



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **B., spol.s r.o., IČO X,**
sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem,
sídlem Politických vězňů 1511/5, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 54649/17/5300-21442-711315,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 54649/17/5300-21442-711315, se ruší v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně evidované dne 15. 3. 2017 pod č. j. 1124907/17 doplněné dne 13. 4. 2017 pod č. j. 2124927/17 proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 14. 3. 2017, č. j. 956659/17/2124-52521-203223, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno, a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 14. 3. 2017, č. j. 956659/17/2124-52521-203223, se ruší.
- III. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 3. 2017, a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“)
 - č. j. 953552/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období duben 2011 ve výši 26 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 5 200 Kč;
 - č. j. 955445/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období květen 2011 ve výši 48 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 9 600 Kč;
 - č. j. 955573/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červen 2011 ve výši 24 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 800 Kč;
 - č. j. 955703/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 24 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 800 Kč;
 - č. j. 955817/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 25 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 5 000 Kč;
 - č. j. 956171/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období září 2011 ve výši 38 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 7 600 Kč;
 - č. j. 956348/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 78 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 15 600 Kč;
 - č. j. 956442/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 234 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 46 800 Kč;
 - č. j. 956536/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 204 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 40 800 Kč;
 - č. j. 956659/17/2124-52521-203223, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období leden 2012 ve výši 86 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 17 200 Kč.
2. Žalobkyně předně namítá, že k pravomocnému doměření daně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uvádí, že k doměření daně došlo na základě daňové kontroly zahájené dne 5. 12. 2013. Pokud by nedošlo k přerušení lhůty žádostmi o mezinárodní výměnu informací, prekluzivní lhůta by uplynula dne 5. 12. 2016. S ohledem

na dvě relevantní žádosti o mezinárodní výměnu informací pak dle žalobkyně lhůta pro stanovení daně uplynula nejpozději dne 18. 3. 2017.

3. Žalobkyně dále spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že je jí kladeno za vinu neprokázání skutečností, jejichž prokázání po ní nelze požadovat. Žalobkyně má za to, že prokázala, že k plnění, tedy realizaci reklamy, došlo, a uvedla dodavatele, který plnění poskytl a jehož jednatel dodání plnění potvrdil. Uvedla, že byla ve smluvním vztahu pouze se svým dodavatelem, společností D. S. s.r.o. (dále jen „D. S.“), nikoli s jeho dodavateli či obchodními partnery, a nelze po ní požadovat, aby prověřovala smluvní vztahy svého dodavatele. Žalobkyně též nemohla ovlivnit, zda dodavatel či jeho obchodní partneři odvedli a vykázali daň zákonným způsobem, a tyto skutečnosti jí tedy nelze přičítat k tíži. Finanční úřad ani žalovaný netvrdili a neprokázali, že by žalobkyně byla součástí tzv. řetězce. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí, pokud jde o aplikaci právního základu na skutkový stav věci, za nepřezkoumatelné. Namítá, že odvolací námitky nebyly dostatečně vypořádány, jejich vypořádání bylo neobjektivní a nepřezkoumatelné. Má za to, že dokazování provedené správcem daně, jehož závěry žalovaný převzal, jsou v rozporu se základními zásadami daňového řízení a právem na spravedlivý proces. Odkázala na ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Poukázala též na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, z něhož vyplývá, že nárok na odpočet nemůže být odmítnut tomu, kdo získal v dobré víře zdanitelné plnění, aniž věděl nebo mohl vědět o případných nezákonnostech jiného plátce či plátců.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s ohledem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39, připustil, že ke stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť žádosti o mezinárodní spolupráci dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“), v daném případě běh lhůty pro stanovení daně nestavěly, jelikož lhůta pro stanovení daně počala poprvé běžet před účinností novely. Uvedl dále, že v případě zdaňovacích období měsíců duben až prosinec 2011 však byla daňová kontrola zahájena až dne 5. 4. 2014, čímž začala dle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Dodatečné platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 14. 3. 2017, a lhůta pro stanovení daně se tak prodloužila o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta prodloužila o jeden rok též oznámením rozhodnutí ve věci opravného prostředku, které bylo žalobkyni doručeno 20. 12. 2017. Daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací tedy nebyla dle žalovaného stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.
5. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od společnosti D. S. a že k přijetí zdanitelných plnění došlo v deklarovaném rozsahu. Žalovaný proto shodně se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u předmětných daňových dokladů, neboť neprokázala naplnění podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný má za to,

že se v napadeném rozhodnutí s důkazními prostředky vypořádal a zhodnotil je. Zdůraznil, že jelikož žalobkyně neprokázala naplnění podmínek nároku na odpočet, finanční úřad ani žalovaný se nezabývali otázkou daňového podvodu. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61. Žalovaný proto odmítá, že by v projednávané věci byly žalobkyni kladeny k tíži skutečnosti týkající se dodavatelů společnosti D. S., s nimiž nebyla ve smluvním vztahu, respektive neuhrzení daně některým z článků řetězce. Žalovaný uvedl, že se vypořádal se všemi odvolacími námitkami a z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný a finanční úřad vycházeli a jak rozhodné skutečnosti vyhodnotili a právně posoudili. K tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, a ze dne 28. 2. 2014, č. j. 2 Afs 89/2012- 62. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, považuje žalovaný za nepřiléhavý.

6. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
7. Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
8. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:
9. Dne 5. 12. 2013 byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012 (protokol č. j. 3840501/13/2124-05400-204872), kdy byl vůči žalobkyni vymezen její předmět a rozsah a bylo započato se zjišťováním daňové povinnosti v podobě dotazů na jednatele žalobkyně a převzetí některých dokladů. Na základě jejího výsledku finanční úřad neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH uplatněný na základě daňového dokladu FP X na částku 516 000 Kč včetně DPH, na němž je jako dodavatel reklamy a propagace na P. R. V. 21. až 22. 10. 2011 uvedena společnost D. S.
10. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2011 byla zahájena dne 15. 4. 2014 (protokol č. j. 1947211/14/2124-05400-204872), kdy byl vymezen její předmět a rozsah, finanční úřad převzal hlavní knihu od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a vyzval žalobkyni k doložení dalších dokladů (výzva č. j. 1947273/14/2124-05400-204872 a doručenka k této výzvě). Na základě jejího výsledku finanční úřad neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH uplatněný na základě daňových dokladů, na kterých je uvedena jako dodavatel společnost D. S. a které odkazují na smlouvy o reklamě a propagaci a automobilové závody, a to za zdaňovací období duben 2011 faktura FP 478 na částku 156 000 Kč včetně DPH (S. A. R. E. 1. až 3. 4. 2011), za zdaňovací období květen 2011 faktura FP X na částku 144 000 Kč včetně DPH (XVIII. R. P. 29. 4. až 1. 5. 2011) a faktura FP X na částku 144 000 Kč včetně DPH (XIX. I. r. K., 13. až 14. 5. 2011, S.), za zdaňovací období červen 2011 faktura FP X na částku 144 000 Kč včetně DPH (XII. R. T., 20. až 21. 5. 2011, T.), za zdaňovací období červenec 2011 faktura FP X na částku 144 000 Kč včetně DPH (B. R. III. R. L. /X X, S. r. p./), za zdaňovací období srpen 2011 faktura FP X na částku 150 000 Kč včetně DPH (20 R. R. /F. T., D. T. r. M., P. M./), za zdaňovací období srpen 2011 faktura FP X na částku 228 000 Kč (41. B. C. R. Z. 2011, 26. až 28. 8. 2011), za zdaňovací období září 2011 faktura FP X na částku 468 000 Kč včetně

DPH (37. R., Z. 13. až 15. 10. 2011), za zdaňovací období listopad 2011 faktury FP X na částku 516 000 Kč včetně DPH (A. S. S. R., 5. 11. 2011) a FP X na částku 540 000 Kč včetně DPH (X. G. A. S. m. S., 19. až 20. 11. 2011), za zdaňovací období prosinec 2011 faktury FP X na částku 576 000 Kč včetně DPH (XVII. T. P. R., 2. až 3. 12. 2011) a FP X na částku 474 000 Kč (P. M. R. S., 9. až 10. 12. 2011). Dále finanční úřad neuznal žalobkyni nárok na odpočet z dokladů FP X (zdaňovací období listopad 2011), FP X a FP X (zdaňovací období prosinec 2011) vystavených dodavatelem A. E. s.r.o.

11. Žalobkyně byla dne 8. 9. 2015 vyzvána k doložení důkazních prostředků a prokázání přijetí plnění od společnosti D. S., neboť správci daně vznikly pochybnosti o tom, že zajištění reklamy a propagace provedla tato společnost. Pochybnosti byly odůvodněny tím, že dle informací získaných na základě dožádání od příslušného správce daně byl deklarovaný dodavatel žalobkyně nekontaktní a neplnil své zákonné povinnosti. Současně finanční úřad disponoval odpovědí na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2420054/15/2124-60563-204203, dle které byla společnost R. s.r.o. (dále jen „R.“) výlučným vlastníkem reklamních práv na plochu závodního automobilu, kterou pronajímala další společnost, přičemž dle výpovědi jednatele neměla smlouvu se společností D. S. ani s žalobkyní. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 30. 4. 2015, č. j. 3857942/14/2124-60563-204203, též vyplývalo, že společnost s.L. s.r.o. (dále jen „s.L.“), která byla uvedena na DVD předložených žalobkyní, vyráběla videozáznamy z automobilových závodů pro společnost R. a se společností D. S. ani s žalobkyní nespolupracovala. Žalobkyně byla též vyzvána, aby uvedla a prokázala, jaká opatření učinila, aby minimalizovala riziko obchodování s problémovými partnery (účasti na daňovém podvodu) a k prokázání dalších skutečností týkajících se okolností kontraktace, mimo jiné způsobu stanovení ceny a upřesnění, jaké konkrétní úkony cena zahrnovala.
12. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 8. 10. 2015 navrhla provedení důkazu výsledkem R. B., tehdejšího jednatele D. S., a dále výsledkem L. K., manažera R. Š. T., a též statutárního orgánu společnosti s.L.. Uvedla, že cena za fakturovaná plnění zahrnovala kromě výroby a umístění loga na závodních automobilech účastnících se rallye závodů doprovodný reklamní materiál (kalendáře, brožury atd.), přičemž v ceně byly zahrnuty též televizní spoty, propagace v motoristických časopisech atd. Žalobkyně byla poté správcem vyzvána, aby tato svá tvrzení prokázala a aby též prokázala, kdo zadal a vyrobil propagační materiál a doprovodný reklamní materiál, v jakém množství a o jaký doprovodný materiál se jednalo (výzva ze dne 24. 11. 2015).
13. Žalobkyně reagovala na výzvu podáním ze dne 9. 12. 2015, v němž mimo jiné uvedla, že je zřejmé, že loga byla vyrobena a umístěna na závodních automobilech, byly natočeny televizní spoty, uskutečnila se propagace v reklamních časopisech a byl vyroben sjednaný doprovodný reklamní materiál, tedy že se plnění sjednané mezi žalobkyní a dodavatelem uskutečnilo. Důkazní prostředky k těmto tvrzením neoznačila. Namítala, že není povinna zjišťovat, jak bylo dodavatelem plnění zajištěno. Uvedla rovněž, že logo žalobkyně v televizních pořadech se objevovalo nad rámec smlouvy.
14. Dne 27. 1. 2016 byl vyslechnut R. B. Vypověděl, že v roce 2011 bylo předmětem činnosti D. S. zprostředkování reklamy na automobilových závodech. D. S. spolupracovala v roce 2011 s žalobkyní v oblasti zprostředkování reklamy. Uvedl, že si nevzpomíná, kdy a jak došlo ke kontaktu s žalobkyní, ani s jakou osobou za žalobkyni jednal. Předmětem spolupráce bylo zajistit zprostředkování polepů a reklamních předmětů. Potvrdil, že

vystavil správcem daně předložené faktury. Uvedl, že smlouvy se podepisovaly zvlášť a přeposílaly k podpisu poštou, on je podepisoval v kanceláři ve F.-M. K dotazu, co konkrétně tvořilo cenu, která je uvedena na jednotlivých fakturách, uvedl, že cenu tvořilo zabezpečení plošné reklamy na automobilových závodech včetně závěrečného vyhotovení DVD nosičů s videozáznamy a fotografiemi, velkoplošné plakáty, kalendáře a kapesní diáře, které se předávaly na konci sezóny, řádově to byly desítky kusů, neví, kdo je vyrobil, veškeré reklamní a propagační materiály společnosti D. S. dodala J. T. s.r.o. (dále jen „J. T.“). Svědek uvedl, že žalobkyně si vybrala místo na závodním vozidle, kde byla reklama umístěna, na základě náčrtku, byla seznámena s navrhovaným řešením, podklady k výrobě reklamy dodala žalobkyně na CD nosiči. Uvedl, že v roce 2010 poskytovala společnost D. S. stejné služby v oblasti reklamy asi deseti společnostem. Mimo umístění loga byla poskytnuta dodávka reklamních předmětů, které byly zahrnuty v cenách faktur. K dotazu v návaznosti na předmět smluv uvedl, že plošná reklama byla jenom na autech, vlastníky vozidel nezná, neví, kdo prováděl polepy, oni to pouze objednali u J. T., která zajišťovala celý servis. Uvedl, že na adresu J. T. si nevzpomíná, za J. T. jednal s panem J. H., k jeho osobě víc neví. Zajištění reklamy uhradila D. S. společnosti J. T. na účet. K dotazu, jak byla stanovena cena, uvedl, že cena jim přišla od J. T. a k tomu přidali marži 2 % a vystavili fakturu žalobkyni. Neví, kdo kontroloval realizaci reklamy na závodech, dokumentace proběhla a byla předána žalobkyni poštou na DVD. Společnost D. S. měla virtuální kancelář na adrese v O., kde měla pouze schránku. Fakturace probíhala vždy po závodech.

15. V řízení týkajícím se společností D. S. dne 20. 3. 2012 R. B. uvedl, že ke kontaktu s J. T. došlo tak, že ho kontaktoval její obchodní zástupce J. H., má za to, že pocházel ze Z. S ním se sešli v kanceláři pobočky společnosti R. B. V. a. s.r.o. ve F.-M. K navázání spolupráce došlo na jaře 2010. Sídlo J. T. bylo v O., v sídle společnosti nikdy nebyl. Prováděli zajištění reklamy, jednatelkou byla paní P., s níž nejednal. Měl požadavek na zajištění reklamy aj. J. T. ho realizovala. Uvedl, že spolupráce s J. T. v roce 2011 nepokračovala, byla ukončena v prosinci 2010.
16. H. P., jednatelka J. T. s.r.o. od 21. 6. 2010 do 4. 4. 2011, vypověděla, že za jejího působení společnost J. T. žádnou činnost nevykonávala. Neví o tom, že by J. T. spolupracovala s D. S. v roce 2011, J. H. nezná. Ví, že se zakládal účet u R. a.s., který pak rušila, při rušení účtu se dozvěděla, že na něm došlo k pohybu peněžních prostředků, o kterých neměla tušení. Sama s peněžními prostředky na účtu nedisponovala. K účtu byly vydány nějaké platební karty, osobně je nepoužívala.
17. M. O., jednatel J. T. v době od 4. 4. 2011, vypověděl, že neví, co bylo předmětem činnosti společnosti v roce 2011, neřídil ji, ve společnosti figurovalo pouze jeho jméno. Jménem společnosti nejednal, ale podepisoval nějaké papíry, které mu byly předloženy osobou, kterou nezná, byl v té době drogově závislý, moc si toho nepamatuje. Osoba, která pro něj přijela autem, mu poskytovala drogy, vzpomíná si, že podepisoval nějaké papíry, o spolupráci s D. S. nic neví, jméno H. mu nic neříká, o J. T. pouze ví, že sídlila v O. Má za to, že společnost měla účet u K. b. nebo Č., vzhledem k tehdejšímu stavu si to nepamatuje. Domnívá se, že měl dispoziční právo k účtu, vybíral peníze na přepážce, které obratem předal osobě, která ho do banky přivezla. Osoby, které ho vozily do banky a vozily mu k podpisu listiny, se střídaly, byly asi čtyři. Zřizoval k účtu internetové bankovníctví a platební karty, které od něj včetně dokumentů k účtu převzal řidič. Jednou nebo dvakrát vybíral peněžní prostředky na přepážce, možná i u bankomatu. Vybranou hotovost předal

řidiči. Co se týče chodu J. T., řidič mu sdělil, že se nemá o nic starat a že vše vybavuje sekretářka.

18. JUDr. Ing. G. Š., zástupkyně R., na základě plné moci, uvedla, že R. má jako soutěžící pronajatá produkční vozidla a jezdci jsou s ní ve smluvním vztahu. Kromě toho, že vozidlo je pronajaté k účasti na soutěži, má společnost pronajatou třicetiprocentní část na vozidle, na níž bývá umístěna reklama jejích obchodních partnerů. Vedle toho poskytuje též drobné propagační materiály a letáky s informacemi o obchodních partnerech a zveřejňuje jejich obchodní jména na svých stránkách. Sedmdesát procent reklamní plochy je poskytnuto vlastníkem vozidla jiným subjektům, o nichž nemá R. informace. Tyto skutečnosti lze ověřit u vlastníků vozidel. R. nezajišťovala reklamní služby pro žalobkyni. Pokud byla reklama na produkčním vozidle umístěna, byla na 70 % reklamní plochy, kterou R. nedisponovala.
19. Ing. M. J., jednatel s. L., vypověděl, že záznamy z předmětných automobilových závodů vyrobila s. L. pro společnost R. i pro jiné společnosti, s žalobkyní nespolečně pracovala, neví, kdo jí poskytoval reklamní a propagační služby. V letech 2011 a 2012 neměla s. L. obchodní vztahy s žádnou společností v Č. r. Seznam partnerů na zadní straně DVD dodává objednatel a společnost s. L. ho umístí na obal DVD. Všechny záznamy z motoristických akcí jsou veřejně dostupné na internetu a společnost s. L. za vyhotovení dalších kopií DVD ze závodů neodpovídá.
20. Při ústním jednání dne 17. 10. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, podle nichž neprokázala nárok na odpočet daně z reklamních a propagačních služeb a uplatnila též nárok z dokladů, které nebyly vystaveny plátcem DPH. Byla seznámena s tím, že předložené důkazní prostředky, tvrzení žalobkyně a provedené výslechy svědků neprokazují, co tvoří fakturované částky na jednotlivých fakturách, jak byla stanovena cena a že došlo k obchodní spolupráci mezi žalobkyní a D. S. Žalobkyně se ke kontrolním zjištěním vyjádřila v podání ze dne 17. 11. 2016.
21. Dne 6. 3. 2017 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben – prosinec 2011, č. j. 899258/17/2124-60563-204872, a zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012, č. j. 913531/17/2124-60563-204872. Finanční úřad na základě uvedených zjištění doměřil DPH a vydal výše uvedené dodatečné platební výměry.
22. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. V odvoláních odkázala na předchozí vyjádření, zejména vyjádření ze dne 17. 11. 2016. Namítala, že závěr o neprokázání nároku na odpočet je nesprávný, nepřezkoumatelný, učiněný na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a že finanční úřad nečiní v podstatě žádnou úvahu stran hodnocení důkazů. Namítala, že finanční úřad dospěl k nelogickému závěru, že došlo k přijetí plnění, ale nikoli prostřednictvím D. S., že jednatel R. byl nesprávně předvolán, finanční úřad zkreslil výslechy zástupců R. a S. L. a hodnotil je v neprospěch žalobkyně. Namítala, že výpověď R. B. byla hodnocena jako nevěrohodná z důvodu, že dříve uvedl, že v roce 2011 nepokračovala spolupráce s J. T. a jako věrohodné byly hodnoceny výpovědi jednatelů J. T., ačkoli byly zcela nehomogenní. Dále namítala, že postupovala tak, aby eliminovala rizika, existenci dodavatele si ověřila v obchodním rejstříku a dalších veřejně dostupných databázích, korespondenci si ověřila existenci sídla, faktury platila na zveřejněný účet, a to až po přijetí služby. Namítala, finanční úřad se zabýval tržbami za prodej zboží, ačkoli

žalobkyně tvrdila nárůst počtu zákazníků, nikoli meziročních tržeb, které mohou být ovlivněny řadou faktorů, což finanční úřad pomíjí a pokud jde o export na S., vychází pouze ze souhrnných hlášení, z nichž lze zjistit pouze dodání plátcům DPH. Navrhla doplnění dokazování vyžádáním daňových příznání k DPH D. S. za zdaňovací období duben 2011 až leden 2012, včetně záznamných povinností, evidence pro účely DPH, výsledky daňových řízení ve věci této společnosti s připojením spisů, výsledkem R. B. k objasnění rozporů, a dožádání vlastníků vozidel, na kterých byla reklama umístěna. Poukázala též na judikaturu Soudního dvora Evropské unie k daňovým podvodům. Namítala, že se finanční úřad s námitkami ve vyjádření ze dne 17. 11. 2016 nevypořádal a do zprávy o daňové kontrole pouze zkopíroval text protokolu o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění. Nesouhlasila se správcem daně, že reklama logem bez uvedení druhu propagovaného výrobku nemohla potenciální obchodní partnery oslovit. Odmítla, že by nekontroloval plnění. Namítala též neobjektivní postup při hodnocení výpovědí. Vytýkala finančnímu úřadu, že žalobkyni sankcionuje za neplnění povinností jiným subjektem, jehož jednání nemohla ovlivnit.

23. V napadeném rozhodnutí žalovaný popsal právní úpravu a judikaturu k rozložení důkazního břemene. Odkázal na výsledky šetření a dokazování popsané ve zprávách o daňové kontrole a ztotožnil se s hodnoceními a závěry finančního úřadu v nich uvedenými. Konstatoval, že žalobkyně předložila příslušné daňové doklady vztahující se k daným reklamním plněním včetně svých povinných evidencí za šetřená zdaňovací období. Správci daně však vznikly důvodné pochybnosti, které specifikoval a seznámil s nimi žalobkyni ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 8. 9. 2015. Pochybnosti byly vyvolány mimo jiné nekonkrétností smluvních ujednání, pokud jde o faktický rozsah sjednaných služeb, a nemožností ověřit poskytnutí reklamních služeb z důvodu nekontaktnosti dodavatele a neplnění jeho daňových povinností. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, která označenými důkazy včetně výpovědí svědků neprokázala, že zdanitelné plnění fakticky přijala od dodavatele D. S. v rozsahu deklarovaném na předmětných daňových dokladech. Žalovaný shrnul, jaké skutečnosti byly, respektive nebyly zjištěny z vyjádření žalobkyně, předložených důkazních prostředků a výsledků svědků a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení. Žalobkyně se vyjádřila tak, že s D. S. jednala prostřednictvím R. B. a komunikace probíhala výlučně písemně prostřednictvím Č. p., což dokládala kopií dvou listů bez očíslování stránek či razítek pošty, na nichž jsou dva záznamy týkající se společnosti D. S. s uvedením čísla podání a data, v jednom případě též s vyznačením čísla faktury X, o níž žalobkyně následujícího dne účtovala, přičemž druhé datum odpovídá datu, kdy bylo účtováno o přijaté faktuře č. X. Listiny však dle žalovaného neprokazují doručení faktur prostřednictvím Č. p. Dále žalobkyně na základě výzvy finančního úřadu předložila fotografickou publikaci, reklamní brožuru, 14 reklamních DVD (videozáznamy a fotografie) a listy A. R. 2011 (seznam jednotlivých akcí s identifikací vozu, posádky a místem, kde je reklama na voze umístěna), z nichž lze dovodit, že logo žalobkyně se na závodech objevovalo, nicméně neprokazují, kdo reklamní služby zajistil a v jakém rozsahu. Žalovaný popsal výpověď svědka R. B., tehdejšího jednatele deklarovaného dodavatele žalobkyně - společnosti D. S., odůvodnil, z jakých důvodů a na základě jakých úvah byla vyhodnocena jako nevěrohodná. V tomto směru poukázal žalovaný zejména na rozpor s jeho dřívější výpovědí zaznamenanou v protokolu ze dne 20. 3. 2012 stran spolupráce se společností J. T. (zatímco ve své dřívější výpovědi vypověděl, že spolupráce byla ukončena v roce 2010 a v roce 2011 nepokračovala, později naopak uvedl, že

společnost D. S. zajišťovala reklamní služby pro žalobkyni v roce 2011 právě prostřednictvím J. T.), rozpory s výpověďmi dalších svědků, (bývalých) jednatelů J. T. H. P. a M. O., jejichž výpovědi obchodní spolupráci mezi D. S. a J. T. s.r.o. nepotvrdily, a na další rozpory a nejasnosti, které ve výpovědi svědka spatřoval. Poukázal na to, že svědek si nevzpomínal, jak došlo ke kontaktu s žalobkyní, ani s kým za žalobkyni jednal. Svědek uvedl, že předmětem spolupráce bylo kromě zabezpečení plošné reklamy na automobilových závodech též zajištění dodávky reklamních předmětů (velkoplošných plakátů, kalendářů a kapesních diářů s fotografiemi závodních automobilů s potiskem B.), což také tvořilo vyúčtovanou cenu. Žalobkyně reklamní materiály nedoložila, některé ani nezminila, nebylo doloženo, že by byly žalobkyni zaslány, v jakém množství jí byly poskytnuty a jak s nimi bylo naloženo. Žalovaný poukázal rovněž na to, že smlouvy mezi žalobkyní a D. S. měly být přeposílány poštou, avšak je na nich uvedeno vždy pouze jedno datum. Rozpor žalovaný spatřoval též v tom, že zatímco svědek B. vypověděl, že smlouvy podepisoval ve F.-M., žalobkyně uvedla, že smlouvy přeposílala do sídla společnosti v O. Žalobkyně také nepředložila další písemnosti, které svědek zmínil a které měly být přeposílány (např. objednávky, výběr formy reklamy, náčrtky závodních aut, grafické návrhy). Dle žalovaného nelze takto nekonkrétní výpověď považovat za důkaz o tom, že reklamní služby byly v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem zajištěny. Provedeným dokazováním nebyl vytvořen jednoznačný důvěryhodný obraz o obchodním případě. Ani z výpovědi jednatele R. L. K. a zástupkyně této společnosti JUDr. Ing. G. Š. nebylo zjištěno, jak byla reklama pro žalobkyni zajištěna. Stejně tak výsledk jednatele společnosti s. L. Ing. M. J. ohledně výroby DVD předložených žalobkyní, který uvedl, že videozáznamy z předmětných motoristických akcí byly vyrobeny pro společnost R. a v roce 2011 neměla s. L. obchodní vztahy se společností v Č. r., ani z jeho odpovědí na otázky zaslané žalobkyní, nebylo prokázáno, že reklamní služby pro žalobkyni provedla nebo zajistila společnost D. S., ani co přesně bylo obsahem reklamních služeb sjednaných mezi žalobkyní a D. S.. Úvahy a závěry finančního úřadu ve zprávách o daňových kontrolách žalovaný hodnotil jako souladné s provedeným dokazováním a skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení. Žalovaný se věnoval též obsahu žalobkyní předložených smluv s D. S., poukázal na jejich nekonkrétnost a nejasnost s tím, že v nich nejsou specifikovány konkrétní parametry reklamy, smlouvy neuvádí přesné umístění reklamy, její velikost, četnost a provedení, ani podrobnosti o dalších formách reklamních plnění mimo polepů, které měly být dohodnuty a poskytnuty, přičemž žalobkyně nepředložila důkazní prostředky a neobjasnila, jak byly podstatné náležitosti sjednány. Předložené smlouvy neobsahují ani způsob, jakým byla stanovena cena, která se bez objasnění a doložení důvodů ve smlouvách lišila o statisíce korun, ačkoli předmět plnění byl pro všechny závody vymezen shodně a rozsah plnění nebyl specifikován. Smlouvy blíže nespécifikovaly podstatné náležitosti reklamy ani konkrétní rozsah a obsah reklamních plnění vzhledem k výši smluvené ceny. Není tedy jasné, dle čeho byla ve výsledku reklama realizována, neboť ve smlouvách nejsou konkrétní parametry reklamy specifikovány a žalobkyně jinou komunikaci s tvrzeným dodavatelem nedoložila. Cena plnění se bez objasnění a doložení důvodů liší v jednotlivých případech o statisíce korun. Dle žalovaného je nestandardní, jestliže smlouvy stanoví pevnou cenu, aniž obsahují konkrétní údaje o rozsahu služby, nebyl-li rozsah předem konkrétně sjednán. Žalovaný poukázal i na to, že žalobkyně se dle svého vyjádření s dodavatelem nikdy osobně nesetkala a veškerá komunikace měla probíhat pouze prostřednictvím poštovních zásilek. Takový způsob komunikace považuje žalovaný s ohledem na množství informací, dat a

podkladů, které si měly strany předávat (přeposílání nabídek, výběru formy reklamy a jejího umístění, smluv, podkladů pro výrobu, reklamních předmětů atd.) za nehospodárný, časově a administrativně náročný a nepraktický, přičemž žalobkyně nepředložila důkazní prostředky osvědčující zahájení spolupráce, její průběh, proces přípravy, ani probíhající poštovní korespondenci. Žalovaný proto hodnotil způsob uzavření smlouvy jako nestandardní, nebezpečný a neodpovídající běžné obchodní praxi. Smluvní ujednání neobsahují dle žalovaného dostatečnou specifikaci plnění. Předložená fotodokumentace nemůže dle žalovaného zhojit pochybnosti o uzavřených smlouvách na poskytnutí plnění, jehož rozsah a forma nebyly v rozhodných parametrech stanoveny před uskutečněním plnění. Ačkoli volba formy smlouvy je věcí autonomie vůle, chce-li žalobkyně vůči státu své právo odvíjející se od soukromoprávního vztahu uplatnit, je na ní, aby byl tento vztah dostatečně definován a aby si v době uskutečňování předmětných obchodů zajistila takové důkazní prostředky, aby byla schopna unést důkazní břemeno a prokázat nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Žalobkyně však takové důkazní prostředky nepředložila. Žalovaný se ztotožnil s posouzením finančního úřadu, že žalobkyně neodstranila vzniklé pochybnosti a neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od D. S. uvedeného na předmětných daňových dokladech a že k přijetí zdanitelných plnění došlo v deklarovaném rozsahu. Neunesla tedy důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně u přijatých plnění dle předmětných daňových dokladů, ačkoli byla s pochybnostmi finančního úřadu seznámena. Žalovaný se zabýval též dalšími jednotlivými odvolacími námitkami.

24. Soud nejprve posuzoval, zda k doměření daně nedošlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
25. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
26. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném oprávném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci oprávného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.
27. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
28. Podle odstavce 4 citovaného ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem, b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně, c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena

neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. Podle odstavce 5 lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

29. Článkem XXI bodem 29 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2014 v § 148 daňového řádu na konci odstavce 4 doplněno písmeno e) [od 1. 1. 2015 písm. f)], které zní „ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“. V přechodném ustanovení článku XXII bodu 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. bylo stanoveno, že řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. [280/2009 Sb.](#), [daňový řád](#), ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Přechodné ustanovení o běhu lhůty pro stanovení daně zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb. neobsahovalo.
30. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39, odůvodnil závěr, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu [§ 148](#) odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, nemá za následek stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 téhož zákona, započaté před 31. 12. 2013. S tímto závěrem se zdejší soud plně ztotožňuje. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle [§ 148](#) odst. 1 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. [2 Afs 52/2005-94](#), č. 953/2006 Sb. NSS, jehož závěry ohledně povahy lhůty pro vyměření daně dle [§ 47](#) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou aplikovatelné též na lhůtu dle § 148 daňového řádu; k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. [9 Afs 72/2011-218](#), č. 2676/2012 Sb. NSS). Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (případně právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. [I. ÚS 1169/07](#), č. 38/2009 Sb. ÚS, ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. [I. ÚS 1419/07](#), č. 112/2009 Sb. ÚS, či ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. [II. ÚS 1464/07](#), č. 93/2009 Sb. ÚS).
31. Přechodné ustanovení článku XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. je ryze procesního charakteru, neboť se týká pouze zahájených řízení a postupů, nikoli institutů hmotněprávních (tedy např. lhůty pro stanovení daně). Zákonodárce přitom rozlišuje přechodná ustanovení týkající se pouze pravidel procesních a pravidel hmotněprávních (přechodná ustanovení v § 264 odst. 1 a 4 daňového řádu). Prekluzivní lhůta pro stanovení daně není ani řízením ani jiným postupem, nemá procesní charakter, a přechodné ustanovení článku XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu tedy nelze na její běh použít. Jelikož běh hmotněprávní prekluzivní lhůty není přechodnými ustanoveními zákonného opatření Senátu upraven (na rozdíl od výslovného přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu), je nutno k posouzení vlivu nové úpravy použít obecné právní principy. Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu působí převážně v neprospěch daňového subjektu. Negativní důsledky se projevují ve sféře daňového subjektu tím, že oddalují zánik daňové povinnosti nad rámec původně předpokládaného okamžiku v důsledku procesních úkonů na straně finančního úřadu, se kterými dosavadní právní předpisy nespojovaly žádné právní účinky. Na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu nelze aplikovat novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky), a proto se na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu použije

ustanovení § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 a odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 nelze považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, „[o]pačný výklad by měl za následek narušení legitimního očekávání na straně daňových subjektů, které v době vzniku daňové povinnosti mohly předvídat, kdy a na základě jakých skutečností právo státu vyměřit daň zanikne, resp. kdy uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, i to, zda a kdy budou ukončeny procesní úkony správce daně, které směřovaly k vyměření této daně (tj. včetně úkonů v rámci probíhající daňové kontroly, mezinárodního dožádání, vyhledávací činnosti, či jiných postupů správce daně, anebo v rámci řízení jím vedených). Pokud by zákonodárce zamýšlel jiné řešení, které by mohlo případně negativně ovlivnit hmotněprávní postavení daňového subjektu, mohl tak výslovně učinit v přechodných ustanoveních a tento postup řádně odůvodnit. K daňovým povinnostem, resp. základním principům daňového práva (a veřejného práva obecně), je nutno poukázat zejména na princip zákonnosti, princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Pokud tedy zákonodárce výslovně neuvedl požadavek na aplikaci § 148 odst. 4 písm. f) i ve vztahu k prekluzivní lhůtě započaté za účinnosti dosavadní právní úpravy, nelze výklad jdoucí k tíži daňového subjektu dovodit rozhodovací činností soudu.“

32. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 byla zahájena dne 5. 12. 2013. Zahájením daňové kontroly začala podle [§ 148](#) odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta, která uplynula dne 5. 12. 2016. Jelikož prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet před 1. 1. 2014, nemohly žádosti o mezinárodní spolupráci vést k jejímu stavení a prodloužení. Z tohoto důvodu bylo nadbytečné se z hlediska běhu prekluzivní lhůty zabývat konkrétními žádostmi o mezinárodní spolupráci a tím, kdy přesně došlo k jejich odeslání a obdržení odpovědi. K vydání a doručení dodatečného platebního výměru č. j. 956659/17/2124-52521-203223, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012, došlo dne 14. 3. 2017, tedy až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jelikož žalovaný k uplynutí prekluzivní lhůty nepřihlédl a toto rozhodnutí finančního úřadu potvrdil, je napadené rozhodnutí v této části nezákonné a žalobní námitka je v tomto rozsahu důvodná.
33. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2011 byla zahájena dne 15. 4. 2014. Zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2011 dle [§ 148](#) odst. 3 daňového řádu došlo k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty, která počala běžet znovu. Dodatečné platební výměry byly vydány a doručeny žalobkyni dne 14. 3. 2017, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Zákon nevylučuje, aby i v rámci této znovu běžící lhůty došlo dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu k jejímu prodloužení, bude-li v průběhu posledních 12 měsíců tříleté prekluzivní lhůty učiněn některý z úkonů v tomto ustanovení uvedených, tedy mimo jiné dojde-li k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, tedy k doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018 – 33), přičemž lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena opakovaně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 73). Doručením dodatečných platebních výměrů došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, a napadené rozhodnutí tedy bylo vydáno a doručeno před jejím uplynutím. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až

prosinec 2011 tedy není žalobní námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně důvodná.

34. Soud pro úplnost uvádí, že ačkoli k přerušení lhůty pro stanovení daně došlo v důsledku zahájení daňové kontroly po 1. 1. 2014, nelze ani ve vztahu k této lhůtě aplikovat nový důvod stavení běhu prekluzivní lhůty v podobě žádosti o mezinárodní spolupráci, neboť při absenci výslovného přechodného ustanovení je třeba vycházet z právní úpravy účinné v době, kdy začala prekluzivní lhůta běžet poprvé a respektovat legitimní očekávání na straně daňových subjektů, které v době vzniku daňové povinnosti mohly předvídat, kdy a na základě jakých skutečností právo státu vyměřit daň zanikne (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39).
35. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a nevypořádání se s odvolacími námitkami soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal právní úpravu a judikaturu k rozložení důkazního břemene (body 7 až 20), kterou aplikoval na projednávanou věc (body 21 až 45), přičemž uvedl, jaké pochybnosti vznikly správci daně, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, skutková zjištění přezkoumatelným způsobem odůvodnil a srozumitelně vysvětlil, na základě jakých úvah dospěl shodně jako finanční úřad k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala rozsah zdanitelného plnění a jeho přijetí od deklarovaného dodavatele. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakým způsobem žalovaný aplikoval daňový řád ohledně rozložení důkazního břemene, jaké důkazní prostředky byly použity a jak byly hodnoceny. Žalovaný též srozumitelně vypořádal jednotlivé odvolací námitky, které se týkaly zejména zjištění skutkového stavu a posouzení a hodnocení důkazů, včetně výsledku svědka B. a dalších svědků, ekonomické racionality vynaložených prostředků na kampaň a nárůstu počtu zákazníků, který dle žalovaného nebyl žalobkyní doložen, důvodů neprovedení navržených důkazů a odkazů na judikaturu týkající se zapojení do podvodu na DPH (v rámci posouzení v bodech 21 až 45 a dále v bodech 46 až 66). Napadené rozhodnutí odpovídá obsahovým požadavkům na rozhodnutí stanoveným v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a řádného nevypořádání odvolacích námitek tedy soud neshledal důvodnou.
36. Nelze přehlédnout, že žalobní námitky jsou dosti obecné, neboť žalobkyně zejména nikterak neupřesňuje, v jaké části ani z jakého konkrétního důvodu považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, respektive, které odvolací námitky žalobkyně nebyly žalovaným vypořádány, případně byly vypořádány neobjektivně, ani v jakém ohledu a čím se konkrétně neobjektivnost vypořádání projevuje. Míra precizace žalobních bodů přitom do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by totiž přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78).
37. K námitce žalobkyně, že finanční úřad ani žalovaný netvrdili a neprokáali, že by žalobkyně byla součástí tzv. řetězce, soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem neuznání nároku na odpočet nebyla účast žalobkyně na podvodu, ale neprokázání hmotněprávních podmínek vzniku nároku – poskytovatele a rozsahu služby. Situaci nesplnění hmotněprávních podmínek, respektive jejich neprokázání, je třeba odlišovat od situace, kdy nárok na odpočet vznikne, avšak v důsledku daňového podvodu

jej nelze přiznat. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, body 52 a následující; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). V tomto směru lze odkázat na rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo.“* Jelikož nárok na odpočet nebyl uznán z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek (neprokázání rozsahu plnění a poskytovatele služby), nebylo za takové situace třeba, aby žalovaný a finanční úřad tvrdili a prokazovali účast žalobkyně na podvodu, respektive existenci podvodného řetězce a zapojení žalobkyně do něj. Z tohoto důvodu není případný ani odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, který se týkal zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty. Tyto námitky tedy nejsou důvodné.

38. Rovněž není důvodná námitka žalobkyně, že jí nelze klást k tíži neplnění povinností dodavatelem a jeho subdodavateli, za které není právně odpovědná, neboť žalobkyni nebyl neuznán nárok na odpočet proto, že by na ni finanční úřad či žalovaný přenesli povinnosti jiného daňového subjektu, ale z důvodu neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Pro úplnost soud uvádí, že neplnění daňových povinností jinými subjekty a narušení zásady daňové neutrality by bylo možné žalobkyni klást k tíži, ačkoli by prokázala přijetí zdanitelného plnění a splnila zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, pokud správce daně prokázal podvod na DPH, o kterém věděla nebo měla vědět. Z důvodu neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně se však finanční úřad a žalovaný existenci podvodu a možnou vědomostí žalobkyně o něm nezabývali. Neplnění povinností deklarovaným dodavatelem a jeho nekontaktnost ve spojení s dalšími skutečnostmi v projednávaném případě pouze vedly ke vzniku pochybností finančního úřadu, které lze považovat za důvodné (viz níže). Žalovaný či finanční úřad nepožadovali po žalobkyni prokázat skutečnosti, které by žalobkyně prokázat nemohla, pokud požadovali prokázat skutečné poskytnutí plnění (reklamních služeb) včetně jejich rozsahu deklarovaným dodavatelem v situaci, kdy správci daně vznikly důvodné pochybnosti.
39. Dále se soud zabýval námitkou žalobkyně, že prokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
40. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně vycházející z právní úpravy v § 92 daňového řádu plyne, že daňový subjekt je povinen prokazovat 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. Finanční úřad 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, nebo rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017 - 30). 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 a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

41. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcem daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně 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 zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Dle převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39), s nímž se zdejší soud ztotožňuje, byť si je vědom též odlišného názoru (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78) a postoupení věci s touto otázkou rozšířenému senátu (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35).

42. Dle ustanovení § 29 odst. 2 písm. e) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 [nyní § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH], daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Tato úprava odpovídá čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který vyžaduje, aby faktura obsahovala údaj o rozsahu a druhu poskytnutých služeb. Na základě tohoto ustanovení je nezbytné upřesnit rozsah a druh poskytované služby. Ustanovení neznámá, že je třeba konkrétně poskytnuté služby popsat vyčerpávajícím způsobem. Cílem povinně uváděných údajů na faktuře je umožnit správcům daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH. Správce daně nemůže nárok na odpočet DPH nepřiznat pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva [viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) ve věci C-516/14].
43. Pokud jde o věcné hmotněprávní podmínky, ze znění čl. 168 písm. a) směrnice o DPH a judikatury SD EU vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží, že zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku musí být na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a je třeba, aby bylo na vstupu toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 15. 12. 2005, Centralan Property, C-63/04, bod 52; rozsudek ze dne 6. 9. 2012, Tóth, C-324/11, bod 26; rozsudek ze dne 6. 12. 2012, Bonik EOOD, C-285/11, bod 29; rozsudek ze dne 15. 9. 2016, Barlis 06, bod 40). Též v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérie SNC v. Ministre de l'Action et des Comptes publics SD EU konstatoval, že existence nároku na odpočet DPH podléhá podmínce, že příslušná plnění se opravdu uskutečnila, přičemž přísluší tomu, kdo žádá o odpočet DPH, aby prokázal, že splňuje podmínky pro jeho uplatnění.
44. V projednávané věci žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, na základě jakých pochybností finančního úřadu došlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Z obsahu správního spisu a výzvy ze dne 8. 9. 2015 je patrné, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána k doložení důkazních prostředků a prokázání přijetí plnění od společnosti D. S. za situace, kdy dle informací finančního úřadu získaných na základě dožádání byl deklarovaný dodavatel žalobkyně nekontaktní a neplnil své zákonné povinnosti (a nebylo tedy ani možné u dodavatele ověřit poskytnutí deklarovaného plnění a jeho rozsah). K tomu v době výzvy disponoval finanční úřad informací, že společnost R. byla výlučným vlastníkem reklamních práv na plochu závodního automobilu, kterou pronajímala dalším společnostem, a dle výpovědi jednatele neměla uzavřenou smlouvu se společností D. S. ani s žalobkyní. Dále finanční úřad disponoval informací, že společnost s. L. která byla uvedena na DVD předložených žalobkyní, vyráběla videozáznamy z automobilových závodů pro společnost R. a se společností D. S. ani s žalobkyní nikdy nespolupracovala. Pochybnosti finančního úřadu byly v popsané situaci logické a důvodné.
45. Žalobkyně v návaznosti na výzvu uvedla, že cena za fakturovaná plnění zahrnovala kromě výroby a umístění loga na závodních automobilech účastnících se rallye závodů *doprovodný reklamní materiál (kalendáře, brožury atd.)*, přičemž *v ceně byly zahrnuty též televizní spoty, propagace v reklamních časopisech atd.* V návaznosti na to byla žalobkyně

správcem daně mimo jiné vyzvána, aby tato svá tvrzení prokázala a aby též prokázala, kdo zadal a vyrobil propagační materiál a doprovodný reklamní materiál, v jakém množství a o jaký doprovodný materiál se jednalo (výzva ze dne 24. 11. 2015), na což reagovala žalobkyně podáním ze dne 9. 12. 2015, v němž uvedla, že je zřejmé, že loga byla vyrobena a umístěna na závodních automobilech, byly natočeny televizní spoty, uskutečnila se propagace v reklamních časopisech a byl vyroben sjednaný doprovodný reklamní materiál, tedy že se plnění sjednané mezi žalobkyní a dodavatelem uskutečnilo. Toto své vyjádření však dále neupřesnila a důkazní prostředky nedoložila. Uvedla, že logo žalobkyně v televizních pořadech se objevovalo nad rámeček smlouvy a že tím žalobkyně prokazuje, že se tvrzené plnění uskutečnilo. Svědek B. pak pouze velmi obecně vypověděl, že s žalobkyní spolupracoval v oblasti zprostředkování reklamy, a na dotaz, co konkrétně bylo předmětem spolupráce, uvedl, že zprostředkování polepů a reklamních předmětů. K dotazu, co konkrétně tvořilo cenu, která je uvedena na jednotlivých fakturách, jejichž vystavení potvrdil, odpověděl, že se jednalo o zabezpečení plošné reklamy na automobilových závodech včetně vyhotovení DVD nosičů, na kterých byly videozáznamy a fotografie, velkoplošné plakáty, kalendáře a kapesní diáře, na kalendářích a plakátech byly fotografie závodních automobilů s potiskem B., řádově to byly desítky kusů, neví, kdo je vyrobil, veškeré reklamní a propagační materiály byly dodány společností J. T. K dotazu, jak byla stanovena cena za každý závod, jaké úkony a v jaké hodnotě zahrnovala, vypověděl, že zahrnovala uvedené služby (tedy zabezpečení reklamy na vozidlech a dodávku reklamních předmětů), D. S. obdržela cenu od J. T., k tomu přidala marži dvě procenta a vystavila fakturu žalobkyni.

46. Z obsahu správního spisu vyplývá, že faktury vždy odkazovaly na konkrétní smlouvu o reklamě a propagaci označenou datem a na konkrétní závod. Předmětem jednotlivých smluv bylo zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednatele na závodním automobilu konkrétního typu na konkrétním závodě, případně na dalších jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatele. Dodavatel se zavázal umožnit umístění reklamy - loga žalobkyně na závodním automobilu a jiných dohodnutých reklamních plochách v době termínu konání závodu, popřípadě i mimo termín.
47. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, včetně stanoviska finančního úřadu, že předložené důkazní prostředky, tvrzení žalobkyně a výslechy svědků neprokazují, co tvoří fakturované částky na jednotlivých fakturách a že skutečně došlo k obchodní spolupráci mezi žalobkyní a D. S. Žalobkyně ve svém navazujícím vyjádření nedoplnila tvrzení ani označení důkazů k tomu, jaké plnění a v jakém rozsahu bylo přesně účtováno na předmětných fakturách a že se toto plnění uskutečnilo. Ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad setrval na svém závěru. Ačkoli ze zprávy o daňové kontrole plyne, že bylo předloženými DVD, na nichž jsou jednotlivé automobilové rallye, prokázáno, že se loga žalobkyně na závodních automobilech objevovala, žalobkyně sama svým vyjádřením v reakci na výzvu finančního úřadu vyvolala důvodné pochybnosti o předmětu a rozsahu skutečně poskytnutých plnění, u nichž uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že smluvní ujednání, na která jednotlivé faktury odkazovaly, nebyla, pokud jde o specifikaci předmětu a rozsahu plnění, dostatečně určitá, přičemž žalobkyně tuto neurčitost neodstranila, neboť netvrdila a neprokázala, co přesně bylo mimo vlastní text smlouvy ujednáno. Ačkoli předmět a rozsah plnění nemusí být uveden na faktuře vyčerpávajícím způsobem a lze odkázat na další listiny, je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována, aby tak bylo možné též ověřit, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo.

Míra určitosti pak ovlivňuje důkazní břemeno. Žalobkyně neurčitě vymezila plnění a jejich rozsah na jednotlivých fakturách odkazem na nedostatečně určitá smluvní ujednání a sama pochybnost finančního úřadu posílila tvrzením o tom, že kromě zprostředkování reklamy na vozidlech vyúčtovaná cena zahrnovala další plnění, a to dodání reklamních předmětů, jejichž množství ani druh (výraz „atd.“) však jasně ve vztahu k jednotlivým plněním nevymezila a neuvedla jejich jednotkovou cenu, a svá tvrzení přes výzvu finančního úřadu a seznámení s výsledkem kontrolního zjištění neupřesnila a nedoložila. Výpověď jednatele dodavatele, byť by byla posouzena jako věrohodná, byla natolik neurčitá, že poskytnutí konkrétních plnění a jejich rozsah, které byly jednotlivými fakturami účtovány, rovněž neprokazuje. Za této situace lze souhlasit s žalovaným, že žalobkyně poskytnutí plnění a jeho rozsah zcela neprokázala, a již z tohoto důvodu nebyly hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet splněny. Uskutečnění plnění uplatněného k odůvodnění nároku na odpočet tedy bylo prokázáno pouze částečně, a to v rozsahu umístění loga na závodních vozidlech, které bylo zachyceno na DVD záznamech z jednotlivých závodů. Skutečnost, že předložené smlouvy o reklamě a propagaci neobsahovaly konkrétní údaje o jeho umístění, velikosti a četnosti, nezpochybňuje poskytnutí tohoto plnění. Nicméně sama žalobkyně uvedla, že vyúčtovaná cena, respektive plnění uplatněná k odůvodnění předmětných nároků na odpočet, měla obsahovat též další plnění. Ačkoli v této části je předložená smlouva neurčitá, mohla být nepochybně doplněna, a to v jakékoli formě včetně konkludentní, a zahrnovat ujednání neobsažená ve vlastním textu (ostatně smlouva odkazuje na zadání žalobkyně). Avšak za situace, kdy smlouva, na níž odkazovala faktura, byla relativně neurčitá, faktura vymezila rozsah plnění toliko odkazem na tuto smlouvu, přičemž ceny účtované za jednotlivé závody se podstatně lišily a žalobkyně svá tvrzení ohledně poskytnutých plnění neupřesnila co do předmětu a rozsahu plnění a jejich faktické uskutečnění nedoložila, ačkoli byla vyzvána, aby svá tvrzení o tom, za jaká plnění byly ceny vyúčtovány, prokázala, a upozorněna, že neprokázala, co tvoří fakturované částky, nebylo skutečné poskytnutí plnění, které představuje hmotněprávní předpoklad nároku na odpočet, zcela prokázáno. Prokázanou část plnění nelze s ohledem na neurčitá tvrzení žalobkyně a neurčitý obsah smluv oddělit a nárok na odpočet ani ve vztahu k části plnění přiznat. Žalobkyně naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (přijetí zdanitelného plnění) zcela neprokázala. Námitka žalobkyně, že prokázala poskytnutí plnění, tedy není důvodná.

48. Pokud žalobkyně namítala, že označila dodavatele a tehdejší jednatele poskytnutí plnění potvrdil, soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, z jakých důvodů a na základě jakých skutečností hodnotil výpověď R. B. jako nevěrohodnou, přičemž nešlo pouze o tvrzení stran subdodavatele, ale rovněž o další nejasnosti a jisté rozpory s tvrzením žalobkyně. V projednávané věci je pak podstatné, že žalovaný poukázal rovněž na nekonkrétnost výpovědi R. B., pro kterou tato svědecká výpověď neosvětlila skutečný průběh obchodního případu, a nemohla tedy představovat dostatečný důkaz osvědčující poskytnutí plnění a jeho rozsahu tvrzeným dodavatelem a přispět k unesení důkazního břemena žalobkyně, byť by nebyla shledána jako celek nevěrohodnou (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24). S tímto závěrem se soud ztotožňuje, neboť svědek ohledně samotné realizace reklamy neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, odkazoval na společnost J. T., přičemž nevěděl, jakým způsobem J. T. realizaci reklamy zajistila a sám se závodů, kde byla reklama prezentována, neúčastnil, rovněž neosvětlil, jak přesně probíhal kontrakční

proces, kým a jak byl vyhotoven návrh smlouvy, sjednáván konkrétní předmět plnění (včetně ujednání ohledně doplňkového reklamního materiálu, nezmínil ani propagaci v motoristických časopisech) a jeho cena, pokud pouze uvedl, že pouze D. S. přidala dvouprocentní marži k ceně účtované J. T. a tuto cenu pak vyfakturovala, jestliže fakturace probíhala až po závodech. I přes větší časový odstup výpovědi od doby, kdy měla spolupráce s žalobkyní probíhat, lze očekávat, že bude jednatel dodavatele, který měl za dodavatele s žalobkyní jednat, schopen alespoň model fungování spolupráce s žalobkyní osvětlit. Tato výpověď byla pak pouze jedním z důkazů, které finanční úřad a žalovaný hodnotili ve vzájemných souvislostech. Objasnit konkrétní průběh obchodního případu se nepodařilo ani výsledky jednání J. T., na jejichž základě sice nelze zcela vyloučit, že tato společnost, respektive osoby za ni jednající, se mohly na obchodní transakci podílet (pohyby na účtu, podpisy jménem společnosti, výběry z účtů), avšak spolupráci nepotvrdili a nikterak obchodní případ neosvětlili. Žalobkyně sama pak rovněž nepředložila žádné doklady (např. svědkem B. zmíněné náčrtky) či písemnou obchodní komunikaci, které by dokládaly a objasnily kontraktní proces s D. S. a jeho průběh. Námitka žalobkyně, že prokázala poskytnutí plnění společností D. S., tedy není důvodná.

49. K obecné námitce ohledně rozporu dokazování se základními zásadami daňového řízení a právem na spravedlivý proces, respektive právem na objektivní postup při provádění a hodnocení důkazů a řádně zjištěný skutkový stav, soud uvádí, že pochybení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neshledal.
50. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je stiženo nezákonností pouze v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru finančního úřadu č. j. 956659/17/2124-52521-203223 a tento dodatečný platební výměr potvrzen. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, „[z]ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách (viz v současnosti § 67 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 1 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (v současnosti § 68 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 47 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou.“ V projednávané věci je výrok napadeného rozhodnutí formálně konstruován jako jednotný, ale nejde o výrok nedělitelný, neboť je z něj patrné, že jedním rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o několika samostatných odvoláních směřujících proti několika na sobě nezávislým dodatečným platebním výměrům finančního úřadu. Jelikož výrok lze v materiálním smyslu rozdělit na části ve vztahu k jednotlivým odvoláním a dodatečným platebním výměrům, nebrání formulační jednotnost

tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku, která ob stojí. Obdobně lze odkázat na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016 - 57 (kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 4 Afs 259/2017 - 49).

51. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze v tomto rozsahu a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
52. Ruší-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Ve věcech daňových je tento postup omezen. Při zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu vydaného v daňovém řízení lze přistoupit ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud tento výměr neměl být vůbec vydán, nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS). Jelikož v projednávané věci neměl být dodatečný platební výměr s ohledem na prekluzi práva doměřit daň vůbec vydán, přistoupil soud rovněž ke zrušení dodatečného platebního výměru finančního úřadu ze dne 14. 3. 2017 č. j. 956659/17/2124-52521-203223. Finančnímu úřadu po vrácení věci k novému projednání nezbyvá než rozhodnout o zastavení řízení [§ 106 odst. 1 písm. e) v návaznosti na § 148 daňového řádu]. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
53. Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí žalovaného, kterou byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti ostatním dodatečným platebním výměrům finančního úřadu a kterou byly tyto dodatečné platební výměry potvrzeny, neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji ve zbytku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O náhradě nákladů soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. podle míry úspěchu účastníků ve věci. Žalobkyně brojila proti celému napadenému rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno deset dodatečných platebních výměrů. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno pouze z 1/10, což odpovídá míře úspěchu žalobkyně. Žalobkyně tedy nebyla v převážné části úspěšná, a proto jí náhrada nákladů nepřísluší. Procesně úspěšnějším žalovanému, který měl úspěch v rozsahu 9/10, v němž nebylo žalobnímu návrhu vyhověno, v řízení náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 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.

Praha 14. května 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu