



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **PROMO4ICE s.r.o.**, IČ 01945386
sídlem Jinonická 804/80, 158 00 Praha 5
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem
sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2019 č. j. 28554/19/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 24. 5. 2018 č. j. 4331340/18/2005-52521-110434 (dále též „*dodatečný platební výměr*“) tak, že doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 169 899 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 33 979 Kč, což bylo v nižší částce než byla původně doměřena dodatečným platebním výměrem správce daně (DPH byla doměřena v částce 175 945 Kč a úhrada penále v částce 35 189 Kč).
2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
3. Žalobkyně namítá splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*ZDPH*“). Nesouhlasí se žalovaným, který sporuje, že neprokázala předmět a rozsah plnění deklarovaných na daňových dokladech, které vystavili tři plátcí daně, společnosti: Růžolíci chrochtík, spol. s r. o., (dále též „*společnost Růžolíci chrochtík*“), Mikys group s.r.o. (dále též „*společnost Mikys group*“) a BASKETBAL OLOMOUC s.r.o.

(dále též „společnost *BASKETBAL OLOMOUC*“), dále též tito souhrnně „plátci“. Podle žalobkyně žalovaný opomněl, že přijatá zdanitelná plnění použila při své ekonomické činnosti, za ně zaplatila plátcům bezhotovostně na zveřejněné účty, s nimi nebyla kapitálově či jinak spojena, a v době uskutečnění zdanitelných plnění plátci nebyli označeni za nespolehlivé plátce podle § 106a ZDPH. Odkázala k tomuto na rozsudky Nejvyššího správního soudu, a to ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60 a ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79. Dovojuje z nich, že odpočet DPH je základním právem plátce, které plyne se samotné podstaty systému DPH, lze ji odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních.

4. Žalobkyně ohledně dokladů od společnosti *Růžolíci chrochtík* uvedla, že uplatnila odpočet DPH ve výši 146 580 Kč na základě daňového dokladu č. 219/2016 za zdanitelné plnění (grafické zpracování prezentačních katalogů sportovního utkání a fotodokumentaci a katalogizaci fotografií hokeje v listopadu a prosinci 2016 s komplexním katalogem obsahujícím výběr všech sportovních utkání 2017) v částce 844 580 Kč, kterou zaplatila bezhotovostně ze svého účtu. Na základě přijatého zdanitelného plnění provedla ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 a prosinec 2016 reklamní služby, za které vystavila daňové doklady jednotlivým odběratelům, přičemž platby za uskutečněná plnění byly provedeny na zveřejněný účet žalobkyně. Z předložených daňových dokladů je zřejmé, že žalobkyně vykázala v rámci své ekonomické činnosti zisk ve výši 572 000 Kč. Kromě daňového dokladu vystaveného společností *Růžolíci chrochtík* žalobkyně splnila základní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH, protože přijaté zdanitelné plnění použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Žalobkyně nebyla se společností *Růžolíci chrochtík* kapitálově či jinak spojena tehdy ani nyní. Základem daně proto nemusí být cena obvyklá podle § 36a ZDPH. V době uskutečnění zdanitelného plnění společnost *Růžolíci chrochtík* nebyla označena za nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH a není takto označena ani nyní. Žalovaný přesto zpochybňuje předmět a rozsah zdanitelného plnění od společnosti *Růžolíci chrochtík*. Považuje za nelogický požadavek, aby správci daně prokázala, jaké množství katalogů jí bylo dodáno, neboť společnost *Růžolíci chrochtík* se zabývá grafickou úpravou a neprovozuje tiskárnu. Společnost *Růžolíci chrochtík* vytvořila pro žalobkyni pouze grafickou úpravu katalogu sportovních utkání v hokeji v listopadu a prosinci 2016 a katalogu obsahujícího výběr sportovních utkání sezony 2017. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla se společností *Růžolíci chrochtík* kapitálově nebo jinak spojena, není podle žalobkyně cena za zdanitelné plnění regulována ZDPH. Zdanitelné plnění žalobkyně obdržela na CD nosiči. V odvolání k tomuto poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2017 sp. zn. I. ÚS 34/17, podle kterého je orgán veřejné moci povinen respektovat a chránit autonomii vůle smluvních stran. Přestože Ústavní soud se v tomto judikátu nezabýval daněmi, dovozuje, že správce daně je povinen v daňovém řízení respektovat autonomii vůle osob soukromého práva.
5. Žalobkyně ohledně dokladů od společnosti *Mikys group* uvedla, že uplatnila odpočet DPH ve výši 18 594 Kč na základě daňového dokladu č. 16010106 za zdanitelné plnění (merkantilní tiskoviny), v částce 107 138 Kč, kterou zaplatila bezhotovostně ze svého účtu, a v průběhu daňové kontroly správci daně tyto merkantilní tiskoviny od společnosti *Mikys group* předložila. Jednalo se o hlavičkový papír, vizitky, dopisní obálky, poznámkové bloky a katalogy. Žalobkyně také nebyla se společností *Mikys group* kapitálově či jinak spojena tehdy ani nyní. Základem daně proto nemusí být cena obvyklá podle § 36a ZDPH. V době uskutečnění zdanitelného plnění společnost *Mikys group* nebyla označena za

nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH a není takto označena ani nyní. Žalovaný přesto zpochybňuje předmět a rozsah zdanitelného plnění od společnosti Mikys group. Nepovažuje za obvyklé, aby jakákoli osoba, která si nechá vytisknout hlavičkový papír, vizitky, dopisní obálky, poznámkové bloky a katalogy atd., evidovala každý použitý list papíru či každou obálku. Stejně tak by bylo nelogické evidovat každou vydanou vizitku. Žalobkyně předpokládá, že takto nečiní ani orgány Finanční správy České republiky. Pokud by měla žalobkyně předložit při daňové kontrole veškeré merkantilní tiskoviny od společnosti Mikys group, ztrácelo by jejich zhotovení smysl. Stejně tak je problematické prokázat přínos merkantilních tiskovin pro svoji ekonomickou činnost. Merkantilní tiskoviny samy o osobě nepřinášejí přímý zisk, slouží k prezentaci příslušné osoby či orgánu veřejné moci. V odvolání k tomuto připojila grafický manuál Finanční správy České republiky obsahující jednotné logo. Žalobkyně proto nesouhlasí se žalovaným, že nedoložila důkazní prostředky, kterými by prokázala předmět a rozsah plnění deklarovaného na daňových dokladech přijatých od plátců společností Růžolíci chrochtík a Mikys group.

6. Žalobkyně ohledně dokladů od společnosti *BASKETBAL OLOMOUC* uvedla, že uplatnila odpočet DPH ve výši 9 450 Kč na základě daňového dokladu č. 201635 za zdanitelné plnění (pronájem reklamních ploch pro LED panel při utkáních Basketbalu Olomouc v 1. lize mužů v prosinci 2016), v částce 54 450 Kč, kterou zaplatila bezhotovostně ze svého účtu. Žalobkyně nebyla se společností *BASKETBAL OLOMOUC* kapitálově nebo jinak spojena tehdy ani nyní. Základem daně proto nemusí být cena obvyklá podle § 36a ZDPH. V době uskutečnění zdanitelného plnění společnost *BASKETBAL OLOMOUC* nebyla označena za nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH a není takto označena ani nyní. Žalobkyně poukazuje na to, že v odvolání uvedla, že rámci podnikání používá nejen svůj název (obchodní firmu), ale také loga „*PROMO4GREEN*“ (při reklamě na golfových turnajích) a „*PROMO4FREETIME*“ (při nabídce zájezdů). Ze Smlouvy o provedení reklamy a propagace ze dne 5. 1. 2016 vyplývá, že ji se společností *BASKETBAL OLOMOUC* uzavřela výhradně žalobkyně, nejedná se o smlouvu ve prospěch třetí osoby. Právnícká osoba s názvem „*PROMO4GREEN*“ není zapsána ve veřejném rejstříku. Pokud se ve smlouvě uvádí, že reklama bude „*pro firmu PROMO4ICE a PROMO4GREEN*“, není tím myšlena obchodní firma podle § 423 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, tedy jméno, pod kterým je podnikatel zapsán v obchodním rejstříku. Podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. V daném případě si žalobkyně ujednala, že jí společnost *BASKETBAL OLOMOUC* poskytne reklamu a že při reklamě budou použita loga „*PROMO4ICE*“ a „*PROMO4GREEN*“, má proto nárok na odpočet daně v plné výši, tj. v částce 9 450 Kč, nikoli jen v rozsahu 50 %.
7. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. V daném případě důvodem neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období bylo, že žalobkyně neprokázala nabytí předmětných plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, zároveň jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný k poukazu žalobkyně, že nebylo nutné použít ustanovení o ceně obvyklé podle § 36a ZDPH, uvedl, porušení uvedeného ustanovení nebylo správcem daně žalobkyni vytýkáno. K argumentaci žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, žalovaný odkázal na body [48] až [50] napadeného rozhodnutí a doplnil, že ve zmiňovaném rozsudku Nejvyšší správní soud řešil otázku vědomosti daňového subjektu

o podvodu na DPH a jeho případnou dobrou víru k eliminaci rizika spojeného s účastí na tomto podvodu, což je zcela odlišná situace od posuzovaného případu. Správcem daně ani žalovaný nezpochybovali spolehlivost plátců, ani úhradu předmětných plnění na jejich bankovní účty. V situaci, kdy žalobkyně neunesla důkazní břemeno tím, že neprokázala předmět a rozsah plnění, a ani jeho použití pro svou ekonomickou činnost, je argumentace spolehlivostí dodavatelů a uhrazením plnění, irelevantní. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 06. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013- 79, žalovaný uvedl, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícími podklady pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. V nyní posuzovaném případě byl odpočet DPH žalobkyni odepřen z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek podle ustanovení § 72 a 73 ZDPH, jelikož žalobkyně po přenesení důkazního břemene neprokázala předmět a rozsah plnění deklarovaný na daňových dokladech přijatých od plátců, společností Růžolíci chrochtík, Mikys group a BASKETBAL OLOMOUC, a dále neprokázala jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. V posuzovaném případě správci daně vznikly pochybnosti ohledně přijetí plnění od společnosti Růžolíci chrochtík tak, jak bylo deklarováno na přijatých daňových dokladech a dále o použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Z žalobkyní doloženého daňového dokladu není patrné, co konkrétně bylo předmětem plnění fakturovaného společností Růžolíci chrochtík. Žalobkyně nedoložila ani písemnou smlouvu, kterou s předmětnou společností uzavřela, správci daně tedy nebyl znám způsob stanovení ceny tohoto plnění. Pokud žalobkyně tvrdí, že předmětné plnění obdržela na CD nosiči, pak jej správci daně neposkytla. K odkazu žalobkyně na náleží Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 34/17 žalovaný uvedl, že s touto námitkou se vypořádal pod bodem [61] napadeného rozhodnutí. Žalovaný nezpochyboje princip autonomie vůle, postup správce daně i žalovaného v této věci je zcela v souladu s tímto principem. V posuzovaném případě dále správci daně vznikly pochybnosti ohledně předmětu a rozsahu plnění od obchodní společnosti Mikys group a rovněž jeho použití k ekonomické činnosti žalobkyně. Z žalobkyní doloženého daňového dokladu není patrný předmět plnění, jelikož je na něm uveden tisk merkantilu. Písemnou smlouvu uzavřenou s touto společností žalobkyně správci daně nepředložila, nebyl tedy prokázán způsob stanovení ceny plnění. Žalovaný k tvrzení žalobkyně, že není obvyklé, aby se evidoval každý použitý list papíru či obálka, případně aby byly při daňové kontrole předkládány veškeré merkantilní tiskoviny, uvedl, že tato skutečnost po žalobkyni požadována nebyla. Výběr důkazních prostředků je na samotné žalobkyni. Žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by byla schopna prokázat svá tvrzení v souladu s daňovými doklady. Správce daně i žalovaný tudíž dospěli ke zcela legitimnímu závěru, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla, neboť se jí nepodařilo prokázat předmět a rozsah plnění deklarovaného na daňových dokladech ani jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. V posuzovaném případě správci daně vznikly pochybnosti také ohledně použití plnění od společnosti BASKETBAL OLOMOUC k ekonomické činnosti žalobkyně v plné výši. Nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že v rámci své ekonomické činnosti používá nejen svůj název, ale také loga „PROMO4GREEN“ při reklamě na golfových turnajích a „PROMO4FREETIME“ při nabídce zájezdů, a tedy že se nejedná o jiné obchodní společnosti. Žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že by pod těmito logy nabízela reklamu či se zabývala zprostředkováním zájezdů. Žalobkyně proto využití předmětného

zdanitelného plnění od společnosti BASKETBAL OLOMOUC pro svoji ekonomickou činnost neprokázala v plné výši.

8. V replice ze dne 19. 12. 2019 žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci.
9. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož žalobkyně i žalovaný s takovým vyřízením věci výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:
11. Dne 20. 1. 2017 podala žalobkyně, tehdy daňový subjekt, správci daně přiznání k DPH za zdaňovací období 12 měsíců roku 2016 (dále též „*daňové přiznání*“), na řádku 64 vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 15 181 Kč, na řádku 63 uplatnila odpočet DPH v částce 274 619 Kč.
12. Platebním výměrem ze dne 17. 3. 2017 č. j. 2032065/17/2005-52521-110434 správce daně vyměřil žalobkyni DPH za prosinec 2016 ve výši 15 181 Kč.
13. Dne 24. 7. 2017 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Jičíně (dále též „*FÚ KK*“) zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu podle protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 1470691/17/2707-60561-607599 (dále též „*protokol o zahájení daňové kontroly*“). Jejím předmětem byla DPH za zdaňovací období prosinec 2016. K protokolu jsou připojeny v kopii tyto písemnosti: 1 str. volný list s logem, sídlem a kontaktními údaji daňového subjektu, dále daňový doklad č. 201635 společnosti BASKETBAL OLOMOUC ze dne 7. 12. 2016, dále daňový doklad společnosti Růžolíčí chrochtík č. 219/2016 ze dne 9. 12. 2016, dále předávací protokol podepsaný společností Růžolíčí chrochtík ze dne 9. 12. 2016, dále objednávka žalobkyně adresovaná společnosti Růžolíčí chrochtík ze dne 1. 11. 2016, dále daňový doklad společnosti ŠkoFIN s.r.o. č. 1600039653 ze dne 5. 12. 2016, dále dodací list společnosti Mikys group ze dne 15. 12. 2016, objednávka daňového subjektu adresovaná společnosti Mikys group ze dne 5. 12. 2016 a daňový doklad společnosti Mikys group č. 16010106 ze dne 15. 12. 2016.
14. Dne 14. 8. 2017 FÚ KK vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků pod č. j. 1568564/17/2707-60561-602138 (dále též „*výzva k prokázání skutečností č. 1*“).
15. Dne 22. 8. 2017 daňový subjekt zaslal FÚ KK listinu nazvanou *Pohyb na účtech od 01.12.2016 do 31.12.2016* a listinu nazvanou *Podklady k dani z přidané hodnoty (prosinec)*.
16. Dne 12. 9. 2017 FÚ KK vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků pod č. j. 1652320/17/2707-60561-602138 (dále též „*výzva k prokázání skutečností č. 2*“), aby ke svým tvrzením předložil důkazní prostředky, které nebyly v průběhu daňové kontroly předloženy, a které by prokazovaly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a odstranil tak pochybnosti správce daně.
17. Dne 27. 9. 2019 daňový subjekt zaslal FÚ KK vyjádření a připojil k němu v kopiích: Smlouvu o operativním leasingu číslo 853511 ze dne 21. 3. 2014 uzavřenou mezi daňovým subjektem a společností ŠkoFIN s.r.o., dále 7 ks fotografií se hráči dvou mužstev), dále Smlouvu o provedení reklamy a propagace ze dne 5. 1. 2016 daňového subjektu se

společností Basketball Olomouc s.r.o., dále objednávku ze dne 1. 11. 2016 pro společnost Růžolíčí chrochtík s.r.o., dále výpisy z bankovních účtů a list s logem daňového subjektu.

18. Dne 18. 1. 2018 FÚ KK doručil daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění č. j. 1963924/17/2707-60561-607599.
19. Dne 25. 1. 2018 se konalo u FÚ KK ústní jednání, o něm byl sepsán protokol č. j. 103551/18/2707-60561-602138.
20. Dne 5. 3. 2018 daňový subjekt zaslal FÚ KK vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, k němu připojil mimořádný výpis z účtu č. X vedený u společnosti Raiffeisenbank a.s. za období od 1. 11. 2016 až 31. 3. 2017, dvanáct daňových dokladů vystavených daňovým subjektem a kopii knihy jízd vozidla SPZ 3AZ 1851 za období prosinec 2016.
21. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 4. 2018 č. j. 859461/18/2707-60561-607599 (dále též „zpráva o daňové kontrole“), bylo z předložené evidence pro účely DPH zjištěno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnil mimo jiné nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění v celkové výši 146 580 Kč na základě dokladu od společnosti *Růžolíčí chrochtík*. K daňovému dokladu č. 219/2016 byla předložena objednávka ze dne 1. 11. 2016 a předávací protokol ze dne 9. 12. 2016. Daňový subjekt v rámci daňové kontroly nedoložil ani neprokázal žádnými důkazními prostředky výrobu, převzetí ani distribuci prezentačních katalogů a komplexního katalogu. Vzhledem k nedostatečné kvalitě informací na daňovém dokladu, objednávce a předávacím protokolu nebylo daňovým subjektem prokázáno dodané množství jednotlivých deklarovaných zdanitelných plnění, cena jednotlivých zdanitelných plnění, ani zda předměty dodávky odpovídaly objednávce. Daňový subjekt svá tvrzení nedoložil takovými důkazními prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně, že přijaté zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, a že bylo prokázáno jeho použití v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Daňový subjekt tudíž neprokázal, že nárok na odpočet daně u těchto přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH. Dále z předložené evidence pro účely DPH bylo zjištěno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnil mimo jiné nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění v celkové výši 18 594 Kč na základě dokladu od společnosti *Mikys group*. Při zahájení daňové kontroly byl předložen doklad včetně dodacího listu a objednávky. Vzhledem k tomu, že kvalita informací na dokladu a příložených písemnostech je nedostatečná, kdy předmět plnění je uveden pouze v obecné rovině, neměl správce daně možnost ověřit, co bylo konkrétním předmětem přijatého zdanitelného plnění, jak byl tisk merkantil realizován a v jakém rozsahu, neboť předložený doklad č. 16010106 neobsahuje veškeré náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 31b odst. 1 a 4 ZDPH, kterými jsou rozsah a předmět plnění. Přestože předložená objednávka k dokladu č. 16010106 na tisk merkantilních tiskovin obsahovala množství a konkrétní druh merkantil, nemůže suplovat náležitosti daňového dokladu. Navíc správce daně předloženou objednávku nemůže s jistotou považovat za důkazní prostředek prokazující tisk merkantil, jelikož na daňovém dokladu č. 16010106 není přímý odkaz na tuto objednávku a ani na daňovém dokladu není podrobně předmět plnění rozepsán. Předložený dodací list nedoplňuje náležitosti daňového dokladu, neboť na něm je uvedeno dodání merkantilních tiskovin v počtu 1 ks. Zároveň v průběhu daňové kontroly nepředložil daňový subjekt žádnou písemnou smlouvu, kalkulaci, ani jiné důkazní prostředky, o jednotkové ceně jednotlivých merkantil. Daňovým subjektem předložená objednávka a dodací list neobsahovaly jednotkovou cenu jednotlivých merkantil. Daňový

subjekt nedoložil druh a množství skutečně převzatých merkantil, ani nesdělil, kdo byl vlastníkem materiálu, ze kterého byly merkantily vyrobeny. Daňový subjekt tak neodstranil pochybnosti správce daně o tom, jak byl tisk merkantil realizován a v jakém rozsahu a zároveň neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Dále z předložené evidence pro účely DPH bylo zjištěno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnil mimo jiné nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění v celkové výši 9 450 Kč na základě dokladu od společnosti *BASKETBAL OLOMOUC*. Předmětem Smlouvy o provedení reklamy a propagace ze dne 5. 1. 2016 je, že zhotovitel se zavazuje pronajmout reklamní plochu objednavateli a provádět reklamu objednavatele jako reklamního partnera při domácích utkáních týmu Basketbal Olomouc v 1. lize mužů pro firmu *PROMO4ICE* a *PROMO4GREEN*. Předložené fotografie z basketbalových zápasů dokládají vysílání reklamy na LED panelu *PROMO4ICE*, *PROMO4GREEN* a *PROMO4FREETIME*. Z předložených dokladů a písemností v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění daňového subjektu není zřejmé, jakým způsobem sloužilo přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladu č. 201635 v plné výši k ekonomické činnosti daňového subjektu. Předložená smlouva se týkala poskytnutí reklamy pro dva daňové subjekty, přestože byla uzavřena a podepsána pouze daňovým subjektem. Daňový subjekt nepředložil důkazní prostředky prokazující, že deklarovaná přijatá zdanitelná plnění podle daňového dokladu č. 201635 použil v plné výši v rámci svých ekonomických činností, nebo že deklarovaná přijatá zdanitelná plnění skutečně použije v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Tudíž neprokázal, že nárok na odpočet daně u těchto přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH.

22. Dodatečným platebním výměrem (ze dne 24. 5. 2018 č. j. 4331340/18/2005-52521-110434) správce daně doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 175 945 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
23. Napadeným rozhodnutím (ze dne 12. 7. 2019 č. j. 28554/19/5300-21441-711676) žalovaný změnil výši doměřené daně dodatečného platebního výměru na částku 169 899 Kč. V odůvodnění konstatoval, že v předmětném případě je spor o to, zda daňový subjekt prokázal splnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, zda předmětná přijatá plnění nabyli od plátců tak, jak je na dokladech deklarováno, a rovněž zda tato plnění použil v rámci svých ekonomických činností, jimž byl v předmětném zdaňovacím období pronájem reklamních ploch.
24. K plnění od společnosti *Růžolíci chrochtík* žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt doložil daňový doklad, objednávku, výpis z bankovního účtu, ze kterého je patrné bezhotovostní uhrazení plnění, a předávací protokol. Předmětem spolupráce se společností *Růžolíci chrochtík* mělo být grafické uspořádání prezentačních katalogů. Z doloženého daňového dokladu a předmětu plnění tak, jak je na něm uveden, není patrné, co konkrétně bylo předmětem plnění fakturovaného společností *Růžolíci chrochtík*, resp. jak byla stanovena cena tohoto plnění. Přestože daňový subjekt uvedl, že se společností *Růžolíci chrochtík* byla uzavřena písemná smlouva, tuto daňový subjekt nedoložil. Specifikaci plnění neobsahuje ani doložená objednávka ze dne 1. 11. 2016, která pouze obecně popisuje předmět dodávky v podobě jako text daňového dokladu. Zatímco na daňovém dokladu je uvedeno, že je fakturováno mimo jiné za „komplexní katalog (výběr všech sportovních utkání sezony 2017 včetně komplexní prezentace vašich klientů v roce 2017)“,

na objednávce je uvedeno, že je objednáván „komplexní katalog všech dokumentovaných utkání sezony 2016“. Je tedy patrné, že na obou důkazních prostředcích je ve vztahu ke komplexnímu katalogu uveden jiný rok. V objednávce je dále odkazováno na smlouvu ze dne 1. 9. 2013, kterou však daňový subjekt v předmětném řízení nedoložil. Na doloženém předávacím protokolu ze dne 9. 12. 2016 není uveden podpis přebírající osoby, rovněž místo, kde mělo k převzetí dodávky dojít. Daňový subjekt v předmětném řízení nedoložil katalogy a fotografie, které měly být předmětem plnění přijatého od společnosti Růžolíčí chrochtík, ani prezentační katalogy, či katalog komplexní podle svého vyjádření ze dne 5. 3. 2018.

25. K plnění od společnosti *Mikys group* žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že daňový subjekt doložil daňový doklad, objednávku, výpis z bankovního účtu, ze kterého je patrné bezhotovostní uhrazení plnění a dodací list. Společnost *Mikys group* měla pro daňový subjekt zajišťovat tisky, k jejich vzájemné spolupráci se daňový subjekt odkázal na objednávky a smlouvy. Na doloženém daňovém dokladu je uvedeno, že předmětem plnění je tisk merkantilu, na dodacím listu je uvedeno „merkantilní tiskoviny“. Z takto koncipovaného textu není patrný konkrétní předmět plnění, který měl daňový subjekt od společnosti *Mikys group* přijmout. Předložený doklad proto nevyhovuje § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Předmět plnění nebyl prokázán ani písemnou smlouvou, daňový subjekt ji v předmětném řízení nepředložil. Na doložené objednávce z 5. 12. 2016 absentuje cenová kalkulace jednotlivých položek, není proto seznatelné, jak byla celková cena plnění stanovena. S ohledem na absenci písemné kupní smlouvy, obecný text doložených důkazních prostředků, nebyl způsob stanovení ceny plnění daňovým subjektem prokázán. Doložený daňový doklad a dodací list neobsahují odkaz na doloženou objednávku. Není tak patrné, zda tato objednávka se skutečně vztahuje k šetřenému plnění. Daňový subjekt sice předložil důkazní prostředek týkající se logotypu Finanční správy, ale důkazní prostředky k prokázání přijetí plnění deklarovaného na daňovém dokladu přijatém od společnosti *Mikys group* již nedoložil. Daňový subjekt nedoložil vzory veškerých předmětů, jejichž tisk měla pro něj společnost *Mikys group* zajišťovat, ani evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, ze které by byl patrný pohyb přijatých a poskytnutých plnění. Přestože daňový subjekt doložil daňové doklady přijaté od společností *Růžolíčí chrochtík* a *Mikys group*, nebyl z nich patrný předmět a rozsah plnění. Nelze opomenout ani absenci písemné smluvní dokumentace, ze které by byl patrný přesný předmět a rozsah přijatého zboží, či způsob stanovení ceny. Rovněž ve vztahu ke způsobu použití šetřených plnění od zmiňovaných plátců zůstal daňový subjekt pouze v rovině tvrzení, jejich použití pro ekonomickou činnost neprokázal. Daňový subjekt nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal předmět a rozsah plnění deklarovaného na daňových dokladech přijatých od společností *Růžolíčí chrochtík* a *Mikys group*, ani jejich použití v rámci své ekonomické činnosti, tedy přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu. Daňový subjekt porušil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně stanovené v § 72 odst. 1 a 73 odst. 1 ZDPH.
26. K plnění od společnosti *BASKETBAL OLOMOUC* žalovaný v napadeném rozhodnutí osvětlil, že daňový subjekt doložil daňový doklad, smlouvu o provedení reklamy a propagace z 5. 1. 2016, výpis z bankovního účtu, ze kterého je patrné bezhotovostní uhrazení plnění, a 7 fotografií. Na doloženém daňovém dokladu je uvedeno, že předmětem plnění byl pronájem reklamních ploch pro LED panel při utkáních Basketbalu Olomouc v 1. lize mužů v prosinci 2016. Rovněž je zde uveden odkaz na smlouvu. Podle smlouvy

o provedení reklamy a propagace z 5. 1. 2016 byl předmětem plnění pronájem reklamní plochy a provedení reklamy na basketbalových utkáních pro „firmu *PROMO4ICE a PROMO4GREEN*, kteří budou prezentováni na LED reklamě ve sportovní hale“. Tuto smlouvu však se zhotovitelem BASKETBAL OLOMOUC uzavřel jako objednatel pouze sám daňový subjekt, nikoli „firma *PROMO4GREEN*“. Při nahlédnutí do Obchodního rejstříku je patrné, že žádná společnost s názvem *PROMO4GREEN* do tohoto veřejného registru nebyla nikdy zapsána. Z doložené fotodokumentace je patrné, že na basketbalovém zápase byla na LED panelu promítána loga „*PROMO4freetime*“, „*PROMO4green*“ a „*PROMO4ice*“. Vzhledem k tomu, že název daňového subjektu byl pouze jedním ze tří propagovaných, pak správci daně vznikly pochybnosti, zda celé přijaté plnění od společnosti BASKETBAL OLOMOUC bylo použito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Daňový subjekt nedoložil žádné důkazní prostředky k tvrzení, že v rámci své podnikatelské činnosti používá nejen svůj název (obchodní firmu), ale rovněž loga „*PROMO4GREEN*“ (na golfových turnajích) a „*PROMO4FREETIME*“ (při nabídce zájezdů). Nedoložil vydané daňové doklady, kterými by prokázal, že se v rámci svého podnikání skutečně zabýval rovněž poskytováním reklamy na golfových turnajích, a rovněž vydané daňové doklady, které by prokázaly zprostředkování zájezdů pod uvedenými logy. Ve vztahu k plnění přijatému od společnosti BASKETBAL OLOMOUC daňový subjekt neprokázal jeho použití výhradně ke své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 a § 72 odst. 5 ZDPH.

27. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:

28. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*

- a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
- b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
- c) *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
- d) *plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
- e) *plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

29. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*

- a) *na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
- b) *na zboží, které bylo plátcem pořizeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
- c) *v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*

30. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*

31. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

32. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*

33. 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.*
34. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*
35. Městský soud uvádí, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). 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. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).
36. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž uplatňuje vznik nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečnými

podklady pro uznání nároku na odpočet v případě, že není zároveň doloženo, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (např. rozsudek ze dne 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010-71). Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71).

37. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správci daně, resp. tehdy FÚ KK, vznikly v rámci daňové kontroly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, a to k otázce oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Z tohoto důvodu vyzval proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení.
38. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. V dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 Nejvyšší správní soud dovodil, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V rozsudku ze dne 20. 10. 2015 č. j. 6 Afs 78/2015-42 Nejvyšší správní soud vyslovil, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti.“ Jinými slovy, bylo povinností žalobkyně prokázat, přijetí zdanitelných plnění od společností Růžolíci chrochtík, Mikys group a BASKETBAL OLOMOUC a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Je třeba mít přitom na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, a náklady, které chce daňově uplatnit, leží na jeho straně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61).
39. K plnění od společnosti *Růžolíci chrochtík* žalobkyně doložila daňový doklad č. 219/2016 ze dne 9. 12. 2012, podle kterého byly fakturovány tyto položky: „1) DPT zpracování prezentačních katalogů (pro vaše klienty) sportovních utkání hokej listopad-prosinec 2016 a dále pak za fotodokumentaci a katalogizaci fotografií – hokej listopad-prosinec 2016 (fotografie včetně neomezeného užití a šíření) celkem 380 000 Kč 2) komplexní katalog (výběr všech sportovních utkání sezony 2017 včetně komplexní prezentace vašich klientů v roce 2017) celkem

318 000 Kč“. K přijatému zdanitelnému plnění žalobkyně dále doložila předávací protokol ze dne 9. 12. 2016, v něm byl předmět dodávky vymezen jako: „1) DTP zpracování prezentačních katalogů (pro vaše klienty) sportovních utkání hokej listopad-prosinec 2016, fotodokumentace a katalogizace fotografií – hokej listopad-prosinec 2016 2) komplexní katalog (výběr všech sportovních utkání sezony 2017 včetně komplexní prezentace vašich klientů v roce 2017)“. Na předávacím protokolu není uveden podpis přebírající osoby. Dále žalobkyně předložila objednávku ze dne 1. 11. 2016 adresovanou společnosti Růžolíci chrochtík, podle níž „[o]bjednáváme dle smlouvy ze dne 1. 9. 2013 DTP zpracování prezentačních katalogů hokejových utkání za listopad a prosinec 2016 včetně dodání fotografií a jejich uspořádání. Dále objednáváme v intencích výše uvedené smlouvy komplexní katalog všech dokumentovaných utkání sezony 2016“. Z takto doložených dokladů soud konstatuje, že není zřejmý předmět a rozsah předmětného zdanitelného plnění. Předmět plnění je v doložených dokumentech popsán toliko obecně, přitom z předloženého daňového dokladu, ani doloženého předávacího protokolu není zřejmé, co přesně plnění popsané jako „zpracování prezentačních katalogů“ a „komplexní katalog“, zahrnovalo. Specifikace plnění není uvedena ani v objednávce ze dne 1. 11. 2016, která rovněž pouze velmi obecně popisuje předmět objednaného plnění. Podle této objednávky byl objednan „komplexní katalog všech dokumentovaných utkání sezony 2016“. Oproti tomu podle předávacího protokolu byl dodán komplexní katalog (výběr všech sportovních utkání sezony 2017 včetně komplexní prezentace vašich klientů v roce 2017)“. Z citovaného je tak zřejmé, že žalobkyní předložené důkazní prostředky byly co do vymezení předmětu plnění ve vzájemném rozporu. Předmět plnění tak, jak je vymezen v předložené objednávce, odporuje plnění fakturovanému podle dotčeného daňového dokladu, neboť byl fakturován „komplexní katalog (výběr všech sportovních utkání sezony 2017 včetně komplexní prezentace vašich klientů v roce 2017)“. Předložená objednávka a předávací protokol proto nemohou být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Žalobkyně však rozpor mezi předloženou objednávkou a daňovým dokladem zjištěný žalovaným nikterak neobjasňuje, ani neuvádí skutečnosti, které by tyto závěry vyvrátily. V předložené objednávce ze dne 1. 11. 2016 je uvedeno, že objednávka je učiněna na základě „smlouvy ze dne 1. 9. 2013“, smluvní dokumentaci vztahující se k předmětnému plnění však žalobkyně v průběhu řízení před správcem daně nepředložila, ačkoli k tomu byla vyzvána ve výzvě k prokázání skutečností č. 2. V podání ze dne 27. 9. 2017 žalobkyně odkázala na „Smlouvu viz příloha“, žádnou smluvní dokumentaci však k tomuto podání jako přílohu, ani později, správci daně nedoložila, aniž by přitom uvedla, co jí v doložení smluvní dokumentace bránilo. Žalovaný, resp. správce daně, po žalobkyni požadoval prokázání nároku na odpočet daně za předmětné zdanitelné plnění a k tomu doložení důkazních prostředků. Žalobkyně však uvedeného nedostála, když finančním orgánům nepředložila takové důkazní prostředky, které by oprávněnost nároku na odpočet za přijaté zdanitelné plnění prokazovaly. Žalobkyně v podání ze dne 27. 9. 2017 uvedla, že „prezentační katalogy byly vyrobeny pro prezentaci našim klientům“ a dále že „komplexní katalog byl vyroben pro stávající i nové potencionální klienty, kde se mísí velká škála zápasů a našich služeb“, odkázala přitom na připojené foto a rozpis, a to jak ve vztahu k prezentačním katalogům, tak ve vztahu ke katalogu komplexnímu. K předmětnému podání však žádné takové přílohy, jež by specifikovaly předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění, nedoložila. Žalobkyně ani neuvádla, jak bylo dotčené plnění uskutečněno, resp. zda byly katalogy předány v tištěné či elektronické podobě, případně v obou formátech, jak uvedl žalovaný v pátém odstavci na straně 8 napadeného rozhodnutí. K námitce žalobkyně, že předmětem plnění nebyl tisk

katalogů, ale pouze grafická úprava, tak lze uvést, že uvedený způsob uskutečnění plnění žalobkyně nikterak finančním orgánům nespécifikovala, na což žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil, a uvedl, že předmětné katalogy nebyly doloženy. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání určitých skutečností, bylo na ní, jaké jí dostupné důkazní prostředky k tomu využije. Kdyby se jí podařilo unést důkazní břemeno, bylo by lhostejné, zda předložila předmětné katalogy či nikoliv. Žalobkyně v podané žalobě uvádí, že plnění od společnosti Růžolíci chrochtík obdržela na CD nosiči, tento CD nosič však finančním orgánům k prokázání uskutečnění předmětného zdanitelného plnění nedoložila, aniž by přitom tvrdila, co jí v předložení bránilo. V reakci na výsledek kontrolního zjištění ze dne 16. 1. 2018 č. j. 1963924/17/2707-60561-607599, žalobkyně ve vyjádření ze dne 5. 3. 2018 uvedla, že „[p]rezentační katalogy slouží k prokázání prezentace (reklamy) klienta na příslušném sportovním utkání. Tento katalog je předkládán klientům jako důkaz o provedené reklamě jejich obchodní firmy. V měsících listopad a prosinec 2016 poskytl daňový subjekt reklamu těmto osobám.“ Následně žalobkyně uvedla výčet třinácti odběratelů. K podání žalobkyně doložila pouze dvanáct daňových dokladů, které vystavila jako dodavatel. Takto předložené daňové doklady nikterak neprokazují, že žalobkyně přijala plnění deklarované na daňovém dokladu č. 219/2016 od společnosti Růžolíci chrochtík tak, jak tvrdí. Soud proto dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a sice že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, když správci daně nepředložila takové důkazy, které by skutečné poskytnutí plnění společnosti Růžolíci chrochtík v deklarovaném rozsahu a obsahu prokazovaly.

40. Na uvedeném závěru nemůže změnit nic ani námitka žalobkyně, že předmětné zdanitelné plnění zaplatila bezhotovostně ze svého účtu. Uhrazení částky na účet společnosti dodavatele samo o sobě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění v deklarovaném rozsahu skutečně došlo. Námitky žalobkyně, že nebyla se společností Růžolíci chrochtík kapitálově či jinak spojena tehdy ani nyní, dále že základem daně proto nemusí být cena obvyklá ve smyslu § 36a ZDPH, a že v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla společnost Růžolíci chrochtík označena jako nespolehlivý plátce podle § 106a ZDPH, jsou irelevantní. Žalovaný tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí nespornuje, a ani nebyly důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně.
41. K obecnému odkazu žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2017 sp. zn. I. ÚS 34/17, soud dodává, že takto obecně formulovaná námitka, kdy žalobkyně toliko uvádí, že správce daně je povinen v daňovém řízení respektovat autonomii vůle osob soukromého práva, aniž by uvedla, čím konkrétně bylo toto pravidlo porušeno, resp. zda vůbec bylo porušeno, není důvodná. Není možné předmět soudního přezkumu vymezit toliko nekonkrétním odkazem na soudní judikaturu bez souvislosti se skutkovými výtky. Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.).
42. Též ve vztahu k plnění od společnosti *Mikys group* žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH. Žalobkyně k předmětnému zdanitelnému plnění doložila daňový doklad č. 16010106 ze dne 15. 12. 2016, podle kterého byl fakturován „*tisk merkantilu*“ v částce 107 138 Kč. Dále žalobkyně doložila dodací list ze dne 15. 12. 2016, v něm je jako dodavatel označena společnost *Mikys group* a jako odběratel žalobkyně. V dodacím listu je uvedena

tabulka s dvěma kolonkami „název“ a „ks“ pod níž je v prvním sloupci uvedeno „*merkantilní tiskoviny*“, ve druhém sloupci s označením „ks“ je uvedeno „1“. Z předloženého daňového dokladu a dodacího listu tak vůbec není patrný předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění od společnosti Mikys group, když je plnění na obou předložených dokumentech specifikováno velmi obecně jako „*tisk merkantilu*“ či „*merkantilní tiskoviny*“ bez uvedení názvu konkrétně dodaných tiskovin a počtu dodaných kusů (podle dodacího listu byl dodán pouze 1 ks blíže neoznačených merkantilních tiskovin). Žalobkyně k dotčenému plnění doložila objednávku ze dne 5. 12. 2016, podle ní objednala u společnosti Mikys group „*tisk merkantilních tiskovin – Hlavičkový papír 500 ks – Smluvní papír 500 ks – Obálky 200 ks – Samolepky 50 ks – A4 lamino s logem 15 ks*“. Lze se toliko domnívat, že se žalobkyní doložená objednávka vztahuje k dotčenému plnění deklarovanému na daňovém dokladu č. 16010106. Na objednávce je sice specifikováno jednotlivé zboží s uvedením počtu objednaných kusů, taková specifikace však není uvedena na dotčeném daňovém dokladu, kde není uveden ani odkaz na žalobkyní předloženou objednávku. Není tedy zřejmé, zda se tato objednávka k dotčenému plnění skutečně vztahuje. Na objednávce není uvedena ani cena za jednotlivé tiskoviny, případně cena celková, která by korespondovala s částkou fakturovanou podle daňového dokladu. Z takto předložených dokumentů nelze usuzovat o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění, z doložených podkladů nic takového nevyplývá. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně nepředložila merkantilní tiskoviny od společnosti Mikys group, jak tvrdí v žalobě (hlavičkový papír, vizitky, dopisní obálky, poznámkové bloky a katalogy). Žalobkyní uvedený výčet údajně předložených tiskovin ani nekoresponduje seznamem položek podle předložené objednávky. Součástí správního spisu je toliko kopie zřejmě 1 strany hlavičkového papíru, kde je v levém horním rohu uvedeno logo žalobkyně, název, sídlo a kontakty, a kopie 1 listu papíru s logem žalobkyně. Žalobkyní doložené podklady podle soudu neprokázaly, že k předmětnému plnění ze strany společnosti Mikys group skutečně došlo tak, jak žalobkyně tvrdí. Soud opakovaně připomíná, že žalobkyně byla vyzvána k prokázání tvrzených skutečností, a bylo na ní, jaké jí dostupné důkazní prostředky k tomu využije. Kdyby se jí podařilo unést důkazní břemeno, bylo by lhostejné, zda předložila předmětné tiskoviny či nikoliv. Nedoložení evidence obchodního majetku podle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, z níž by byl patrný pohyb přijatých a poskytnutých plnění, tedy naskladnění a vyskladnění merkantil, uvedl žalovaný toliko příkladem, když konstatoval, že ani takový důkazní prostředek nebyl žalobkyní předložen. K tomuto soud odkazuje na shora zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Z nich vyplývá, že je to daňový subjekt, který je povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. V projednávaném případě žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, jak je rozvedeno výše. Je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů tak musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaného plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby uvážila, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost shromažďování potřebných podkladů pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o

výdaje daňově neuplatnitelné. Nadto je nutné podotknout, že je povinností plátce daně vést pro účely DPH přehled obchodního majetku podle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH. Stejně tak není důvodná námitka žalobkyně, že doložila grafický manuál Finanční správy obsahující jednotné logo, takový dokument totiž nikterak neprokazuje nárok žalobkyně na odpočet DPH za předmětná zdanitelná plnění. V daném případě tedy žalobkyně nárok na uplatnění daňového odpočtu neprokázala.

43. Stejně jako v případě plnění od společnosti Růžolíci chrochtík není ani nyní důvodná námitka, že za předmětné zdanitelné plnění od společnosti Mikys group žalobkyně zaplatila bezhotovostně ze svého účtu, neboť tuto skutečnost žalovaný v napadeném rozhodnutí nesporel. Uhrazení částky na účet společnosti dodavatele o sobě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění v deklarovaném rozsahu skutečně došlo. Shodně tak námitky žalobkyně, že nebyla se společností Mikys group kapitálově nebo jinak spojena a není s ní spojena ani v současné době, že základem daně proto nemusí být cena obvyklá ve smyslu § 36a ZDPH, a že v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla společnost Mikys group označena jako nespolehlivý plátce podle § 106a ZDPH, jsou irelevantní. Žalovaný tato tvrzení v napadeném rozhodnutí nesporel.
44. Konečně žalobkyně neprokázala ani nárok na odpočet DPH v plném rozsahu u plnění přijatého od společnosti BASKETBAL OLOMOUC, když neprokázala použití tohoto plnění výhradně pro svou ekonomickou činnost. O nároku na odpočet daně lze uvažovat pouze za předpokladu, že daňový subjekt prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla využita v rámci jeho ekonomické činnosti. K plnění od společnosti BASKETBAL OLOMOUC žalobkyně doložila daňový doklad č. 201635 ze dne 7. 12. 2016, podle kterého „[f]akturujeme Vám (dle smlouvy) za pronájem reklamních ploch pro LED panel při utkáních Basketbalu Olomouc v 1. lize mužů v prosinci 2016“ v celkové částce 54 450 Kč. V reakci na výzvu k prokázání skutečností č. 2 žalobkyně k předmětnému plnění doložila fotodokumentaci (7 ks fotografií), ze které je patrné, že na basketbalovém zápase byla promítána na obrazovce následující loga: „PROMO4freetime“, „PROMO4green“ a „PROMO4ice“. Dále žalobkyně doložila Smlouvu o provedení reklamy ze dne 5. 1. 2016 uzavřenou mezi společností BASKETBAL OLOMOUC a žalobkyní. Podle čl. I smlouvy byl vymezen předmět smlouvy jako „[z]hotovitel se zavazuje pronajmout reklamní plochu objednavateli a provádět reklamu objednavatele jako reklamního partnera při domácích utkáních týmu Basketbal Olomouc v 1. lize mužů pro firmu PROMO4iCE a PROMO4GREEN, kteří budou prezentováni na LED reklamě ve sportovní hale po dobu platnosti smlouvy. Způsoby provedení reklamy jsou stanoveny v příloze č. 1 této smlouvy.“ Ve vyjádření ze dne 5. 3. 2018 žalobkyně uvedla, že v rámci podnikání používá nejen svůj název, ale také loga „PROMO4GREEN“ a „PROMO4FREETIME“. Žalobkyně uvedla, že logo „PROMO4GREEN“ používá při reklamě na golfových turnajích, k čemuž odkázala na webové stránky „www.promo4green.cz“, a logo „PROMO4FREETIME“ pak při nabídce zájezdů, k čemuž připojila odkaz na webové stránky „www.promo4freetime.cz“. Tato svá tvrzení žalobkyně ničím nedoložila. Žalobkyně neprokázala, že by pod výše uvedenými logy provozovala deklarovanou činnost (reklamu na golfových turnajích, a nabídku zájezdů). Pouhý odkaz na webové stránky takovou skutečnost neprokazuje. Žalovaný přitom nikterak nesporel, že smlouvu se společností BASKETBAL OLOMOUC uzavřela výhradně žalobkyně, a že právnická osoba s názvem „PROMO4GREEN“ není zapsána ve veřejném rejstříku. Na straně 10 napadeného rozhodnutí k tomuto uvádí, že „[t]uto smlouvu však se zhotovitelem BASKETBAL uzavřel jako objednavatel pouze sám odvolatel (nikoliv „firma PORMO4GREEN“). Při nahlédnutí do Obchodního rejstříku je patrné, že

žádná společnost s názvem *PROMO4GREEN* do tohoto veřejného registru nebyla nikdy zapsána.“ Stejně tak žalovaný nesporuje, že podle Smlouvy o provedení reklamy si žalobkyně ujednala, že jí společnost BASKETBAL OLOMOUC poskytne reklamu, a že při reklamě budou použita loga „PROMO4ICE“ a „PROMO4GREEN“. Tato skutečnost však sama o sobě nepostačuje k oprávněnému nároku na odpočet DPH. Žalobkyně v případě plnění spočívající v prezentaci loga „PROMO4GREEN“ neprokázala, že toto využila v rámci své ekonomické činnosti, když se v průběhu řízení před správcem daně omezila toliko na ničím nepodložená tvrzení, že pod tímto logem poskytuje reklamu na golfových turnajích.

45. Námitky žalobkyně, že za předmětné plnění zaplatila bezhotovostně ze svého účtu, či že nebyla se společností BASKETBAL OLOMOUC kapitálově nebo jinak spojena, a není s ní spojena ani v současné době, a základem daně proto nemusí být cena obvyklá ve smyslu § 36a ZDPH, nebo že v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyla tato společnost označena jako nespolehlivý plátce podle § 106a ZDPH a není takto označena ani nyní, nejsou ve věci přílehlavé. Žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně v deklarované výši, neboť neprokázala využití dotčeného plnění výhradě pro ekonomickou činnost, nikoliv z důvodů nastíněných žalobkyní.
46. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, soud ve shodě s žalovaným uvádí, že není ve věci přílehlavý, neboť v tamním řízení byl nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání. Ani obecný odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79, resp. na závěr v něm obsažený, že lze odpočet daně odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoliv z důvodů formálních, neshledal soud důvodným. Městský soud totiž neshledal napadené rozhodnutí v rozporu se shora uvedeným rozsudkem. V daném případě nebyl nárok na odpočet DPH uznán, neboť nebyly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 ZDPH tím, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah dotčených zdanitelných plnění a jejich užití pro svou ekonomickou činnost. Žalobkyně v podané žalobě ani netvrdí, v čem by měl rozpor napadeného rozhodnutí s předestřeným závěrem Nejvyššího správního soudu spočívat.
47. Městský soud v Praze proto uzavírá, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH a správce daně, resp. žalovaný tak správně uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
48. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto 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 28. července 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu