovaných daňovými doklady č. NT-15001, NT-15002 a NT-15003 pro odběratele Nites d.o.o. ve třetí zemi skutečně došlo tak, jak je na dokladech deklarováno.
17. Dle názoru žalovaného si žalobkyně neopatřila dostatek důkazních prostředků, kterými by mohla prokázat svou dobrou víru v deklarovaného dodavatele unispotů, tj. ve společnost ILC FACTORY, a v rámci obchodování s touto obchodní společností postupovala značně neobezřetně a nestandardně. Nedostatek důkazních prostředků přitom nemůže jít k tíži správce daně, nýbrž žalobkyně, která byla s ohledem na důvodné pochyby o faktickém průběhu posuzovaných obchodních transakcí povinna svá tvrzení prokázat jinými důkazními prostředky než předloženými daňovými doklady a oznámeními o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků. Stejně tak konstatoval žalovaný důkazní nouzi žalobkyně v případě poskytnutí služeb pro odběratele Nites d.o.o., kdy byly následně, naprosto odlišně od smluvních ujednání stran provedení a hrazení služeb, doloženy pouze finanční toky mezi účty žalobkyně a společnosti Nites d.o.o., které však byly provedeny až v průběhu daňové kontroly. Dle žalovaného je v zájmu daňových subjektů, aby si zajistily důkazy, kterými jsou schopny uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Bylo na žalobkyni, aby v případě, kdy uplatňuje nárok na osvobození dodání služby do třetí země, disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že služba skutečně byla poskytnuta v této zemi konečnému odběrateli.
18. K první odvolací námitce, pokud jde o důkazní břemeno, žalovaný předeslal, že správce daně vyjádřením svých pochybností ve čtyřech výzvách své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl. Následně tak bylo na žalobkyni, aby vyjádřené a specifikované pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila, tj. prokázala skutečnosti uvedené ve výzvách I až IV. Žalobkyně však tyto okolnosti neprokázala, jmenovitě neprokázala, že z přijetí unispotů na základě daňového dokladu č. FP-150081 oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně a dále že k uskutečnění zdanitelného plnění pro odběratele Nites d.o.o. dle daňových dokladů č. NT-15001, NT-15002 a NT-15003 došlo tak, jak je na těchto daňových dokladech deklarováno, tj. že místo plnění bylo mimo tuzemsko. Judikatura, na níž v odvolání žalobkyně poukazovala, na tomto závěru ničeho nemění a dle žalovaného byl postup správce daně v souladu s ní, případně nešlo o soudní rozhodnutí přílehlavá na daný případ.
19. Žalovaný dále k námitce, že společnost VIDEOBOARD Bohemia prokázala při daňové kontrole v roce 2011 oprávněnost nákladů souvisejících s pořízením unispotů, uvedl, že

tato skutečnost není důkazem o tom, že v předmětném zdaňovacím období jimi stále disponovala, že je převedla dodavateli žalobkyně (ILC FACTORY), který tato plnění dále převedl žalobkyni a fakturoval jí související cenu. Z protokolů o změně vlastníka unispotů podle žalovaného sice plynulo, že ILC FACTORY měla přijmout unispoty od společnosti VIDEOBOARD Bohemia, ale již z nich nijak nevyplývá, že s nimi byla oprávněna nakládat, neboť správa unispotů zůstala v kompetenci společnosti VIDEOBOARD Bohemia. Dále byly zjištěny skutečnosti zpochybňující evidenci spotů a tím i čísla spotů uvedená na předložených protokolech. Předložené protokoly proto podle žalovaného samy o sobě neprokazují, že k přijetí unispotů žalobkyní od ILC FACTORY došlo tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno. Tato skutečnost nemohla být prokázána ani řádným plněním daňových povinností společností VIDEOBOARD Bohemia.

20. Žalovaný zároveň uvedl, že nepochybuje legálnost způsobu úhrady těchto transakcí samu o sobě.
21. K výsledku svědka S.N. pak žalovaný konstatoval, že ten osvědčuje pouze funkčnost systému Videoboard a skutečnost, že odběratelem reklamní kampaně je společnost BIOSYNCHRON, nikoliv nabytí a využití unispotů žalobkyní.
22. K druhé odvolací námitce týkající se hodnocení důkazů žalovaný obecně konstatoval, že správce daně hodnotil veškeré důkazy obsažené ve spisu v souladu se zákonnými požadavky. Za účelem co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně prováděl podle žalovaného správce daně rozsáhlé dokazování, kdy v rámci daňové kontroly kontroloval doklady a písemnosti předkládané žalobkyní a jejich soulad se skutkovým stavem, prověřoval průběh obchodních případů, prováděl ústní jednání, místní šetření, realizoval mezinárodní dožádání a další vlastní šetření. V rámci dokazování byla žalobkyně správcem daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu řádně vyzývána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (výzvy I až IV). Z hodnocení důkazů dle žalovaného jasně vyplývá, že důkazní síla nebyla prisuzována pouze nesrovnalostem v evidencích a datech, jak tvrdí žalobkyně. Ze spisu je podle jeho názoru zřejmé, že se správce daně snažil zjistit skutkový stav co nejúplněji, přičemž z tvrzení žalobkyně a důkazních prostředků vyplynula řada rozporů a nestandardností.
23. Ve třetí odvolací námitce poukazující na podstatu unispotů a systému Videoboard žalobkyně uvedla, že unispoty jsou poukázkou na reklamní vysílání do systému Videoboard, přičemž bez jejich držení není možné toto vysílání uskutečnit a uzavření smlouvy o zajištění reklamy je až následným krokem. Z podkladů opatřených správcem daně bylo dle žalovaného zřejmé, že od 10. 12. 2012 do 24. 2. 2015 nedošlo k žádnému převodu unispotů. Z úředně ověřeného výpisu provozu systému Videoboard za období měsíce února roku 2015 vyplývá, že společností VIDEOBOARD Bohemia bylo realizováno reklamní vysílání pro další subjekty. Podle protokolů o odvysílání reklamy bylo realizováno reklamní vysílání pro ILC FACTORY, přestože bylo žalobkyni převedeno stejné množství unispotů, které byly pořízeny od společnosti VIDEOBOARD Bohemia. Pokud by přijaté unispoty byly využity na zajištění reklamního vysílání, nemohly být dle závěru žalovaného logicky ve stejném množství převedeny žalobkyni. Z přehledu transakcí unispotů za období únor 2015 nevyplývá, že by došlo ke spotřebě unispotů ze strany žalobkyně.
24. Co se týká prokázání faktické realizace plnění pro zahraničního odběratele Nites d.o.o., k tomu měla žalobkyně na základě výzvy předložit důkazní prostředky, kterými by

prokázala, že si ověřila, že pracovníci jejího dodavatele skutečně v Banja Luce pracovali, uvést jména pracovníků, zda měli oprávnění pro přístup do IT systému společnosti Nites d.o.o., případně jak byl zajištěn jejich dozor na pracovišti a také, kdo odpovídal za jejich bezpečnost. Žalovaný k tomu uzavřel, že ani v rámci odvolání žalobkyně žádné z požadovaných důkazních prostředků nepředložila.

25. Žalovaný odmítl, že by se správce daně při hodnocení zaměřil pouze na ty důkazy, které v důsledku podporovaly výsledný nález. Měly být řádně vyhodnoceny všechny důkazní prostředky, jak obstarané správcem daně, tak předložené žalobkyní. Zároveň připomněl provedení daňové kontroly u personálně propojených společností VIDEOBOARD Bohemia a ILC FACTORY, přičemž zdůraznil, že neexistuje souhrnná zpráva o daňové kontrole za předmětné zdaňovací období, která by se týkala všech tří společností dohromady. Ovšem i u těchto dvou právnických osob v případě vystavených a přijatých dokladů týkajících se unispoty učinil správce daně závěr, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění tak, jak je na daňových dokladech deklarováno.
26. Dále žalovaný popsal řadu transakcí s unispoty a akciemi společnosti IGCS Europe a.s. (dříve Interconex Invest, a.s., FWDS CZ, a.s. a FWDS Claims, a.s.), různých půjček, postoupení a započtení pohledávek mezi žalobkyní a personálně propojenými společnostmi VIDEOBOARD Bohemia, INTERNATIONAL TECHNOLOGIES a.s. a ILC FACTORY.
27. Žalovaný uzavřel, že i přes veškeré žalobkyní předložené a vlastním šetřením správcem daně získané důkazní prostředky nebylo prokázáno, zda k poskytnutí služeb v Banja Luce pro příjemce Nites d.o.o. skutečně došlo. Byl předložen jediný konkrétní důkaz, a to Technická dokumentace k rámcové smlouvě č. 20130816001 – v anglickém jazyce, u které je uvedena jako autor na první straně žalobkyně, z této dokumentace ale není patrné, kdo, kdy a kde ve skutečnosti služby poskytl a zda vůbec byly poskytnuty. Správcem daně bylo ověřeno, že žalobkyně ani za období listopad 2016 a ani za období prosinec 2016 nevykázala žádné přijetí služby od plátce z jiného členského státu, tedy v rozporu s ujednáním v rámcové smlouvě jí její subdodavatel IBOARD EUROPE LTD ani do 31. 12. 2016 žádné poskytnuté služby nevyfaktoval. Správcem daně požadovaná zadávací dokumentace, doklady prokazující rozsah díla, jeho faktickou realizaci, předávací protokoly, doklady prokazující úhradu faktury a uvedení jmen osob, které plnění zajišťovaly, však žalobkyně nepředložila.

III. Žaloba

28. Žalobkyně v podané žalobě obecně namítala, že unesla své důkazní břemeno, jež neunesl žalovaný, přičemž finanční orgány provedly hodnocení důkazů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.
29. Ve vztahu k **poskytnutí služeb (plnění vůči) společnosti Nites d.o.o.** namítala, že správce daně v první ani druhé výzvě nesplnil svoji zákonnou povinnost a neprokázal pochybnosti o pravdivosti účetnictví a souvisejících dokladů předložených žalobkyní (faktury, výpisy z banky). Žalobkyně přitom v žalobě rekapitulovala, jaké všechny důkazní prostředky správci daně předložila. Ani třetí výzva neobsahovala podle žalobkyně žádné skutečnosti, které by dle § 92 odst. 5 písm. c) daňové řádu vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jí předložených důkazních prostředků. Touto třetí výzvou byla žalobkyně dle svého názoru vyzývána k doložení skutečností, které se týkají jiného subjektu, jmenovitě uvedení pracovníků, kteří v Banja Luce pracovali, zda měli přístup do

IT systému společnosti Nites d.o.o., popř. jak byl zajištěn dozor na pracovišti a kdo odpovídal za jejich bezpečnost.

30. Žalobkyně je proto přesvědčena, že prokázala svá tvrzení ohledně poskytnutí služeb společnosti Nites d.o.o. a že za daného stavu po ní nelze spravedlivě požadovat doložení ještě i jiných důkazních prostředků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 - 60). Vzhledem k neunesení důkazního břemene ze strany správce daně na ní ostatně důkazní břemeno ani nemohlo být přeneseno.
31. Žalobkyně nadto podle svého přesvědčení prokázala, že poskytla službu společnosti Nites d.o.o., která má sídlo v Banja Luka, Bosna a Hercegovina (tj. mimo tuzemsko a EU), přičemž místo, kde je služba fakticky plněna a prováděna, je irelevantní (netížilo ji v tomto ohledu důkazní břemeno), a proto poskytnutí této služby není předmětem daně.
32. Ve vztahu k **pořízení zboží (unispotů) od společnosti ILC FACTORY** žalobkyně nejprve vysvětlila, že tzv. unispoty jsou fakticky virtuální poukázky na vysílání reklamních a inzertních sdělení v rámci systému Videoboard, který je provozován společností VIDEOBOARD Bohemia. Úřední osoby, provádějící daňovou kontrolu, byly dle žalobkyně s fungováním systému Videoboard detailně seznámeny v průběhu daňové kontroly. Stejný správce daně (dokonce stejné úřední osoby) prováděl daňovou kontrolu i u společností VIDEOBOARD Bohemia a ILC FACTORY. Proto byly správci daně známy tyto skutečnosti:
 - VIDEOBOARD Bohemia uvedla prodej unispotů ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 a řádně jej tak zdanila,
 - ILC FACTORY si nejdříve uplatnila ve zdaňovacím období únor 2015 z nákupu unispotů od VIDEOBOARD Bohemia nárok na odpočet daně na vstupu a poté z prodeje unispotů žalobkyni odvedla ve zdaňovacím období únor 2015 daň na výstupu,
 - žalobkyně si uplatnila ve zdaňovacím období únor 2015 z nákupu unispotů od ILC FACTORY nárok na odpočet daně a pořízené unispoty využila v rámci projektu BIOSYNCHRON, po jehož dokončení byla hodnota unispotů zahrnuta do výnosů z tohoto projektu a do základu daně z přidané hodnoty. Investiční projekt BIOSYNCHRON je dle žalobkyně medicínský projekt, unikátního spojení tří terapií – magnetoterapie, fototerapie a termoterapie se zaměřením na Bechtěrevovu chorobu, atopický ekzém, psoriasis a tzv. cukrovkovou nohu. Žalobkyně přitom byla smluvním zprostředkovatelem prodeje projektu BIOSYNCHRON, jeho kompletního know-how včetně všech patentů a vzorů, a to zájemcům z řad třetích osob. Reklamní kampaň na propagaci projektu BIOSYNCHRON byla realizována v systému Videoboard na základě smlouvy se společností VIDEOBOARD Bohemia o zprostředkování prodeje.
33. Unispoty od společnosti ILC FACTORY žalobkyně pořídila především z důvodu jejich velmi výhodné ceny. Úhrada reklamní kampaně pomocí unispotů pak měla probíhat až při jejím vyúčtování. Přitom k vyúčtování „startovací“ fáze kampaně došlo dodatkem smlouvy dne 2. 3. 2015, tedy až poté, kdy si žalobkyně unispoty od ILC FACTORY pořídila.
34. Výsledkem zprostředkovatelské činnosti žalobkyně bylo uzavření smlouvy o smlouvě budoucí dne 3. 2. 2015 o prodeji projektu BIOSYNCHRON společnosti SOLAR INVEST LLC. Tudíž bylo dle žalobkyně již zřejmé, že reklamní kampaň bude úspěšná, a i proto si mohla „přikoupit“ unispoty od společnosti ILC FACTORY. K vlastní realizaci prodeje projektu došlo dne 21. 2. 2017 uzavřením Smlouvy o prodeji projektu mezi prodávajícím

VIDEOBOARD Bohemia a kupujícím SOLAR INVEST LLC. Na základě úspěšné realizace prodeje projektu vystavila žalobkyně dne 31. 3. 2017 fakturu č. W20170328, kterou vyúčtovala společnosti VIDEOBOARD Bohemia částku za zprostředkování 11 000 000 Kč + DPH 2 310 00 Kč. S ohledem na výše uvedené je žalobkyně názoru, že zde je jednoznačná a přímá souvislost mezi nákupem unispotů a uskutečněním zdanitelného plnění v rámci její ekonomické činnosti.

35. Žalobkyně přitom v žalobě rekapitulovala, jaké všechny důkazní prostředky v souvislosti s transakcí s unispoty správci daně předložila, včetně provedení svědecké výpovědi J. J.
36. Podle ní není pravdou, že odběratelem propagace byl jiný daňový subjekt, jak tvrdí žalovaný. Propagován byl projekt (nikoliv subjekt) BIOSYNCHRON, jehož prodej žalobkyně za odměnu zprostředkovávala. Proto to byla i ona, která měla zájem na jeho propagaci.
37. Žalobkyně tudíž má za prokázané, že přijala unispoty od společnosti ILC FACTORY a že tyto unispoty použila v rámci své ekonomické činnosti ke zdanitelnému plnění v podobě zprostředkování prodeje projektu BIOSYNCHRON, tedy splnila všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.
38. Žalobkyně následně shrnula, že v daňovém řízení předložila dostatečné důkazní prostředky, kterými prokázala, že v případě poskytnutí služeb společnosti Nites d.o.o. se jednalo o poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, které není předmětem daně, a v případě nákupu unispotů od společnosti ILC FACTORY a.s. byly naplněny všechny podmínky pro uplatnění odpočtu daně na vstupu.
39. Naopak to podle ní byl správce daně, který své důkazní břemeno dle § 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu neunesl a neprokázal v konečné fázi za pomoci konkrétních důkazních prostředků existenci skutečností, vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, povinných evidencí a dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní. Tyto konkrétní důkazní prostředky přitom nebyl podle ní správce daně schopen označit ani v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole.
40. Podle jejího názoru bylo hodnocení důkazních prostředků ze strany správce daně provedeno neobjektivním způsobem, kdy všechny důkazní prostředky předkládané žalobkyní byly hodnoceny předem zaujatým způsobem nebo nebyly hodnoceny vůbec. Žalovaný pak Napadeným rozhodnutím toto zaujaté a neobjektivní hodnocení důkazů nijak nenapravil. Závěrem žalobkyně předestřela několik úrovní důkazního standardu:
 - důkaz mimo jakoukoliv pochybnost,
 - důkaz mimo rozumnou pochybnost,
 - jasný a přesvědčivý důkaz,
 - převaha důkazů (vyšší míra pravděpodobnosti než 50 %).

Podle jejího názoru pak žalovaný vyžadoval po žalobkyni unesení důkazního břemene mimo jakoukoliv pochybnost, což je teoreticky i prakticky naprosto nemožné (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, I. ÚS 173/13), zatímco na své vlastní důkazní břemeno kladly finanční orgány důkazní standard nepřiměřeně nízký.

IV. Vyjádření žalovaného

41. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 5. 4. 2019 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobkyně, aby následně na str. 3 – 5 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí a na v něm uvedené argumentaci.
42. Žalovaný předeslal, že žalobní námítky jsou prakticky totožné s těmi odvolacími, a proto odkázal v detailu na Napadené rozhodnutí.
43. K námitkám stran dokazování obecně uvedl, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu se základními zásadami správy daní včetně zásady volného hodnocení důkazů. Nesouhlas žalobkyně se samotnými výsledky takového hodnocení neznamená, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že správní orgány nevycházely ze skutečného stavu věci. Napadené i Prvostupňové rozhodnutí mají podle žalovaného relevantní podklad ve správním spisu. Finanční orgány se dle jeho tvrzení všemi důkazními návrhy řádně zabývaly a v případě neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu byl tento krok v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů řádně odůvodněn a žalobkyni bylo vysvětleno, proč by provedení daného důkazu bylo nadbytečné.
44. Žalovaný dále **k otázce služeb pro společnost Nites d.o.o.** připomněl, že podle § 2 odst. 2 ZDPH plnění, která jsou předmětem daně, se dělí na plnění zdanitelná a osvobozená od daně. Podle § 9 ZDPH, pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani, je místem plnění její sídlo; v případě služby pro osobu nepovinnou k dani, je místem plnění místo, kde má sídlo osoba poskytující službu (žalobkyně). Na místu plnění závisí také aplikace § 24a ZDPH, podle nějž plátce, který poskytne službu s místem plnění mimo tuzemsko, je povinen ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty (k tomu dni, který nastane dříve) toto uskutečnění plnění přiznat. Zatímco tedy při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku je plátce povinen přiznat z tohoto plnění daň, pokud je místo plnění mimo Českou republiku, postačí, když plátce přizná pouze předmětné plnění. U služeb poskytnutých společnosti Nites d.o.o., u kterých žalobkyně neuplatnila DPH na výstupu, bylo podle žalovaného třeba prokázat místo plnění ve třetí zemi, tj. jejich faktickou realizaci pro deklarovaného odběratele ze třetí země. Žalobkyně přitom neprokázala skutečnosti požadované ve výzvách správce daně, tj. že k poskytnutí služeb vyfakturovaných daňovými doklady č. NT-15001, NT-15002 a NT-15003 pro odběratele Nites d.o.o. ve třetí zemi skutečně došlo.
45. Co se týká **pořízení unispotů od ILC FACTORY**, žalovaný připomněl, že daňový doklad neznámá sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Žalobkyně přitom neodstranila důvodné pochybnosti správce daně ohledně této transakce, a tak neprokázala, že došlo k uskutečnění přijatého zdanitelného plnění od ILC FACTORY ve smyslu daňového dokladu č. FP-150081.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

46. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Nezjistil přitom jiné vady, k nimž

byl povinen přihlédnout z moci úřední. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť na něm strany netrvaly. Strany zároveň nenavrhovaly provedení žádných důkazních prostředků, jež by nebyly součástí správního spisu, jímž se podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dokazování neprovádí.

47. V návaznosti na dříve uvedená stanoviska stran soud úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky jsou předmětem sporu dvě plnění:
- a. pořízení unispotů žalobkyní od společnosti ILC FACTORY, kde podle závěrů Napadeného rozhodnutí nebylo žalobkyní jednak prokázáno, že k jejich nákupu v deklarovaném množství skutečně došlo, a zejména, že toto plnění bylo následně využito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně (a nikoli jiného subjektu),
 - b. služby poskytnuté žalobkyní společnosti Nites d.o.o. se sídlem v Bosně a Hercegovině, kde podle závěrů Napadeného rozhodnutí nebylo žalobkyní prokázáno, že k poskytnutí služeb pro příjemce ve třetí zemi skutečně došlo.
48. Žalobkyně přitom u obou těchto případů namítá, že žalovaný, resp. správce daně neunesli své důkazní břemeno podle § 92 odst. 4 ve spojení s odstavcem 5 písm. c) téhož ustanovení daňového řádu, a pro případ, že by soud došel k opačnému závěru, se žalobkyně dovolává toho, že ona i přesto prokázala svá související daňová tvrzení, tudíž unesla své důkazní břemeno, jež na ní přešlo, přičemž finanční orgány postupovaly při hodnocení důkazů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.
49. Vedle toho, pokud jde o služby ve prospěch zahraniční společnosti Nites d.o.o. (se sídlem ve třetí zemi), je mezi stranami sporný výklad právní otázky, zda je žalobkyně vůbec povinna prokazovat, že služba byla v zemi sídla odběratele skutečně poskytnuta.
50. Pokud jde o obsah žalobních námitek jako celku, neuniklo pozornosti soudu, že je žalobkyně v reakci na vydání Napadeného rozhodnutí a znění jeho odůvodnění takřka beze změny přenesla do žaloby ze svého odvolání proti Platebnímu výměru. Žalobkyně tudíž *de facto* ignorovala skutečnost, že se předmětnými námitkami zabýval žalovaný v Napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě jen minimálně reagovala na závěry, které žalovaný vyslovil k téměř identickým odvolacím námitkám v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. V zásadě tak nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobkyně tím, že v žalobě zopakovala námitky vznesené v odvolacím řízení, aniž by reagovala na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty.
51. Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128). Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikatorním východiskům za dané situace předeseílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na námitky vznesené žalobkyní v odvolacím řízení, uvedl žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se ve všem podstatném překrývají s žalobkyní dříve v odvolacím řízení uplatněnými námitkami.

52. Městský soud v Praze se nejprve musel vypořádat s žalobní námitkou, resp. právní otázkou, co vyžadovala právní úprava pro to, aby žalobkyní deklarované plnění vůči právnické osobě Nites d.o.o. se sídlem v Bosně a Hercegovině bylo považováno za poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, které není předmětem DPH. Teprve poté je totiž možno posoudit, jaké skutkové okolnosti musely být ve vztahu k předmětnému plnění dokazovány. Žalobkyně v tomto směru namítala, že nebyla povinna prokazovat, že k plnění vyfakturovaných služeb skutečně došlo v třetí zemi, ale toliko skutečnost, že příjemcem plnění je osoba se sídlem v třetí zemi.
53. Je nesporné, že žalobkyně je osobou povinnou k dani ve smyslu ZDPH. Soud předesílá, že podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH „*[p]ředmětem daně je...poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*“. Podle odstavce 2 téhož ustanovení pak „*[z]danitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně a b) není osvobozené od daně*.“ Pokud by tedy bylo prokázáno, že místem plnění předmětných služeb, které žalobkyně vyfakturovala společnosti Nites d.o.o., nebylo tuzemsko (Česká republika), nýbrž třetí země, nepodléhaly by platby za tyto služby DPH podle tohoto zákona a Napadené rozhodnutí a Platební výměr by v tomto ohledu neobstály. Pro úplnost soud připomíná, že podle § 24a odst. 1 písm. a) ZDPH vzniká plátcí povinnost přiznat uskutečnění plnění při poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve; podle odstavce 2 téhož ustanovení se plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby.
54. Místo plnění je vymezeno v § 9 ZDPH. Dle § 9 odst. 1 věty první ZDPH platí, že „*[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání*.“ Citované ustanovení je výsledkem transpozice směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. Zjednodušeně řečeno touto novelou došlo ke změně místa plnění při poskytnutí služby ve vztahu mezi osobami povinnými k dani (tzv. „B2B“¹), a to ze státu poskytovatele služby do státu jejího příjemce. Smyslem této změny je zajistit, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb (viz např. rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2016, *A a B*, C-453/15, bod 25). Místo poskytnutí služby osobě povinné k dani tedy již není určeno v závislosti na osobě povinné k dani, která službu poskytuje, ale na osobě povinné k dani, která je příjemcem služby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, čj. 7 Afs 385/2018 - 42). Soud pro úplnost podotýká, že pro oblast tzv. B2C² obchodů naopak v souladu s § 9 odst. 2 věty první ZDPH platí, že „*[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo*.“
55. Znění zákona o DPH vychází ze směrnice o DPH. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH *poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH platí, že „*osobou povinnou k dani*“ se rozumí *jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*. „*Ekonomickou činností*“ se rozumí *veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání*. *Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného*

¹ Z angl. *business to business*.

² Z angl. *business to customer*.

majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 3/2018 - 50).

56. Ač příslušný závěr neplyne z Napadeného rozhodnutí nebo Platebního výměru zcela explicitně, vyšel soud z toho, že mezi stranami není sporné, že právnická osoba Nites d.o.o. má sídlo v Bosně a Hercegovině a je osobou povinnou k dani ve smyslu ZDPH, tedy zahraniční osobou, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Proto je nutné se zaměřit na to, zda byly v případě žalobkyně splněny podmínky uvedené v § 9 odst. 1 ZDPH.
57. Klíčové je potom podle soudu vysvětlení a naplnění pojmu „poskytnutí služby“ na daném skutkovém půdorysu případu. Shodně rubrikované ustanovení § 14 ZDPH totiž pojem samotný nijak blíže nevysvětluje a přenechává jej výkladu aplikujících orgánů. V odstavci 1 větě první toliko obecně konstatuje, že „[p]oskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží“. Soud v této souvislosti připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 28/2013 - 23) „[z] dikce citovaného ustanovení je zřejmé, že službou pro účely zákona o DPH může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. DPH je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní...**Podstatná je fakticita plnění, které může spočívat i jen v prostém vystavení se určité situaci, stejně jako v poskytnutí v zásadě jakékoli majetkové využitelné hodnoty...**pokud by smlouvou...nebyl zastírán jiný skutečný stav, např. snaha bez poskytnutí adekvátního protiplnění...a fingováním plnění, která ve skutečnosti nebyla poskytnuta, vytvořit stěžovateli podmínky pro snížení jeho daňové povinnosti, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky.“. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále doplnil: „Daní z přidané hodnoty je daněna přidaná hodnota, kterou každý z podnikatelů vytvoří. Tato přidaná hodnota není žádnou abstraktní, fiktivní kategorií, nýbrž **reálným výsledkem činnosti podnikatele**, zásadně bez ohledu na to, jakou má právní či faktickou povahu. Z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmizí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota.“. K důkaznímu břemeni daňového subjektu pak v tehdy projednávaném případě kasační soud uzavřel, že „[i]e tedy na stěžovateli, aby **přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní**, a rozptýlil obavy, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstírání jiného než skutečného stavu věci získat neoprávněnou daňovou výhodu.“ (pozn. zvýrazněno soudem; obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78).
58. Městský soud v Praze se s tímto výkladem pojmu poskytnutí služby pro účely stanovení DPH bez výhrad ztotožňuje. V daňovém řízení tak bylo potřeba prokázat, že k poskytnutí deklarovaných softwarových služeb žalobkyní skutečně došlo. Pokud pak toto plnění nemělo být předmětem DPH na výstupu, bylo třeba současně prokázat, že služby byly skutečně poskytnuty osobě ze třetí země – společnosti Nites d.o.o. Potud dává soud výkladu žalovaného za pravdu. Neztotožňuje se s ním však v závěru, že musí být pro účely aplikace § 9 odst. 1 ZDPH prokázáno, že byly předmětné služby žalobkyní, případně

jejími subdodavateli skutečně nezbytně realizovány v sídle odběratele ze třetí země (zde město Banja Luka v Bosně a Hercegovině). Z uvedené právní normy, s přihlédnutím k citované judikatuře, totiž nikterak neplyne požadavek, kde musí k posuzovanému plnění fakticky dojít, tj. kde má na něm být pracováno, nýbrž toliko ta skutečnost, že u plnění prokazatelně uskutečněného ve prospěch osoby povinné k dani ze třetí země se má ze zákona za místo plnění sídlo této osoby. Tomu potom musí odpovídat i volba a vypovídací hodnota důkazních prostředků.

59. Proto soud nemůže bez dalšího přisvědčit ani argumentaci žalobkyně, která namítala, že je nerozhodné prokazovat fakticitu plnění v sídle jejího zahraničního odběratele. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že pro prokázání jejích tvrzení nebylo třeba prokázat, že služby byly skutečně fyzicky realizovány ve třetí zemi, neboť v souladu s uvedeným postačovalo prokázat, že příjemcem těchto služeb byla žalobkyní označená osoba se sídlem v předmětné třetí zemi. Žalobkyně se však mylí, pokud ve svých námitkách současně poněkud odhlíží od potřeby prokázání faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Se zřetelem k výše uvedenému totiž musí být nutně předmětem dalšího posouzení ze strany soudu, zda bylo prokázáno (a případně kým mělo být prokázáno), že k vlastnímu poskytnutí softwarových služeb ve prospěch společnosti Nites d.o.o. ze strany žalobkyně jí deklarovaným způsobem skutečně došlo. Pouhé prokázání skutečnosti, že příjemcem služby (údajně poskytnuté, o jejímž faktickém plnění ale přetrvávají důvodné pochybnosti) je osoba se sídlem v třetí zemi, by odporovalo základnímu smyslu daně z přidané hodnoty, neboť by nebylo postaveno na jisto, zda ona přidaná hodnota (poskytnutá služba) vůbec vznikla, nehledě na pochybnosti o tom, zda související finanční plnění (platby) mají reálný základ a neslouží pouze k neoprávněné úpravě daňové povinnosti zainteresovaných subjektů.
60. Soud tedy dále přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobkyně ve vztahu k oběma okruhům zdanitelných plnění poukazovala na vady v hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a žalovaného, resp. jeho přenos.
61. Soud v tomto směru připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“
62. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“. Přitom podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“.
63. Soud k problematice nesení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení předesílá, že správní soudy ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce

daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

64. Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobkyní předložených listin.
65. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.
66. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se nespočetněkrát zabýval Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém kasační soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* (pozn. zvýrazněno soudem). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62 či ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018 - 52.
67. K důkaznímu břemenu daňového subjektu pak v rozsudku ze dne 28. 5. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„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 zapláceno.“* (pozn.

zvýrazněno soudem). Rovněž např. z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, a ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 58/2006 - 41 vyplývá, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt, resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit.

68. Zdejší soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v dalších rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.
69. Městský soud v Praze se v předestřené logice přechodu důkazního břemene nejprve zabýval otázkou, zda své důkazní břemeno unesl správce daně, resp. žalovaný, a tím jej vrátil na stranu daňového subjektu. Teprve v takovém případě by totiž přišla na řadu otázka, zda jí tvrzené skutečnosti prokázala žalobkyně, resp. zda unesla důkazní břemeno, které na ni v tomto ohledu zpět přešlo. Žalobkyně namítala, že finanční orgány své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesly a neprokázaly za pomoci konkrétních důkazních prostředků existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, povinných evidencí a dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní, a to ani v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole.
70. Soud po přezkoumání správního spisu došel k závěru, že tato námitka není důvodná, a to jak ve vztahu k šetřeným transakcím s unispoty, tak i ve vztahu k plnění vůči zahraniční osobě Nites d.o.o. Správce daně podle přesvědčení soudu v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu řádně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnil žalobkyní předložené podklady shromážděné v průběhu daňového řízení.
71. Pokud jde o nákup unispotů od ILC FACTORY a jejich další užití žalobkyní, správce daně se velmi pečlivě zabýval věcnými i personálními aspekty předmětných transakcí. Soudu neuniklo, že již samotná komodita, resp. předmět plnění – tzv. unispoty pro systém Videoboard nejsou na první pohled zcela srozumitelným aktivem, přičemž jejich podstata, převoditelnost a uživatelnost jistě zasluhuje bližší zkoumání. Dále je z obsahu spisu zřejmé, že v transakcích figurovaly právnické osoby personálně či majetkově propojené, u nichž není vždy *a priori* na první pohled seznatelné, jaký je (ekonomický) smysl jejich angažmá v operacích, které mají svůj počátek i konec v rámci stejné skupiny vzájemně propojených osob (u některých probíhala daňová kontrola současně jako u žalobkyně, což soud považuje za logické a účelné). Soud rovněž neponechal bez povšimnutí, že smlouvy a jiné podklady vztahující se k daňovým dokladům týkajícím se předmětných plnění byly dodávány postupně. Ač ve výsledku poskytují podklady ve správním spisu věcný obrázek o průběhu a kauzalitě plnění jako celku, z konkrétních dat, počtu a čísel unispotů nebo částek vznikají oprávněné pochybnosti o skutečné podstatě a podmínkách těchto obchodů (soud na tomto místě zdůrazňuje, že netvrdí, že by byl prokázán opak skutečností tvrzených žalobkyní, nýbrž toliko, že byly oprávněně vzneseny důvodné pochybnosti o nich). Rovněž se soud ztotožňuje se žalovaným v tom, že z předložené dokumentace vznikly přinejmenším pochybnosti o tom, zda ILC FACTORY byla oprávněna převést

vlastnické právo k unispotům na žalobkyni. Rovněž je třeba přisvědčit žalovanému, že i způsob úhrady pohledávky této společnosti za žalobkyní započtením s později vzniklou pohledávkou žalobkyně z prodeje akcií spřízněné společnosti se jevil z hlediska obvyklosti obchodních vztahů nestandardně. Proto má soud za to, že správce daně své důkazní břemeno v daňovém řízení unesl a své pochybnosti vždy dostatečným způsobem odpovídajícím výše uvedené judikatuře zdůvodnil, tudíž po žalobkyni požadoval další informace, resp. důkazní prostředky ve vztahu k obchodům s unispoty oprávněně.

72. Co se týká služeb poskytnutých podle tvrzení žalobkyně společnosti Nites d.o.o., soud navazuje na své závěry učiněné v bodech 52 až 59 tohoto rozsudku. V souladu s nimi považuje za legitimní a správné, že se finanční orgány nespokojily ohledně učinění závěru, že tato tvrzená uskutečněná plnění nejsou předmětem daně s ohledem na sídlo příjemce plnění ve třetí zemi, s pouhými bankovními doklady o provedení plateb a smluvní dokumentací, na jejímž základě měly být předmětné služby poskytnuty, a vyžadovaly po žalobkyni důkazy, jimiž by bylo doloženo, že k poskytnutí těchto služeb společnosti Nites d.o.o. fakticky také došlo. Podle názoru soudu s ohledem na obecnou zásadu, podle níž mají účetní doklady odrážet ekonomickou realitu, nemůže být bráno za nikterak překvapivé a excesivní, pokud finanční orgány po daňovém subjektu požadují tuto „ekonomickou realitu“ doložit. Soud přitom nepřehlédl, že v tzv. třetí výzvě ze dne 30. 6. 2017 správce daně v tomto směru výslovně poukázal na zjištění, že sub-dodavatel IBOARD EUROPE LTD, který měl za žalobkyni plnit její závazek ve vývoji softwarových modulů vůči společnosti Nites d.o.o., podle mezinárodního dožádání v letech 2015 a 2016 žádné transakce nefaktoval s odkazem na to, že veškeré služby budou vyfakturovány až jednorázově po jejich dokončení a vystavil žalobkyni fakturu až dne 31. 1. 2017, ač podle rámcové smlouvy o spolupráci měla být veškerá spolupráce s uvedeným kyperským sub-dodavatelem vyúčtována do 31. 12. 2016. Podle rámcové smlouvy č. 20130816001 mělo ke splnění závazku dojít do konce roku 2016 a k provádění prací mělo docházet přímo v prostorách odběratele v Banja Luce. Tím správce daně podle názoru soudu unesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ohledně skutečného poskytnutí služeb vyfakturovaných žalobkyní vůči společnosti Nites d.o.o. za únor 2015. Soud však s ohledem na svůj závěr uvedený v bodu 58 tohoto rozsudku dodává, že správce daně nebyl pro účely § 9 odst. 1 ZDPH oprávněn vyžadovat po žalobkyni důkazní prostředky potvrzující skutečnost, že k poskytnutí služeb došlo právě v obci Banja Luka, kde má sídlo společnost Nites d.o.o. (tj. zda přímo v Banja Luce někdo skutečně práci fyzicky vykonával, vč. souvisejících otázek s bezpečností práce), nýbrž jen to, zda k poskytnutí služeb vůči této společnosti opravdu došlo, bez ohledu na místo vlastní realizace předmětných služeb. Lze nicméně doplnit, že s ohledem na skutečnost, že podkladová smluvní dokumentace počítala s Banja Lukou jako místem realizace prací, jeví se předložení důkazů v tomto směru jako nejpravděpodobnější z hlediska unesení důkazního břemene žalobkyní.
73. Námitku žalobkyně, že žalovaný, potažmo správce daně neunesl svoje důkazní břemeno podle § dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu proto považuje soud, s dílčí výhradou ohledně otázky prokazování místa plnění ve třetí zemi uvedené výše, za nedůvodnou.
74. Soudu proto zbývá posoudit námitky dovolávající se toho, že žalobkyně unesla jak ohledně obchodů s unispoty, tak ve vztahu ke službám poskytnutým společnosti Nites d.o.o. své důkazní břemeno podle § 92 daňového řádu, resp. že finanční orgány provedly hodnocení předložených důkazů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

75. K dokazování a zásadě volného hodnocení důkazů obecně soud předesílá, že finanční orgány postupují v daňovém řízení tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a aby byl naplněn cíl správy daní, tedy správné stanovení daně. Jsou tedy vždy povinny odpovědně zvážit, které důkazy je v řízení potřeba provést, a zda není potřeba důkazní stav doplnit, jsou také povinny posuzovat důvodnost návrhů účastníků řízení na doplnění dokazování. Není na libovůli finančních orgánů, jakým způsobem s návrhy daňových subjektů na provedení důkazů naloží, neboť sice nejsou důkazními návrhy daňového subjektu vázány, pokud však některé důkazy neprovedou, musí uvést důvody tohoto postupu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 As 29/2009 - 48).
76. Soud se nejprve zabýval případem poskytnutí softwarových služeb právnické osobě Nites d.o.o. se sídlem v Bosně a Hercegovině. Ze správního spisu ověřil, že po zaslání tzv. třetí výzvy ze dne 30. 6. 2017 (jejímž odůvodněním, jak soud uvedl výše v bodu 72 tohoto rozsudku, správce daně unesl svoje důkazní břemeno stran důvodných pochybností) žalobkyně již nedodala správci daně žádné další důkazní prostředky v této věci a svoji procesní obranu nadále soustředila toliko na argumentaci neunesením důkazního břemene finančními orgány. Přestože tedy v této věci nebylo z pohledu aplikace § 9 odst. 1 ZDPH rozhodné prokázání toho, kde konkrétně byla posuzovaná služba poskytnuta (ač podle smluvní dokumentace tomu mělo být v Banja Luce v Bosně a Hercegovině), bylo na žalobkyni, aby prokázala minimálně to, že tato služba byla pro společnost Nites d.o.o. fakticky realizována. Žalobkyně sice poskytla správci daně mimo jiné související faktury, smlouvy (vč. technické dokumentace), výpisy z bankovních účtů o uskutečněných platbách, stručná písemná potvrzení o převzetí služeb ze strany společnosti Nites d.o.o. či informace o sub-dodavatelské společnosti IBOARD EUROPE LTD, nepředložila však žádný důkaz, který by vyvracel pochybnosti správce daně o tom, že ve skutečnosti k pracím odpovídajícím částkám vyfakturovaným v únoru 2015 nedošlo. Ještě krátce před koncem roku 2016 dle závěrů mezinárodního dožádání sub-dodavatel se sídlem na Kypru nevykázal žádné fakturované práce v této věci, ačkoli měly být do konce roku 2016 nejen provedeny, ale též žalobkyni vyúčtovány, a žalobkyně vystavila faktury na tyto práce již v únoru 2015. I dle soudu je s podivem, že ke spornému poskytnutému plnění (softwarové služby) v hodnotě cca 10 milionů Kč nenavrhla žalobkyně žádný přímý důkaz osvědčující vlastní realizaci těchto prací konkrétními osobami (např. podklady o konkrétním výkonu práce, svědeckou výpověď). Požadavek finančních orgánů na předložení důkazů v tomto směru nepovažuje soud za jakkoli excesivní nebo zatěžující. Soud si je vědom toho, že předkládání důkazů žalobkyní je do jisté míry její procesní strategií v průběhu řízení, odvislou od jejího průběžného vlastního hodnocení důkazních prostředků, které jsou součástí daňového spisu. Skutečnost, že v konečném důsledku toto její hodnocení a tato její strategie neobstály, nelze klást k tíži finančních orgánů, které své závěry dostatečně odůvodnily. Žalobkyni nic nebránilo navrhopvat další důkazní prostředky, zvláště poté, co byla seznámena s výsledky mezinárodního dožádání, například usilovat o jeho doplnění s argumentem, že k plnění došlo později, navrhopvat výslechy svědků, kteří na zakázce pracovali apod.
77. Ve vztahu k tomuto plnění proto soud uzavírá, že žalobní námitku neshledává důvodnou a přisvědčuje žalovanému, že žalobkyně ve vztahu k prokázání skutečného poskytnutí služeb ve prospěch společnosti Nites d.o.o. neunesla důkazní břemeno. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že ve vztahu k tomuto plnění bylo hodnocení důkazů ze strany finančních orgánů zaujaté a neobjektivní. Tyto pak po žalobkyni nechtěly předložení

důkazu mimo jakoukoli pochybnost, nýbrž jasné a přesvědčivé důkazy o tom, že deklarované poskytnutí softwarových služeb příjemci ve třetí zemi bylo skutečně realizováno. Proto nebylo možno uzavřít, že místem plnění v tomto případě je třetí země, resp. země sídla společnosti Nites d.o.o. Finančním orgánům tak nelze vytýkat, pokud uzavřely, že za této situace nebyly splněny podmínky pro závěr, že předmětná plnění nejsou předmětem DPH a posoudily je jako tuzemská plnění.

78. Pokud jde o spor ohledně odpočtu daně na vstupu z pořízení unispotů od ILC FACTORY, soud připomíná, že podle logiky § 72 a 73 ZDPH platí, že tento odpočet může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) přijal zdanitelné plnění, které současně (ii) v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný přitom u transakcí s unispoty zpochybňoval splnění obou podmínek.
79. Jak vysvětlil shrnujícím způsobem svůj judikatorní přístup k této otázce Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, „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. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu 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“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „Je proto 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“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).“ (pozn. zvýrazněno soudem).
80. Jak dále konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, „[z] hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt choval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59 a č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).“.
81. Pokud jde o podmínku ad (i), žalovaný nejprve zpochybnil reálnou existenci evidence unispotů, a tím i evidence těch unispotů, které měla žalobkyně úplatně nabýt od společnosti ILC FACTORY. Rovněž doložil, že správa unispotů bez ohledu na jejich prodej zůstala v kompetenci společnosti VIDEOBOARD Bohemia. Dále bylo žalovaným

prokázáno, že v předmětných transakcích s unispoty figurovaly jen personálně propojené osoby a nákup spotů žalobkyní od společnosti ILC FACTORY (která měla být jejich vlastníkem pouhý jeden den mezi 24. 2. - 25. 2. 2015) byl zřejmě dražší, než by byl přímý nákup od jejich původce, tj. společnosti VIDEOBOARD Bohemia, která nakonec byla opět jejich finálním uživatelem. Dodavatel ILC FACTORY přitom měl původně unispoty nabýt za účelem reklamního využití pro svoji vlastní činnost (produkci), aby je za jediný den jako nezužitelné prodal dále. Rovněž vzbudil oprávněné pochybnosti správce daně způsob úhrady ceny unispotů ze strany žalobkyně, kdy byla posunuta její splatnost (ač ILC FACTORY neuhradila svůj dluh za nákup unispotů společnosti VIDEOBOARD Bohemia), aby následně o několik měsíců později vznikla její pohledávka za ILC FACTORY z prodeje akcií další z personálně spřízněných osob, přičemž obě pohledávky byly započteny. Soud zdůrazňuje, že všechny tyto prvky samy o sobě jistě nejsou nezákonnými, posuzovány však ve vzájemné souvislosti vzbuzují velmi silné pochybnosti o samotné podstatě tohoto plnění. Z hlediska zákonné podmínky rozvedené výše uvedenou judikaturou, podle níž musí daňový subjekt prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění od deklarovaného poskytovatele, je pro soud rozhodující především to, že žalobkyně přes výzvy správce daně neprokázala přesnost, resp. průkaznou stopu změny vlastnictví v evidenci jednotlivých unispotů, zejména zda společnost ILC FACTORY jednak 24. 2. 2015 konkrétní, přesně určené unispoty právně bezvadně nabyla, aby ty samé unispoty následující den byla žalobkyní oprávněna převést. Z důkazů předložených žalobkyní (smlouvy o prodeji unispotů, daňové doklady, protokoly o změně vlastníka unispotů, svědecká výpověď J. J., doklady o úhradě ceny) tento závěr průkazně neplyne. Naopak pochybnosti soudu o žalobkyní deklarovaném oběhu unispotů zvyšuje skutečnost, že z úředně ověřeného výpisu provozu systému Videoboard správce daně zjistil, že společností VIDEOBOARD Bohemia bylo v únoru 2015 realizováno reklamní vysílání pro další subjekty, včetně ILC FACTORY, přestože tato společnost měla žalobkyni převést stejné množství unispotů, jaké nabyla; přitom z přehledu transakcí unispotů za období únor 2015 nevyplývá, že by došlo ke spotřebě unispotů ze strany žalobkyně. Soud uzavírá, že žalobkyně neposkytla jasné a přesvědčivé důkazy ohledně této otázky a důvodné pochybnosti správce daně tím nerozptýlila.

82. Naopak, co se týká podmínky ad (ii), soud přisvědčuje žalobkyni potud, že z vysílání reklamních spotů v systému Videoboard cílících na prodej, ať již projektu BIOSYNCHRON (zejména práv k duševnímu vlastnictví s tím spojených) nebo akcií společnosti BIOSYNCHRON nemusí profitovat pouze aktuální vlastník dotčených práv nabízených k prodeji (prodávající), nýbrž též zprostředkovatel takového prodeje, pokud je na realizaci obchodu finančně motivován. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně obdržela za úspěšné zprostředkování projektu BIOSYNCHRON odměnu od společnosti VIDEOBOARD Bohemia ve výši 11 mil. Kč (bez DPH), podle názoru soudu je přijaté plnění, které bylo následně vynaložené na takovouto reklamní kampaň, použito v rámci ekonomických činností zprostředkovatele pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby (zde práv nabízených k prodeji) s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. To však nemůže ničeho změnit na závěru, že žalobkyni se nepodařilo prokázat samotné přijetí konkrétních unispotů, jak deklarovala fakturou od ILC FACTORY.
83. Hodnocení důkazních prostředků bylo žalovaným a správcem daně provedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Finanční orgány se zabývaly jednotlivými důkazními prostředky předloženými či navrženými

žalobkyní a řádně je vyhodnotily, neměly však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobkyně. Přisoudil-li správce daně důkazním prostředkům jinou vypovídací hodnotu, než kterou jim přikládá žalobkyně, nelze tento postup považovat za nesprávné hodnocení důkazních prostředků, resp. porušení zásady volného hodnocení důkazů, ani dovozovat namítanou nezákonnost Napadeného rozhodnutí nebo Platebního výměru.

84. Soud proto k poslednímu okruhu žalobních bodů dává přes dílčí výhrady uvedené výše v souhrnu za pravdu žalovanému, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ani ohledně prokázání skutečné realizace deklarovaných služeb vůči společnosti Nites d.o.o., aby mohlo být považováno toto plnění za plnění ve třetí zemi, ani ve věci odpočtu DPH na vstupu z pořízení unispotů od společnosti ILC FACTORY, neboť průkazně nedoložila skutečné nabytí právě specifikovaného deklarovaného plnění a právě od této osoby.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

85. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
86. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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.

V Praze dne 8. července 2020

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu