



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **VIDEOBOARD Bohemia s.r.o. v likvidaci**, IČ 27869482, se sídlem Podbabská 1112/13, Praha 6, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 31160/19/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 45/2019-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2019, č. j. 31160/19/5300-22441-711776, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“)ze dne 27. 4. 2018, č. j. 3737416/18/2006-51522-107186, kterým podle § 147 daňového řádu doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února 2015 ve výši 420.000 Kč a současně jím žalobkyni stanovil povinnost uhradit penále ve výši 84.000 Kč.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 45/2019-47, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve citoval dotčenou právní úpravu uplatňování odpočtu DPH podle § 72 odst. 1 zákona o DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dále odkázal na obdobné věci vedené u městského soudu o žalobách odběratelů žalobkyně, jež byly rovněž zamítnuty. Žalobní námitky žalobkyně se v podstatné míře shodovaly s námitkami odvolacími, přičemž není smyslem soudního přezkumu opakovat dokola již jednou vyřčené. Městský soud proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, v němž žalovaný řádně popsal zjištěný skutkový stav věci, vyhodnotil shromážděné důkazy a vypořádal námitky žalobkyně. K prokazování nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH dále odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to včetně rozhodnutí vztahujících se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V posuzovaném případě správce daně i žalovaný ve vztahu k posuzovaným zdanitelným plněním své důkazní břemeno unesli, přičemž řádně vysvětlili relevantní pochybnosti, jež měla žalobkyně vyvrátit předložením dalších důkazů.

[4]K transakci žalobkyně se společností Makléřská a reklamní agentura s.r.o. (dále jen „společnost Makléřská a reklamní agentura“) městský soud konstatoval, že žalobkyně neprokázala příslušný nárok na odpočet DPH u zdanitelného plnění spočívajícího v zajištění testovací služby pro přípravu spuštění ostrého provozu systému VIDEOBOARD na území Spolkové republiky Německo (dále jen „Německo“). V této souvislosti předložila řadu důkazů, a to konkrétně faktury, smlouvu o způsobu hrazení nákladů ze dne 23. 10. 2013 a dodatek č. 1 ze dne 6. 5. 2014. Žalovaný však řádně vysvětlil, že v době od 1. 9. 2014 do 31. 8. 2016, kdy žalobkyně hradila služby poskytnuté společností Makléřská a reklamní agentura, vlastnila reklamní spoty v německé mutaci systému VIDEOBOARD společnost WEKOSA a.s., v likvidaci (dále jen „WEKOSA“) a jeho provoz zajišťovala německá společnost videoboard.net GmbH. Žalobkyně tak hradila služby za přípravu ostrého provozu předmětného systému, ačkoli jej v rozhodné době nevlastnila ani neprovozovala a nenabyla ani žádný vysílací čas. Správci daně tak oprávněně vznikly pochybnosti ohledně skutečného využití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

[5]Ve vztahu k transakcím se společností ILC FACTORY a.s. (dále jen „společnost ILC FACTORY“), resp. společností FWDS Europe a.s. (dále jen „společnost FWDS Europe“), městský soud konstatoval, že správce daně řádně vysvětlil, proč žalobkyně neprokázala uskutečnění deklarováného zdanitelného plnění, tj. skutečné předání 100.000 unispotů VIDEOBOARD společnosti ILC FACTORY. Správa unispotů totiž byla i nadále v kompetenci žalobkyně. Správce daně rovněž správně poukázal na faktickou povahu posuzovaných transakcí se zmíněnými společnostmi z důvodu jejich personálního či majetkového propojení se žalobkyní. K poskytnutí unispotů společnosti FWDS Europe nadto došlo ještě dříve, než byla uhrazena příslušná faktura č. FV150037. Správce daně tak řádně vysvětlil své oprávněné pochybnosti ohledně uskutečnění popsaných zdanitelných plnění.

[6]Městský soud dále konstatoval, že správce daně přesvědčivě odůvodnil i pochybnosti ohledně zdanitelných plnění spočívajících v reklamní prezentaci pro spolek Pionýr, přičemž zjistil, že se v rozhodném zdaňovacím období vůbec neuskutečnilo. Spolek totiž neobdržel žádnou fakturu, nepodepsal příslušnou smlouvu a vysílání reklamního spotu považoval jen za přátelskou výpomoc. Uvedené skutečnosti přitom žalobkyně ani

pokračování

nepopřela. Městský soud proto uzavřel, že správce daně své důkazní břemeno v souvislosti s popsányými pochybnostmi unesl.

[7]Co se týče naplňování zásady volného hodnocení důkazů, městský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48. Ve vztahu k obchodním transakcím se společností Makléřská a reklamní agentura zrekapituloval postup správce daně, kterým žalobkyni vyzval k odstranění pochybností a předložení dalších důkazů. V reakci na tuto výzvu žalobkyně předložila potvrzení vyhotovené zmíněnou společností o faktickém poskytnutí a uhrazení předmětných služeb. Podle městského soudu však předložené potvrzení nevypovídalo ničeho o tom, jak bylo nebo bude předmětné plnění využito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Předmětný důkaz navíc odporoval dřívějším tvrzením žalobkyně, které ostatně doplňovala v daňovém řízení postupně, podle nichž v rozhodném období systém VIDEOBOARD nevlastnila, neprovozovala a ani nedisponovala vysílacím časem. Žalovaný dále v odst. 24 až 27 odůvodnění svého rozhodnutí rovněž řádně vysvětlil, proč důvodné pochybnosti správce daně nevyloučila ani předložená smlouva o spolupráci uzavřená dne 30. 6. 2014, s čímž se městský soud ztotožnil. Ani ze svědecké výpovědi jednatele společnosti Makléřská a reklamní agentura Shamila Khalitueva nebylo možné dovodit, zdali zdanitelné plnění žalobkyně využila v rámci ekonomické činnosti. Pochybnosti správce daně proto žalobkyně nerozptýlila.

[8]Ani v případě obchodních transakcí se společností ILC FACTORY žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy prokazující faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. V podání ze dne 11. 11. 2015 uvedla, že převzetí příslušných unispotů jejím odběratelem bylo realizováno v elektronickém systému VIDEOBOARD. Správci daně následně předložila řadu důkazů, žádný z nich však nebyl způsobit jeho pochybnosti, což žalovaný dostatečně vysvětlil v odstavcích 37 až 50 žalobou napadeného rozhodnutí. Městský soud připomněl, že existence systému VIDEOBOARD sporná nebyla. Uzavřel, že žalobkyně řádně neprokázala převedení předmětných unispotů právně bezvadným způsobem společností ILC FACTORY, jelikož je měla nadále ve správě.

[9]Ve vztahu k deklarovanému vysílání reklamního spotu pro spolek Pionýr městský soud uvedl, že sama žalobkyně tvrdila od vysílání předmětného spotu v období měsíců března až července roku 2015 za symbolickou cenu 1 Kč za měsíc. Z uvedeného vyplývalo, že se jeho vysílání v únoru 2015 neuskutečnilo, takže k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění nemohlo dojít, což ostatně žalobkyně nerozporovala. Městský soud uzavřel, že správce daně i žalovaný řádně vyhodnotili předložené důkazy podle § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěli ke správnému závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalobkyně tak neprokázala, že plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura využila v rámci své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelných plnění pro společnost ILC FACTORY a spolek Pionýr fakticky došlo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve uvedla, že v posuzovaném případě nebylo sporu o uskutečnění zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí služeb společností Makléřská a reklamní agentura, nýbrž o otázce faktického využití zmíněných plnění v ekonomické činnosti stěžovatelky. V této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu, a dále na příslušnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“). Uvedla, že společnost Makléřská a reklamní agentura pro ni prováděla testování a spolupráci s helpdeskem při implementaci nových vylepšených systémů VIDEOBOARD do jejich německé mutace. Za předmětné služby vyúčtovala stěžovatelce smlouvenou odměnu ve výši 2.420.000 Kč. Stěžovatelka pak měla z předání vysílání zákazníkovi a odstoupení od smlouvy na území Německa příjem 200 mil. Kč, což doložila příslušnými fakturami a smlouvou. Bez přijetí služeb od společnosti Makléřská a reklamní agentura by přitom v rámci své ekonomické činnosti zmíněného příjmu nedosáhla.

[12] Použití plnění v rámci své ekonomické činnosti stěžovatelka prokázala předložením smlouvy o způsobu hrazení nákladů ze dne 23. 10. 2013 ve znění dodatku č. 1 ze dne 6. 5. 2014 a potvrzení o realizované spolupráci se společností Makléřská a reklamní agentura ze dne 22. 8. 2017. Městský soud současně k předložené smlouvě pouze bez dalšího odkázal na závěry žalovaného. Pokud k předloženému potvrzení o spolupráci odkázal na dřívější tvrzení stěžovatelky, není zřejmé, o jaká tvrzení se jedná. V odpovědi na výzvu správce daně dne 10. 11. 2015 totiž uvedla, že výměnou za předání ostrého, funkčního systému VIDEOBOARD s možností propojení systému IGCS a Singulis získává stěžovatelka odměnu za odstupné z teritoriálního území Německa. Tomu ostatně odpovídá rovněž její tvrzení ze dne 12. 10. 2016, že systém VIDEOBOARD pro německou mutaci vlastní společnost WEKOSA a jeho provoz zajišťuje německá firma videoboard.net GmbH. K uvedenému dni totiž na základě předložené smlouvy o způsobu hrazení nákladů již předmětný systém vlastnila společnost WEKOSA. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

[13] Za účelem prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH stěžovatelka předložila její účetnictví, daňový doklad vystavený společností Makléřská a reklamní agentura, doklad o úhradě předmětného plnění, evidenci stěžovatelky pro daňové účely včetně obdobné evidence společnosti Makléřská a reklamní agentura a již zmíněnou smlouvu o způsobu hrazení nákladů. Je tak otázkou, jaké další důkazy měla stěžovatelka ještě předložit. Z uvedeného tak vyplývá, že pokud by nevykonávala ekonomickou činnost pro společnost WEKOSA, plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura by nepřijala. V této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozložení důkazního břemene, podle níž důkazní povinnost představuje pouze povinnost k prokázání tvrzených skutečností s dostatečnou mírou pravděpodobnosti.

[14] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve plně ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že námitku přímé a bezprostřední souvislosti vstupů a výstupů uplatnila stěžovatelka poprvé až v žalobě. Nicméně v odst. 17 až 32 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vysvětlil svůj závěr, že přímou a bezprostřední souvislost přijatého zdanitelného plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura stěžovatelka neprokázala. Žalovaný dále konstatoval, že stěžovatelka v podání ze dne 31. 8. 2016 tvrdila, že systém VIDEOBOARD pro německou mutaci vlastní společnost WEKOSA a jeho provoz zajišťuje německá společnost videoboard.net GmbH. Na území Německa přitom měla pouze přednostní právo na nákup vysílacího času. Ve zdaňovacím období měsíce února 2015 podle smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních videospotů VIDEOBOARD v německé mutaci uzavřené dne 31. 8. 2013 vlastnila reklamní spoty již společnost WEKOSA, nikoli stěžovatelka. Na základě smlouvy o způsobu hrazení nákladů uzavřené dne 23. 10. 2013 pak stěžovatelce vzniklo právo na odměnu ve výši rozdílu mezi částkou 200.000 Kč a náklady, které společnosti WEKOSA vzniknou ve spojení se spuštěním ostrého provozu systému VIDEOBOARD v Německu. Zmíněné náklady však stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala. Z dokladů předložených stěžovatelkou k úhradám od společnosti WEKOSA vyplývá, že byly vystaveny na základě smlouvy o spolupráci uzavřené dne 30. 6. 2014. Odměna za odstupné z teritoriálního území Německa s podmínkou předání ostrého, funkčního systému VIDEOBOARD přitom měla podle dodatku č. 1 ze dne 6. 5. 2014 uzavřeného ke smlouvě o způsobu hrazení nákladů náležet pouze společnosti Makléřská a reklamní agentura. Podle žalovaného tak není zřejmá souvislost přijatého zdanitelného plnění od předmětné společnosti s doklady předloženými k plnění od společnosti WEKOSA. Uvedené platí tím spíš v situaci, kdy stěžovatelka disponovala pouze opčním právem na odkup vysílacího času v německé mutaci systému VIDEOBOARD. Není tak logická ani její povinnost předat ostrý a funkční systém, pokud v Německu vysílací čas vůbec nevlastnila.

[16] Z předložené smlouvy o způsobu hrazení nákladů podle žalovaného dále vyplývá, že společnost WEKOSA zajišťuje pro stěžovatelku prodej desetiletého vysílacího času systému VIDEOBOARD na území Německa, přičemž stěžovatelka je povinna zajistit přípravu ostrého a funkčního provozu na vymezeném území. Podle dodatku č. 1 k předmětné smlouvě měla zmíněné činnosti zajišťovat společnost Makléřská a reklamní agentura, za což jí měla náležet odměna. Uvedenými důkazy tak stěžovatelka neprokázala, že přijaté zdanitelné plnění od zmíněné společnosti využila v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný dále konstatoval, že městský soud řádně vyhodnotil všechny předložené důkazy, přičemž není vadou, pokud odkázal na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil. Předložené potvrzení o spolupráci od společnosti Makléřská a reklamní agentura současně prokazovalo pouze řádné uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, což však sporné nebylo. Městský soud rovněž správně poukázal na rozpory v jednotlivých výpovědích stěžovatelky v daňovém řízení. Žalovaný doplnil, že volba důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá daňová tvrzení, je plně na jeho úvaze. Správce daně přitom po stěžovatelce požadoval prokázat pouze skutečnosti deklarované v daňovém přiznání.

[17] Žalovaný zdůraznil, že rozpory v jednotlivých tvrzeních stěžovatelky i předložených důkazech byly závažné, což přesvědčivě odůvodnil. Správce daně přitom stěžovatelce řádně umožnil zpochybněné daňové skutečnosti prokázat, přičemž jí k tomu stanovil dostatečný časový prostor. Namísto věrohodného vyvrácení pochybností správce daně však

stěžovatelka předložila zcela nové důkazy a nabídla nová tvrzení odporující dřívějším výpovědím a důkazům, přičemž v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28. Stěžovatelka proto vzhledem k uvedenému neunesla její důkazní břemeno. Závěrem žalovaný doplnil, že na stěžovatelku správce daně při prokazování sporných skutečností nekladl jakkoli nepřiměřené nároky.

[18] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[20] Stěžovatelka nejprve namítla, že v posuzovaném případě nebylo sporu o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura. Na základě jejího odstoupení z teritoriálního území Německa pak stěžovatelce vzniklo právo na odměnu ve výši 200 mil. Kč od společnosti WEKOSA.

[21] Z daňových spisů vyplývají pro posuzovanou věc následující podstatné skutečnosti: Uzavřením smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů VIDEOBOARD v německé mutaci mediálního reklamního systému VIDEOBOARD ze dne 23. 9. 2010, ve znění smlouvy o spolupráci uzavřené dne 22. 12. 2011, se společnost SOLAR INVEST LLC (dále jen „SOLAR“) zavázala prodat stěžovatelce reklamní spoty systému VIDEOBOARD pro území Německa na období desíti let od 1. 7. 2014. Zmíněná práva stěžovatelka následně postoupila smlouvou o postoupení práv a převzetí povinností uzavřenou dne 27. 12. 2012, a to ve znění dodatku 20130102 uzavřeného dne 2. 1. 2013, na společnost WEKOSA. Ta následně se stěžovatelkou uzavřela dne 23. 10. 2013 smlouvu o způsobu hrazení nákladů. Podle čl. 1 bodu 1 společnost WEKOSA pro stěžovatelku zajišťovala prodej desetiletého vysílacího času systému VIDEOBOARD na území Německa. Podle čl. 1 bodu 2 byla stěžovatelka povinna v rámci systému VIDEOBOARD v době od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014 zajišťovat testovací služby pro přípravu spuštění ostrého provozu systému VIDEOBOARD na území Německa, a to včetně hrazení nákladů spojených s popsányými službami. Podle dodatku č. 1 ke smlouvě o způsobu hrazení nákladů uzavřeného dne 6. 5. 2014 pak v období od 1. 9. 2014 do 31. 8. 2016 měla předmětné testovací služby pro společnost WEKOSA zajišťovat společnost Makléřská a reklamní agentura (dříve jako společnost WIS Šestajovice s.r.o., pozn. soudu). Následně společnost SOLAR smlouvou o exkluzivním prodeji reklamních spotů VIDEOBOARD v německé mutaci mediálního reklamního systému VIDEOBOARD uzavřenou dne 31. 12. 2013 předmětné reklamní spoty prodala společnosti WEKOSA. Účinností této smlouvy se tak vlastníci reklamních spotů v systému VIDEOBOARD v německé mutaci stala společnost WEKOSA, přičemž v době od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014 byla stěžovatelka povinna zajišťovat výše popsané testovací služby, v době od 1. 9. 2014 do 31. 8. 2016 tuto povinnost (včetně odpovídající odměny specifikované v dodatku č. 1 ke smlouvě o způsobu hrazení nákladů) nesla

pokračování

společnost Makléřská a reklamní agentura. Dne 30. 6. 2014 společností SOLAR a WEKOSA se stěžovatelkou uzavřely smlouvu o spolupráci. Podle čl. III bodu 7 se smluvní strany dohodly, že odměna za postoupení práv na provoz německé mutace systému VIDEOBOARD ze stěžovatelky na společnost WEKOSA bude činit rozdíl mezi částkou 200 mil. Kč a náklady, které společnosti WEKOSA vzniknou v souvislosti s uvedením systému prodeje reklamních spotů VIDEOBOARD v německé mutaci mediálního reklamního systému VIDEOBOARD. Podle prvního odst. na str. 5 předmětné smlouvy pak nárok na zmíněnou odměnu stěžovatelce vznikl podpisem smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů VIDEOBOARD v německé mutaci mediálního reklamního systému VIDEOBOARD, tj. dne 31. 12. 2013. Stěžovatelka následně fakturami č. FV160084, FV160163, FV160203 a FV160239 vyfakturovala společnosti WEKOSA částku v celkové výši 193.763.350 Kč (včetně DPH), přičemž v nich odkázala na příslušná ujednání smlouvy o spolupráci a uvedla, že se jedná o částky za předání německé mutace předmětného systému.

[22] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka nejprve disponovala právem na odkup reklamních spotů VIDEOBOARD na období deseti let od společnosti SOLAR. Předmětné právo však následně převedla na společnost WEKOSA, která účinností výše zmíněné smlouvy o postoupení práv a převzetí povinností disponovala opcí na koupi reklamních spotů v systému VIDEOBOARD v jeho německé mutaci. K prodeji předmětných reklamních spotů následně došlo na základě smlouvy o exkluzivním prodeji, přičemž jejím podpisem vzniklo stěžovatelce právo na odměnu ve výši 200 mil. Kč sníženou o náklady vynaložené společností WEKOSA na spuštění systému VIDEOBOARD v Německu, což vyplývá ze smlouvy o spolupráci. Ještě dříve, konkrétně dne 23. 10. 2013, se však stěžovatelka zavázala v době od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014 zajišťovat testovací služby pro přípravu spuštění ostrého provozu systému VIDEOBOARD na území Německa pro společnost WEKOSA. Dodatkem č. 1 uzavřeným dne 6. 5. 2014 sice od 1. 9. 2014 popsany závazek tížil společnost Makléřská a reklamní agentura, úhradu nákladů na testovací služby spojené se spuštěním německé mutace systému VIDEOBOARD však měla provést právě stěžovatelka.

[23] Stěžovatelka již v daňovém řízení tvrdila, že odměna 200 mil. Kč jí příslušela za odstoupení z teritoriálního území Německa, a to konkrétně ve vztahu k vysílání reklamních spotů v systému VIDEOBOARD ve prospěch společnosti WEKOSA. Uvedené tvrzení podle Nejvyššího správního soudu plně odpovídá v daňovém řízení předloženým smlouvám a dalším důkazům. Jinak řečeno stěžovatelce postoupením práv ze smlouvy o jejím opčním právu na koupi reklamních spotů od společnosti SOLAR, resp. podpisem smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů, vzniklo právo na odměnu ve výši 200 mil. Kč, což vyplývá z prvního odst. na str. 5 smlouvy o spolupráci uzavřené dne 30. 6. 2014.

[24] Žalovaný i městský soud však vycházeli z nesprávného předpokladu, že stěžovatelka vůbec reklamní spoty systému VIDEOBOARD v jeho německé mutaci nevlastnila, v důsledku čehož jí nemohla vzniknout předmětná odměna za odstoupení z teritoriálního území Německa. Na základě této úvahy pak dospěli k závěru, že stěžovatelka nelogicky hradila náklady na spuštění ostrého provozu systému VIDEOBOARD v Německu, ačkoli reklamní spoty VIDEOBOARD v německé mutaci nikdy nevlastnila (viz např. odst. 20, 22, 25 - 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a dále odst. 49 a 55 odůvodnění

rozsudku městského soudu). Uvedený závěr žalovaného, s nímž se následně ztotožnil i městský soud, je nesprávný, resp. nevyplývá z předložených důkazů a skutkových okolností případu. Jak již popsal Nejvyšší správní soud výše, z předložených smluv uzavřených se společnostmi SOLAR a WEKOSA vyplynulo právo stěžovatelky na odměnu ve výši 200 mil. Kč za postoupení jejích práv k reklamnímu systému VIDEOBOARD.

[25] Nejvyšší správní soud dále v této souvislosti přisvědčil námitce stěžovatelky, že její tvrzení ze dne 10. 11. 2015 a 12. 10. 2016 jsou v souladu. Stěžovatelka totiž za odstup z území Německa získala odměnu a později již systém VIDEOBOARD vlastnila WEKOSA, což odpovídá výše uvedeným závěrům i popsaným skutkovým okolnostem případu. V době, kdy se správce daně stěžovatelky tázal na skutečnost, kdo je vlastníkem systému VIDEOBOARD v německé mutaci, totiž předmětný systém již vlastnila společnost WEKOSA.

[26] Nelze zároveň souhlasit s žalovaným, že rovněž další tvrzení stěžovatelky si odporovala, případně byla v rozporu s předloženými důkazy. Pokud stěžovatelka v souvislosti s jejím nárokem na odměnu za odstoupení z teritoriálního území Německa odkazovala na ustanovení smlouvy o způsobu hrazení nákladů, ačkoli měla správně odkázat na ustanovení smlouvy o spolupráci, nelze takové pochybení automaticky označit za rozpor zakládající relevantní pochybnosti správce daně. Sám žalovaný totiž v odst. 27 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí identifikoval, na základě které smlouvy zmíněné právo na odměnu stěžovatelce vzniklo, což ostatně přesvědčivě vyplývá rovněž ze shromážděných důkazů. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[27] Stěžovatelka dále namítla, že za poskytnuté zdanitelné plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura vyfakturovala částku ve výši 2.420.000 Kč, přičemž bez tohoto nákladu by jí nevzniklo právo na odměnu ve výši 200 mil. Kč. Zmíněná společnost přitom stěžovatelce poskytla služby spočívající v testování, spolupráci s helpdeskem a přípravě spuštění funkční a ostré verze systému VIDEOBOARD v jeho německé mutaci. Uvedené je tak podle stěžovatelky v souladu s principem přímé a bezprostřední souvislosti plnění na vstupu s jedním či více plněními na výstupu vyjádřeným v judikatuře SD EU a Nejvyššího správního soudu. Využití přijatého plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura tak prokázala předložením řady přesvědčivých důkazů, přičemž jí není zřejmé, jaké další důkazy měla za tímto účelem předložit.

[28] V posuzovaném případě ze smlouvy o spolupráci uzavřené dne 30. 6. 2014 vyplývá, že stěžovatelka má právo na odměnu za odstup z teritoriálního území Německa ve výši 200 mil. Kč sníženou o náklady, jež společnost WEKOSA vynaložila na spuštění reklamního systému VIDEOBOARD v Německu. Z čl. III bodu 7 smlouvy o spolupráci vyplývá, že předmětné právo na odměnu stěžovatelce vznikne při splnění alespoň jedné z vymezených podmínek, a to buď podpisem smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů, anebo spuštěním ostrého provozu německé mutace systému VIDEOBOARD. Podle prvního odst. na str. 5 smlouvy dále právo na odměnu vzniklo stěžovatelce již dne 31. 12. 2013 podpisem smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů VIDEOBOARD

pokračování

v německé mutaci mediálního reklamního systému VIDEOBOARD. Ze smlouvy o způsobu hrazení nákladů současně vyplývá, že v období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014 byla povinna zajišťovat testovací služby pro přípravu spuštění ostrého provozu systému VIDEOBOARD na území Německa, a to včetně hrazení nákladů spojených s popsányými službami. Podle dodatku č. 1 ke smlouvě o způsobu hrazení nákladů v období od 1. 9. 2014 do 31. 8. 2016 byla dále povinna hradit náklady na testovací služby v souvislosti se spuštěním reklamního systému VIDEOBOARD v Německu, jež měla provádět společnost Makléřská a reklamní agentura.

[29] Z citovaných relevantních ustanovení předložených smluv však není zřejmá stěžovatelkou odkazovaná povinnost předat za účelem dosažení odměny ve výši 200 mil. Kč systém VIDEOBOARD v německé mutaci. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v předchozích odstavcích, v posuzovaném případě měla společnost WEKOSA stěžovatelce částku ve výši 200 mil. Kč sníženou o náklady spojené se spuštěním systému VIDEOBOARD v Německu uhradit již na základě podpisu smlouvy o exkluzivním prodeji. Povinnost stěžovatelky předat oproti předmětné odměně společnosti WEKOSA systém VIDEOBOARD v jeho německé mutaci však z předložených důkazů nevyplývá, jak ostatně správně uvedl žalovaný např. v odst. 26 žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň je zřejmé, že na základě smlouvy o způsobu hrazení nákladů, resp. jejího dodatku č. 1, měla stěžovatelka povinnost zajišťovat pouze testovací služby spojené s řádným spuštěním systému VIDEOBOARD v jeho německé mutaci, resp. hradit společnosti Makléřská a reklamní agentura odpovídající náklady za zmíněné služby. Ani ze zmíněné smlouvy, resp. jejího dodatku, tak neplyne povinnost stěžovatelky předat společnosti WEKOSA předmětný systém za účelem dosažení odměny 200 mil. Kč.

[30] Odkazovala-li stěžovatelka na skutečnost, že na základě smlouvy o spolupráci (včetně jejího dodatku ze dne 23. 6. 2015) společnosti WEKOSA vyfakturovala za předání reklamně informačního systému VIDEOBOARD v německé mutaci částku v celkové výši 193.763.350 Kč (včetně DPH), není zřejmé, jak uvedené doklady souvisely s právem stěžovatelky na zmiňovanou odměnu, či její povinností zajišťovat testovací služby systému VIDEOBOARD. Jak již totiž Nejvyšší správní soud zmínil, právo na odměnu ve výši 200 mil. Kč vzniklo stěžovatelce již podpisem smlouvy o exkluzivním prodeji reklamních spotů ze dne 31. 12. 2013. Uvedenému pak neodpovídá ani skutečnost, že podle dodatku č. 1 ke smlouvě o způsobu hrazení nákladů měla stěžovatelka za testovací služby poskytované společností Makléřská a reklamní agentura hradit odměnu ve výši 3.000.000 Kč měsíčně s cílovou částkou 500.000 euro. Zmíněná odměna pak měla být uhrazena přímo společnosti Makléřská a reklamní agentura po ukončení testovacího období, tj. po datu 31. 8. 2016. Této smluvně stanovené odměně však neodpovídají částky uvedené ve fakturách vydaných společností WEKOSA. Nelze tak mít důvodně za to, že se jednalo o náklady spojené s testováním systému VIDEOBOARD, které prováděla společnost Makléřská a reklamní agentura.

[31] Stěžovatelka v této souvislosti odkazovala na rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle Soudního dvora v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. 6. 2000, Midland*

Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24, a ze dne 22. 2. 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26).“ V případě existence přímé a bezprostřední souvislosti se zároveň předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 29. 10. 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 60, ze dne 16. 2. 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 48, a ze dne 30. 5. 2013, X, C-651/11, bod 55). Z hlediska nároku na odpočet DPH je proto rozhodné, zda bylo plnění použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o DPH.

[32] Stěžovatelka však kromě tvrzení, že by bez přijetí zdanitelného plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura nedosáhla příjmu 200 mil. Kč, nenabídla správci daně žádné důkazy za účelem prokázání v judikatuře popsané přímé a bezprostřední souvislosti plnění. Jak již totiž Nejvyšší správní soud vysvětlil, z předložených důkazů nebyla zřejmá její odkazovaná povinnost za účelem dosažení odměny předat společnosti WEKOSA systém VIDEOBOARD v jeho německé mutaci. Jinak řečeno, citované tvrzení stěžovatelky neodpovídá skutkovým okolnostem případu ani předloženým důkazům. Ze skutkových okolností případu a shromážděných důkazů současně není zřejmé, jakým způsobem stěžovatelka využila přijaté zdanitelné plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura v rámci své ekonomické činnosti.

[33] Zmíněné pochybnosti o využití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky žalovaný řádně popsal v odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž vysvětlil, z jakých důvodů stěžovatelka pochybnosti správce daně předloženými důkazy ani jejími výpověďmi nevyvrátila. Podle zásad rozdělení důkazního břemene mezi daňové orgány a daňový subjekt přitom platí, že *„unese-li správce daně své důkazní břemeno, je potom zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86.*“ Na základě výše uvedených závěrů proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka řádně neprokázala využití přijatých zdanitelných plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura v rámci své ekonomické činnosti.

[34] Žalovaný i městský soud při posuzování věci vycházeli z nesprávného předpokladu, podle něhož stěžovatelce nemohl vzniknout nárok na odměnu ve výši 200 mil. Kč za odstoupení z teritoriálního území Německa ani její povinnost předat systém VIDEOBOARD v německé mutaci společnosti WEKOSA, jelikož předmětný systém nikdy nevlastnila, neprovozovala jej, ani nedisponovala vysílacím časem. V tomto směru proto Nejvyšší správní soud závěry městského soudu korigoval. Zásadní pochybnost správce daně však spočívá ve skutečnosti, že stěžovatelka řádně neprokázala využití přijatých zdanitelných plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura v rámci její ekonomické činnosti. Jinými slovy, stěžovatelka neosvědčila své tvrzení, že by bez přijetí

pokračování

zdanitelného plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura nedosáhla příjmu 200 mil. Kč. Žalovaný i městský soud současně v odůvodnění svých rozhodnutí řádně na tuto skutečnost upozornili a své závěry vysvětlili. S nimi se Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů ztotožnil.

[35] Vzhledem k tomu, že sama stěžovatelka vyloučila reálnou možnost předložení dalších důkazů za účelem prokázání splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, nebylo v posuzovaném případě účelné rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit z výše specifikovaných důvodů. Jinak řečeno, pokud by žalovaný opětovně vyhodnotil otázku skutečné možnosti vzniku práva stěžovatelky na odměnu ve výši 200 mil. Kč, nebyly by jeho závěry ohledně neprokázání využití předmětných přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky jakkoli dotčeny. Ačkoli tak žalovaný i městský soud nesprávně označili za relevantní pochybnost správce daně rovněž otázku vzniku práva stěžovatelky na odměnu za odstoupení z teritoriálního území Německa, je vzhledem k výše uvedenému zřejmé, že vznik práva na odměnu ve výši 200 mil. Kč stěžovatelka prokázala. Neosvědčila však sporné splnění podmínky nároku na odpočet DPH spočívající ve využití přijatého zdanitelného plnění od společnosti Makléřská a reklamní agentura v rámci její ekonomické činnosti. V tomto směru dospěli žalovaný i městský soud ke správným závěrům.

[36] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud posoudil spornou právní otázku ohledně splnění hmotněprávních podmínek nároku stěžovatelky na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH správně. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. září 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu