



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **AUFEER DESIGN, a.s.**, IČO: 261 59 031
sídlem Podvinný mlýn 2178/6, 190 00 Praha 9
zastoupena advokátem Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného č. j. 40861/21/5300-22441-711776 a č. j. 40860/21/5300-22441-711776 z 27. 10. 2021

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadená rozhodnutí.

1. Jádrem věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění (různých druhů reklamní prezentace) přijatých ve zdaňovacích

obdobích ledna až prosince 2015, ledna až prosince 2016 a ledna až března 2017 od společností RAHO media s.r.o., IČO: 020 62 526 (dále jen „**RAHO**“), BELAMONT s.r.o., IČO: 281 89 311 (dále jen „**BELAMONT**“), a Agentura HERA, s.r.o., IČO: 257 03 731 (dále jen „**HERA**“). Konkrétně jde o to, zda žalobkyně skutečně přijala tato plnění v deklarovaném rozsahu (plnění od společností RAHO, BELAMONT a částečně i HERA), resp. zda se jejich přijetím zapojila do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH, zda o své účasti na tomto podvodu věděla nebo alespoň mohla a měla vědět, a zda v případě kladných odpovědí na tyto otázky přijala dostatečná opatření k předejití svému zapojení do daňového podvodu (plnění od společnosti HERA).

2. Finanční úřad pro Královehradecký kraj (dále jen „**kontrolující správce daně**“) zahájil 21. 11. 2017 u žalobkyně (předmětem jejíž činnosti v té době bylo hlavně poskytování designérských, vývojových, konstrukčních a výpočtových služeb v automobilovém průmyslu) daňovou kontrolu na DPH za všechna uvedená zdaňovací období ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od společností RAHO a HERA. Následně 27. 5. 2019 rozšířil daňovou kontrolu za zdaňovací období leden až březen 2017 také ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od společnosti BELAMONT. Provedenou daňovou kontrolou dospěl kontrolující správce daně k těmto závěrům:

- a) Ohledně obchodní spolupráce s dodavatelkou **RAHO** shledal, že tvrzená plnění dílem nebyla poskytnuta deklarovanou dodavatelkou (reklama v titulu For Golf, v TV pořadu Golf Minute Magazine, na ForGolf Tour, na Febiofestu 2015 a prostřednictvím spotů vysílaných na LED obrazovkách v prostředcích MHD v různých městech ČR) a dílem nebyl prokázán rozsah přijatého plnění (reklama na velkoplošných LED obrazovkách).
- b) Ohledně plnění od dodavatelky **BELAMONT** shledal, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání, že jí tato plnění byla skutečně poskytnuta.
- c) Ohledně plnění od dodavatelky **HERA** shledal, že část těchto plnění byla zatížena podvodem na DPH, o němž žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, a že u jiné části plnění žalobkyně neprokázala, že jí byla skutečně poskytnuta (reklamní prezentace (Tenis Open 2015 ve Wilson Tennis Centrum Modletice 14. 2. 2015, boxerské zápasy konané na různých místech v ČR, golfový turnaj Happy Golf Tour v Golf Clubu Mladá Boleslav 20. 8. 2016, silniční závody Tábořské okruhy, cyklokrosové a MTB závody konané na různých místech v ČR, Radoušovo bloudění – Cyklokros).

Kontrolující správce daně proto vyloučil v plném rozsahu žalobkynin nárok na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), uplatněný z těchto zdanitelných plnění.

3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) následně 30. 10. 2020 vydal celkem 26 dodatečných platebních výměrů za všechna kontrolovaná zdaňovací období s výjimkou února 2017, v nichž doměřil žalobkyni DPH v celkové výši 13 760 110 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále 20 % z doměřené daně, celkem tedy ve výši 2 752 020 Kč.
4. Proti všem těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že kontrolující správce daně nezhodnotil všechny předložené důkazní prostředky, a proto mu 14. 5. 2021 uložil doplnit řízení podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve vztahu k plněním od dodavatelek RAHO a BELAMONT.

Dne 25. 5. 2021 uložil žalovaný správci daně druhé doplnění řízení, tentokrát ve vztahu k plněním od dodavatelky HERA, které se týkalo zejména prokázání existence chybějící daně v podvodném řetězci a její případné souvislosti s plněními, ze kterých žalobkyně nárokovala odpočet daně. Následně byl daňový spis podle pokynů žalovaného doplněn. Žalobkyně byla s takto zjištěnými novými skutečnostmi a jejich hodnocením žalovaným seznámena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu písemností č. j. 34341/21/5300-22441-711776 z 15. 9. 2021 ve vztahu k plněním od dodavatelek RAHO a HERA (dále jen „**Seznámení I**“) a písemností č. j. 34342/21/5300-22441-711776 z téhož dne ve vztahu k plněním od dodavatelky BELAMONT (dále jen „**Seznámení II**“). V obou případech bylo žalobkyni umožněno vyjádřit se k nim ve lhůtě 15 dnů, prodloužené k žalobkynině žádosti o dalších 15 dnů. Na seznámení reagovala žalobkyně dvěma podáními (z 15. a 18. 10. 2021), jejichž součástí byly návrhy na provedení dalších důkazních prostředků (přehled zobrazení reklamy na LED obrazovkách za rok 2016, fotodokumentace tohoto plnění, fotodokumentace reklamní prezentace na několika sportovních akcích, návrhy na výslech dvou svědků). S hodnocením těchto podkladů již žalovaný neseznámil žalobkyni postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu a 27. 10. 2021 vydal dvě rozhodnutí o podaných odvoláních.

5. Rozhodnutím č. j. 40860/21/5300-22441-711776 (dále jen „**rozhodnutí I**“) žalovaný změnil 19 dodatečných platebních výměrů (za březen až prosinec 2015, únor a březen 2016, květen až listopad 2016) tak, že snížil doměřenou daň i související penále přibližně o 10 až 20 %, a ve zbytku tyto platební výměry potvrdil; odvolání proti pěti platebním výměrům (za leden a únor 2015, leden, duben a prosinec 2016) zamítl a tyto platební výměry potvrdil. Důvodem pro částečnou změnu rozhodnutí bylo to, že žalovaný na základě doplněného dokazování považoval některé reklamní služby za poskytnuté ve sjednaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem (prezentace v titulu For Golf, v TV pořadu Golf Minute Magazine, na ForGolf Tour, v Penati Golf Resortu, na Febiofest 2015 a prostřednictvím spotů vysílaných v prostředcích MHD v různých městech ČR od dodavatelky RAHO; Radoušovo bloudění – Cyklokros od dodavatelky HERA) a u jiných naznal, že je třeba žalobkyni přiznat nárok na odpočet alespoň za část plnění, jejíž přijetí bylo prokázáno, zatímco správce daně vyloučil tento nárok jako celek (prezentace na velkoplošných LCD obrazovkách od dodavatelky RAHO).
6. Své závěry ohledně tohoto posledního plnění od **dodavatelky RAHO** opřel zejména o sdělení společnosti AWEA s.r.o., IČO: 287 11 777 (dále jen „**AWEA**“), která reklamní spoty na velkoplošných obrazovkách vysílala a která předložila jejich přehled, z nějž bylo zřejmé, že v letech 2015 a 2016 odvysílala pouze 17 363 a 17 085 žalobkyniných spotů. Žalovaný poukázal také na to, že žalobkyniní tvrzený počet odvysílaných spotů se neshodoval ani s podklady od její dodavatelky RAHO (byl vyšší) a že žalobkyně neprováděla nezbytnou kontrolu uskutečnění těchto plnění. Důkazní prostředky, které žalobkyniní navrhla k prokázání této skutečnosti v reakci na Seznámení I, žalovaný neprovedl pro nadbytečnost.
7. Ohledně plnění od **dodavatelky HERA**, jejichž přijetí nebylo prokázáno, žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila daňové doklady přijaté od své dodavatelky, čímž unesla své primární důkazní břemeno. Kontrolujícimu správci daně však vznikly vážné a důvodné pochybnosti o správnosti účetní evidence, a to jednak na základě sdělení pořadatelů dotčených akcí, kteří uskutečnění žalobkyniny reklamní prezentace nebo dokonce samotné konání akcí vyloučili, jednal na základě neprůkazné fotodokumentace

předložené žalobkyní. V případě akce Tennis Open 2015 kontrolující správce daně zjistil, že fotografie pocházejí z úplně jiné sportovní akce. Následně bylo na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti vyvrátila dalším dokazováním, tj. prokázala přijetí těchto plnění, což se jí nepodařilo.

8. Ohledně plnění od **dodavatelky HERA**, která měla být zatížena daňovým podvodem, žalovaný souhlasil s kontrolujícím správcem daně, že žalobkyně předložila bezvadné daňové doklady a že se plnění prokazatelně uskutečnila, tedy že je žalobkyně přijala a použila ke své ekonomické činnosti. Zároveň však popsal, že žalobkyně byla součástí účelově vytvořeného řetězce obchodních společností zasaženého daňovým podvodem, konkrétně jeho posledním článkem, jenž konzumoval poskytované reklamní služby. Její přímou dodavatelkou byla HERA, další subjekty byly dodavateli této společnosti. Ta fakticky poskytovala svým odběratelům (včetně žalobkyně) subdodavatelky reklamní služby na různých sportovních a kulturních akcích, avšak bez racionálního opodstatnění za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za kterou tyto služby poskytovali pořadatelé akcí. Takto vzniklou vysokou daňovou povinnost si pak uměle snižovala uplatňováním nároku na odpočet daně z formálně vystavených daňových dokladů přijatých od uměle nastrčených obchodních společností nevykonávajících žádnou reálnou činnost. Jakmile byla obchodní společnost HERA odhalena jako účastnice podvodného řetězce a byla u ní zahájena daňová kontrola, přestala se správcem daně spolupracovat, v důsledku čehož neunesla své důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH. Následně neuhradila doměřenou daň a 20. 8. 2017 byla označena za nespolehlivou plátkyni. Žalovaný dodal, že vyjmenované společnosti sídlily na tzv. virtuálních adresách, mnohdy neměly žádné provozovny, docházelo u nich k častým změnám statutárních orgánů nebo byly jejich jednateli a společníky osoby s trvalým pobytem na obecních úřadech, popřípadě cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území ČR. Žádná ze zapojených společností nezveřejňovala účetní doklady. Mnohé z nich si také uměle snižovaly daňovou povinnost plynoucí z daňových dokladů vystavených společností HERA uplatňováním nároků na odpočet daně z fiktivních plnění od jiných společností, a ani ony nespolupracovaly se správcem daně, v důsledku čehož jim byla doměřena daň, kterou neuhradily. Některé z těchto společností poté vstoupily do likvidace či již byly zrušeny, většina se po ukončení popsanych transakcí stala nespolehlivými plátkyněmi, popřípadě jim byla zrušena registrace k DPH. Právě od těchto dodavatelek přitom společnost HERA přijala plnění, která následně použila pro uskutečnění plnění pro žalobkyni. Chybějící daň u společnosti HERA tak vznikla z totožných plnění, z nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně.
9. Žalovaný shledal v žalobkynině pořizování reklamních služeb od dodavatelky HERA řadu nestandardností, resp. indicií o riziku zapojení do podvodného řetězce, jež byly žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobkyně si nechala za mnohonásobně navýšené ceny realizovat reklamu, která nebyla vhodně cílená na skupinu lidí, pro kterou by reklama byla nejefektivnější, a byla mnohdy umístěna na akcích s minimální či omezenou návštěvností, přičemž předem neprovedla ekonomickou analýzu nákladů na reklamu a ani zpětně nevyhodnocovala její účinnost. Poskytovaná plnění byla navíc ve smlouvách vymezena tak neurčitě, že žalobkyně nemohla poznat, na jakých místech a jak dlouho budou její reklamní bannery umístěny. Před vynaložením svých výdajů na efektivní a účinnou reklamu tedy žalobkyně

upřednostnila jiný cíl, a to uplatňování nadměrných odpočtů z nadhodnocené ceny reklamních služeb. Vzhledem k těmto okolnostem bylo možné od žalobkyně očekávat, že přijme veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby předešla své účasti na daňovém podvodu. To však neučinila.

10. Rozhodnutím č. j. 40861/21/5300-22441-711776 (dále jen „**rozhodnutí II**“) žalovaný změnil dodatečný platební výměr za březen 2017 tak, že snížil doměřenou daň z 240 240 Kč na 212 940 Kč a související penále ze 48 048 Kč na 42 588 Kč a ve zbytku platební výměr potvrdil. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za leden 2017 zamítl a platební výměr v plném rozsahu potvrdil. Důvodem pro částečnou změnu rozhodnutí bylo to, že žalovaný na základě doplněného dokazování považoval reklamní propagaci na Pátém exhibičním galavečeru boxu od dodavatelky BELAMONT za poskytnutou ve sjednaném rozsahu.
11. Ohledně plnění od **dodavatelky BELAMONT**, jejichž přijetí nebylo prokázáno, žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila daňové doklady přijaté od své dodavatelky, čímž unesla své prvotní důkazní břemeno. Kontrolujícímu správci daně však vznikly vážné a důvodné pochybnosti o správnosti účetní evidence, a to jednak na základě sdělení pořadatelů dotčených akcí nebo jiných subjektů na nich propagovaných, kteří přítomnost žalobkyniny reklamní prezentace nebo dokonce samotné konání akcí vyloučili, jednal na základě neprůkazné fotodokumentace předložené žalobkyní. V případě některých cyklistických závodů se vůbec nepodařilo zjistit jejich organizátora. Žalovaný své pochybnosti podepřel také tím, že uskutečnění plnění nebylo možno ověřit ani u dodavatelky BELAMONT, která nereagovala na výzvu kontrolujícího správce daně, neposkytla požadovanou součinnost a nepředložila žádné důkazní prostředky. Následně tak bylo na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti vyvrátila dalším dokazováním, tj. prokázala přijetí těchto plnění, což se jí nepodařilo.
12. Ohledně plnění od **dodavatelky HERA**, která měla být zatížena daňovým podvodem, dospěl žalovaný k totožným závěrům jako v rozhodnutí I, jen s drobnými odchylkami zrcadlícími to, že se uplatněný nárok na odpočet daně týkal reklamní prezentace na odlišných akcích.

II. Žaloby.

13. Žalobkyně ohledně plnění od dodavatelky RAHO nesouhlasila s tím, že jí žalovaný přiznal pouze částečný nárok na odpočet daně z přijatých plnění spočívajících v její prezentaci na velkoplošných LED obrazovkách, a nikoli v plném rozsahu odpovídajícím dani zaplacené dodavatelce spolu s cenou plnění. Zdůraznila, že mezi ní a žalovaným není sporu o to, že splnila hmotněprávní i formální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný ani neindikoval přítomnost daňového podvodu nebo chybějící daň. Spor je podle žalobkynina názoru veden pouze o rozsah tohoto nároku a o to, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, příslušnou evropskou legislativou a zásadou neutrality DPH, když nárok na odpočet DPH přiznal žalobkyni pouze v částečném rozsahu. Mezi zákonnými podmínkami pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně není zahrnuta podmínka, aby úhrada za přijatá plnění odpovídala rozsahu, resp. hodnotě těchto plnění. I pokud by tedy žalobkyně obdržela od své dodavatelky pouze část zdanitelného plnění, které si objednala a které uhradila, nelze jí pouze na tomto základě odeprít (ani částečně) nárok na odpočet daně z přijatých plnění.

14. Žalobkyně dále namítá vady důkazního řízení, které žalovaného k těmto skutkovým zjištěním vedly. Žalobkyně má za to, že své důkazní břemeno plně unesla a prokázala přijetí plnění v celém deklarovaném rozsahu (smluvní dokumentací, nabídkami, objednávkami, daňovými doklady, čestným prohlášením, výpověďmi svědků a fotodokumentací). Naopak žalovaný hodnotil důkazy způsobem, který nese znaky účelovosti a libovůle a navíc je nepřezkoumatelný. Žalovaný zatížil žalobkyni důkazním břemenem v nezákonně excesivním rozsahu, neboť fakticky požadoval prokázání odvysílání každého jednotlivého z milionu reklamních spotů, ačkoli tvrdil opak. Žalovaný odmítl bez náležitého zdůvodnění provést důkaz výsledkem svědků (žalobkyniných zaměstnanců zodpovědných za kontrolu poskytnutých plnění) a v rozporu s § 115 daňového řádu neseznámil žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí s hodnocením významu důkazů doplněných žalobkyní v reakci na Seznámení I. Žalovaný dále zpochybnil věrohodnost části předložených důkazních prostředků pouze na základě toho, že je žalobkyně předložila až v závěrečné fázi daňového řízení, přestože sám shromažďoval důkazní prostředky ještě během odvolacího řízení a přestože jeho povinností bylo vyhodnotit všechny důkazy bez ohledu na to, kdy vyšly najevo.
15. Ohledně plnění od dodavatelky BELAMONT žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné v tom rozsahu, v němž žalovaný bez náležitého odůvodnění cituje a hodnotí důkazní prostředky odchylně od kontrolujícího správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Kromě toho žalovaný neoznačil žádné důkazy, na jejichž základě by důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Žalovaný bezdůvodně zpochybnil předloženou fotodokumentaci, přestože právě jí bylo uskutečnění plnění spolehlivě prokázáno. U některých sportovních akcí vychází žalovaný z vyjádření jejich pořadatelů, z nichž však žalovaným vyvozené skutečnosti nevyplývají, a navíc tato vyjádření vztahuje i na některé akce, jichž se vůbec netýkají. Hodnocení shromážděných důkazů žalovaným tak nese znaky libovůle a nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
16. Ohledně plnění přijatých od dodavatelky HERA údajně zatížených daňovým podvodem žalobkyně zpochybnila závěr žalovaného, že tzv. chybějící daň, která byla v dodavatelském řetězci zjištěna u společnosti HERA, byla důsledkem daňového podvodu (daň byla společnosti HERA doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně uplatněných nároků) a že se vyskytla právě v tom řetězci konkrétních dodavatelsko-odběratelských vztahů, jejichž účastníkem byla žalobkyně. Taková souvislosti je přitom první podmínkou nutnou k tomu, aby mohl být žalobkynin nárok na odpočet odepřen z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Žalovaný na základě zjištění z trestního řízení dovodil, že společnost HERA ve skutečnosti od deklarovaných dodavatelů žádná zdanitelná plnění nepřijala. Tím sám žalovaný fakticky popřel existenci jakéhokoliv dodavatelsko-odběratelského řetězce zatíženého daňovým podvodem a vedoucího až k žalobkyni.
17. Pro případ, že by se soud s tímto názorem neztotožnil, ohradila se žalobkyně proti tvrzení žalovaného, že byly zjištěny a prokázány objektivní okolnosti, o nichž věděla nebo měla a mohla vědět a na jejichž základě mohla pojmout podezření, že plnění přijatá od společnosti HERA jsou zatížena daňovým podvodem. Většina z těchto okolností má povahu subjektivního názoru žalovaného (kvalita smluvní dokumentace, efektivita reklamy) a některé z nich nastaly až po přijetí zdanitelných plnění (údajná neefektivita reklamy), a tedy je dle judikatury NSS nelze přičítat žalobkyni k tíži. Jedná se fakticky o nepodložené domněnky, u nichž žalovaný neunesl důkazní břemeno, a proto jsou jeho závěry

nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Jediná okolnost objektivní povahy, která existovala již v době přijetí plnění, byla jejich cena. Žalovaného úvahy o její nepřiměřenosti jsou laické a neodrážejí reálné zákonitosti trhu s reklamou. Z žalobkynina pohledu byla cena opodstatněná reputací společnosti HERA a kvalitou jejích služeb, nijak se nevyomykala dřívějším žalobkyniným výdajům na reklamu a významně přispěla k jejím kladným hospodářským výsledkům. I kdyby však měl žalovaný v tomto ohledu pravdu, výše ceny přijatých plnění s ohledem na okolnosti případu nebyla sama o sobě způsobilá vyvolat v žalobkyni podezření na možnou přítomnost daňového podvodu v obchodním řetězci. V této souvislosti žalobkyně zdůraznila, že společnost HERA v dané době působila jako důvěryhodný subjekt a ani daňové orgány u ní nezjistily žádné okolnosti indikující existenci daňového podvodu. Jelikož žádné takové objektivní okolnosti neexistovaly ve sféře žalobkynina vlivu, neexistovala ani žádná konkrétní opatření, která by byla způsobilá ochránit ji před nevědomým zapojením do daňového podvodu. K prokázání obvyklosti ceny přijatých reklamních plnění žalobkyně v obou žalobách navrhla provedení důkazu odborným stanoviskem č. 117-117/2021, zpracovaným 22. 12. 2021 znaleckou kanceláří ZK APOGEO Esteem, a.s., jehož předmětem je „Posouzení ceny zaplacené společností AUFEER DESIGN, s.r.o. za reklamní plnění v období 2015-2016“ (dále jen „**znalecký posudek č. 117-117/2021**“).

18. Ohledně plnění od dodavatelky HERA, jejichž přijetí nebylo prokázáno, žalobkyně namítla, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, a řádně neodůvodnil, proč důkazní břemeno v daňovém řízení přešlo z kontrolujícího správce daně zpět na žalobkyni. Žalobkyně trvá na tom, že ohledně těchto zdanitelných plnění prokázala naplnění hmotněprávních i formálních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně, a to zejména fotodokumentací pořízenou z jednotlivých akcí. Žalovaný se opakovaně odvolává na sdělení pořadatelů těchto sportovních akcí, ti se však vyjadřovali k reklamní spolupráci s žalobkyní, a nikoli se společností HERA, která reklamu pro žalobkyni zajišťovala, proto se tyto poznatky míjejí s předmětem řízení. Žalovaný tak neprokázal naplnění podmínek opravňujících ho k odepření uplatněného nároku.

III. Další podání účastníků řízení.

19. Žalovaný v obou vyjádřeních k žalobám setrval na svých závěrech vyslovených v napadených rozhodnutích. K jednotlivým žalobním bodům, které víceméně kopírují odvolací důvody, stručně shrnul svou argumentaci obsaženou v jeho rozhodnutích a v podrobnostech odkázal na jejich příslušné pasáže. Nad rámec toho žalovaný namítl, že žalobkyně nepřipustně přenáší dokazování do soudního řízení. To platí jednak o znaleckém posudku č. 117-117/2021, který mohla předložit nebo alespoň navrhnout již během daňové kontroly, jednak o tabulce znázorňující žalobkyniny hospodářské výsledky a výši výdajů na reklamní služby.
20. V doplněných vyjádření k žalobám žalovaný konstatoval, že znalecký posudek č. 117-117/2021 je z velké části totožný se znaleckým posudkem č. 1856-163/2020 z 29. 12. 2020, zpracovaným týměž znalcem, jež žalobkyně předložila v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob. Žalobkyni tak nic nebránilo předložit znalecký posudek již v odvolacím řízení. Přesto se žalovaný k obsahu znaleckého posudku vyjádřil také věcně a naznal, že na posouzení věci ničeho nemění.

21. Žalobkyně se v replikách ohradila proti vyjádření žalovaného a zopakovala stěžejní argumenty obsažené již v žalobách. K údajnému přenosu dokazování do soudního řízení správního poukázala na to, že zásadní údaje ohledně vztahu svých výdajů na reklamu a hospodářských výsledků prezentovala, byť v jiné formě, již během daňového řízení.
22. V doplněních replik žalobkyně vylicila, že v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob nechala preventivně vypracovat znalecký posudek č. 1856-163/2020, jenž byl dokončen 29. 12. 2020. Před jeho předložením správci daně však považovala za potřebné ještě jej se znalcem projednat, k čemuž však došlo mimo jiné kvůli komplikacím spojeným s šířením onemocnění COVID-19 až v polovině roku 2021. V následných výzvách kontrolujícího správce daně navíc vyvstaly ještě nové otázky, jejichž zodpovězení žalobkyně potřebovala konzultovat se znaleckým ústavem, načež se rozhodla nechat zpracovat nový znalecký posudek č. 117-117/2021, jenž byl dokončen až 22. 12. 2021. Žalobkyně jej tedy z objektivních důvodů nemohla předložit ještě před vydáním napadených rozhodnutí.

IV. Posouzení věci soudem.

IV. 1. Podmínky soudního řízení a jeho průběh.

23. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, obě žaloby jsou přípustné, byly podány včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadených rozhodnutí, přezkoumal je na základě podaných žalob v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jejich vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom soud naznal, že žaloby nejsou důvodné.
24. Řízení o obou žalobách spojil soud usnesením z 9. 12. 2022 ke společnému projednání, neboť obě věci spolu po skutkové i právní stránce úzce souvisejí.
25. Ve věci soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobkyně nevyjádřila s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas a žalovaný s ním ve vyjádřeních z 18. 3. 2022 výslovně souhlasil. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Důkaz zprávou o daňové kontrole společnosti HERA č. j. 431728/18/2712-60050-606356 soud neprovedl pro nadbytečnost, jelikož mezi účastníky řízení není o skutková zjištění týkající se této společnosti žádného sporu; na všech skutečnostech významných pro posouzení věci se naopak shodují. Důkaz znaleckým posudkem č. 117-117/2021 pak soud vyhodnotil jako nepřijatelný (k tomu podrobněji níže).
26. Úvodem právního hodnocení je nutno poznamenat, že obě žaloby čítají dohromady 114 stran. V podstatné míře se překrývají, ale i tak jde o téměř 80 stran jedinečného textu (repliky rozhojnily žalobkyninu argumentaci o dalších 28 stran). U takto rozsáhlých podání nelze od správního soudu očekávat reakci na každý vznesený argument. Úkolem soudu je uchopit podstatu a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí. Kromě toho odpověď na základní námitky může v některých případech zahrnovat odpověď na některé námitky dílčí a související (rozsudky NSS č. j. 7 As 182/2012-58 z 29. 8. 2013, č. j. 1 Afs 88/2013-66 z 19. 2. 2014 nebo č. j. 6 Afs

120/2021-57 z 25. 1. 2023). Také dle Ústavního soudu „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (bod 68 nálezu sp. zn. III. ÚS 989/08 z 12. 2. 2009).

IV. 2. Napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná.

27. Z logiky žalobních bodů se soud musí nejprve zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřuje v nedostatečném odůvodnění pochybností, které měl správce daně o správnosti účetních dokladů předložených žalobkyní (plnění od dodavatelek RAHO a BELAMONT a částečně i HERA), jakož i objektivních okolností, na jejichž základě žalobkyně měla a mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu (část plnění od dodavatelky HERA).
28. Podle setrvalé judikatury správních soudů je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno vadám, kvůli nimž skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů zakládá to, že správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS č. j. 2 As 37/2006-63 z 21. 12. 2006), zcela pomine podstatnou odvolací námitku (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 92/2012-45 ze 17. 1. 2013 nebo č. j. 2 As 337/2016-64 z 29. 6. 2017) nebo nevyloží, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení či proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2005-44 ze 14. 7. 2005). Nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů pak může být rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde správní orgán opřel rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo zjištěné v rozporu se zákonem, případně není-li zřejmé, zda vůbec byly nějaké důkazy v řízení provedeny.
29. V podmínkách nynější věci soud považuje za nutné zdůraznit, že je třeba odlišovat mezi situacemi, kdy z rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých úvah žalovaný zpochybnil žalobkyniny daňové doklady nebo považoval za splněný vědomostní test ohledně zapojení do daňového podvodu (pak jde o nepřezkoumatelnost), od situace, kdy tyto úvahy z rozhodnutí zřejmé jsou, ale netvoří dostatečnou právní oporu pro názor vyjádřený žalovaným (pak jde o nezákonnost). Žalobkyně sice brojí formálně proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, ale její argumentace spočívá v polemice s konkrétními závěry daňových orgánů či v poukazování na to, že neunesly své důkazní břemeno, a fakticky tak poukazuje spíše na nezákonnost rozhodnutí žalovaného.
30. Soud seznal, že z napadených rozhodnutí je zřejmé, proč žalovaný rozhodl daným způsobem a na základě čeho dospěl ke svým závěrům. Jeho rozhodnutí tak jsou plně přezkoumatelná. Obsahem a správností jednotlivých závěrů se soud bude zabývat v dalších částech odůvodnění.

IV. 3. Podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH.

31. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.

32. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
33. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
34. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“*

IV. 4. Zdanitelná plnění od dodavatelky RAHO.

IV. 4. 1. Reklama na velkoplošných obrazovkách byla uskutečněna jen částečně.

35. Spor mezi účastníky řízení je o splnění podmínek pro odpočet DPH výlučně u části plnění od dodavatelky RAHO spočívající v žalobkynině prezentaci na velkoplošných LED obrazovkách v různých lokalitách v letech 2015 a 2016 (ohledně dalších plnění od této dodavatelky žalovaný odvolacím námitkám vyhověl a nárok na odpočet jí přiznal).

36. Žalobkyně splnila svou prvotní dokladovou povinnost předložením rámcových smluv se společností RAHO, nabídkami této společnosti a objednávkami č. 2015005 z 2. 1. 2015 a č. 2016005 z 3. 2. 2016. Dle těchto dokladů měly být v roce 2015 po dobu 44 týdnů (od února do prosince) vysílány desetivteřinové reklamní spoty v intervalu třikrát za pět minut (tj. 36 za hodinu) na sedmi velkoplošných obrazovkách v Praze (v ulicích 5. května I, 5. května II, Bohdalecká, Strakonická, Dobříšská, Českomoravská, Radlická). Celkem tedy mělo být v roce 2015 odvysíláno 1 862 784 žalobkyniných reklamních spotů. V roce 2016 měly být desetivteřinové reklamní spoty vysílány v intervalu třikrát za pět minut na devíti velkoplošných obrazovkách v Praze (v ulicích 5. května I, 5. května II, Bohdalecká, Strakonická, Dobříšská, Českomoravská, Radlická I, Radlická II, Rozvadovská) po dobu 25 týdnů (od března do srpna 2016). Celkem tedy mělo být v roce 2016 odvysíláno 1 360 800 reklamních spotů. Sjednaná cena za vysílání tohoto množství reklamních spotů byla žalobkyni následně vyfakturována předloženými daňovými doklady a žalobkyně ji uhradila na bankovní účet RAHO. Tyto údaje korespondovaly s žalobkyninými daňovými priznáními i uhrazenou daňovou povinností.
37. Kontrolující správce daně následně úspěšně zpochybnil žalobkynino účetnictví, a to zejména podklady od společnosti AWEA, která vysílání spotů fakticky zajišťovala. Podle jí předložených přehledů odvysílaných spotů bylo v roce 2015 odvysíláno pouze 17 363 žalobkyniných spotů na šesti velkoplošných obrazovkách. V roce 2016 šlo o 17 085 spotů na šesti velkoplošných obrazovkách. Tím přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí deklarovaných plnění na žalobkyni.
38. Žalobkyně za tím účelem předložila správci daně **ve vztahu k roku 2015** vlastní přehled vysílání reklamních spotů, obdržený od dodavatelky RAHO, podle něž mělo být v tomto roce odvysíláno celkem 1 372 230 reklamních spotů. Dále žalobkyně předložila čtyři fotografie velkoplošné obrazovky v ulici Strakonická, zachycující jeho reklamní spot 20. 7., 20. 8., 20. 10. a 20. 12. 2015, a čestné prohlášení R. H., jednatele RAHO, podle něž jeho společnost poskytla žalobkyni reklamní služby v deklarovaném rozsahu.
39. Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto důkazních prostředků daňovými orgány. Žalovaný správně považoval za stěžejní důkaz přehled odvysílaných spotů od společnosti AWEA. Tato společnost totiž vysílání spotů fakticky uskutečňovala na svých plochách pronajatých od Vodafone Czech Republic a.s., a jako jediná o nich tudíž měla zcela spolehlivý přehled, a zároveň u ní – na rozdíl od žalobkyně a RAHO, o výši jejichž daňové povinnosti šlo – není zřejmá žádná motivace, aby správci daně uváděla nepravdivé údaje (shodné úvahy žalovaného lze dovodit z charakteristiky této společnosti jako nezávislé třetí osoby v bodě 219 rozhodnutí I). Spolehlivost podkladů pocházejících od společnosti RAHO dále snižuje to, že v řetězci mezi ní a společností AWEA se nacházely ještě další subjekty, společnosti IDITARA s.r.o., IČO: 272 17 477, a Dream Tackle & Media Style s.r.o., IČO: 273 34 694, jejichž prostřednictvím byly reklamní služby objednávány (bod 53 rozhodnutí I). Ostatně již údaje o počtu odvysílaných spotů zpracované dodavatelkou RAHO se podstatně odlišují od rozsahu služeb specifikovaného v objednávkách (jsou nižší o více než 25 %), a sama žalobkyně tak potvrdila, že plnění nepřijala ve sjednaném rozsahu. Neodvysílání počtu spotů tvrzeného žalobkyní je naprosto zřejmé také z e-mailové komunikace společnosti RAHO, analyzované žalovaným v bodech 219 a 220 rozhodnutí I, neboť tato společnost objednala vysílání na méně velkoplošných obrazovkách, než dříve sjednala s žalobkyní (šest namísto sedmi v roce 2015 a šest namísto devíti v roce 2016). Obsah čestného prohlášení R. H. byl zpochybněn tím, že při svém následném výsledku 16.

6. 2021 si již podrobnosti o rozsahu plnění nepamatoval a vyjadřoval se značně nekonkrétně (body 57 a 66 rozhodnutí I). Potenciální největší důkazní váhu má fotodokumentace zachycující obrazovky s žalobkyninou reklamou. V nynější věci však nebyla ani zdaleka dostatečná. Žalovaný výstižně vyložil, že „[j]isté nelze požadovat, aby byl pořízen více než milion fotografií svědčících o odvysílání všech reklamních spotů na každé ze sedmi velkoplošných obrazovek. Předložení pouhých čtyř fotografií vztahujících se k jediné velkoplošné LED obrazovce však nemá žádnou vypovídací hodnotu o tom, že reklamní spoty odvolatele byly skutečně vysílány pravidelně na všech deklarovaných místech a v deklarované délce 10 vteřin.“ (Bod 66 a obdobně též 213 rozhodnutí I). Tento požadavek soud nevnímá jako extenzivní, jako by tomu nepochybně bylo u požadavku na fotodokumentaci více než milionu jednotlivých spotů. Důležitější než absolutní počet zdokumentovaných spotů je podle názoru soudu systematičnost a pravidelnost prováděné kontroly. Z žalobkyniných podání však vyplývá, že uskutečnění plnění kontrolovala jen naprosto sporadicky a nahodile, a předloženými listinami ani zdaleka neprokázala, že reklamní prezentace byla vskutku odvysílána „v podstatných parametrech“, jak požaduje NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 55/2011-84 z 29. 12. 2011, jež se žalobkyně v bodě 59 žaloby I sama dovolává. Obdobné požadavky na kontrolu poskytovaného plnění tohoto typu vyjádřil NSS také v bodě 39 rozsudku č. j. 10 Afs 368/2020-63 ze 17. 9. 2021.

40. Soud chápe, že požadovaná kontrola faktického poskytnutí plnění – ať už by ji prováděla žalobkyně sama nebo některý její smluvní partner – by pro žalobkyni znamenala další náklady, třebaže by probíhala jen v omezeném rozsahu, což pro ni není žádoucí. Opačný přístup však s sebou nutně přináší riziko, že v případě volby nespolehlivého partnera a výskytu objektivních pochybností o rozsahu poskytnutí plnění, jako tomu bylo v nynější věci, se žalobkyně bez nastavení patřičných kontrolních mechanismů může ocitnout v důkazní nouzi ohledně prokázání přijetí zdanitelného plnění. Taková volba je pochopitelně na každém daňovém subjektu. Ostatně platí, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 103/2009-232 z 3. 2. 2010, bod 42).
41. Žalovaný tak správně považoval za prokázané pouze přijetí plnění v rozsahu potvrzeném společností AWEA.
42. **Ve vztahu k roku 2016** žalobkyně nejprve předložila shodné podklady jako u roku 2015, avšak s výjimkou přehledu vysílání reklamních spotů od dodavatelky RAHO a s výjimkou fotodokumentace. O jejich hodnocení a závěru z nich vyvozeném pak nutně platí vše shora řečené.

IV. 4. 2. Dílčí pochybení žalovaného v odvolacím řízení nezpůsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí.

43. V této souvislosti je však nezbytné zabývat se žalobním bodem, podle něž žalovaný zkrátil žalobkyni na jejích právech při hodnocení důkazů předložených v průběhu odvolacího řízení.
44. Podle § 115 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (odst. 1). Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení

dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků; obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odst. 2).

45. Žalobkyně v odvolání z 1. 12. 2020 proti platebním výměrům, jimiž jí nebyly uznány nároky na odpočet DPH za roky 2015 a 2016, mimo jiné právě kvůli neprokázání přijetí plnění do dodavatelky RAHO, navrhla řadu důkazů týkajících se jak tohoto plnění, tak jiných plnění, která nejsou předmětem tohoto soudního řízení. Žalovaný v návaznosti na to po přezkoumání spisového materiálu uložil správci daně dvakrát doplnit podklady rozhodnutí, mimo jiné o již zmíněný výslech R. H. Správce daně tak učinil, a žalovaný poté 15. 9. 2021 vydal Seznámení I, obsahující také výzvu žalobkyni k vyjádření a případnému předložení nových důkazních prostředků ve lhůtě 15 dnů. Žalobkyně požádala 16. 9. 2021 o prodloužení této lhůty o dalších 15 dnů, čemuž žalovaný rozhodnutím ze 17. 9. 2021 vyhověl. Žalobkyně následně podáním z 15. 10. 2021 předložila několik nových důkazních prostředků: ve vztahu k nyní posuzovanému plnění šlo o tabulkový přehled vysílání reklamních spotů, datovaný 12. 12. 2016, a 25 fotografií různých velkoplošných obrazovek se svojí reklamou, pořízených v průběhu několika měsíců. Dále žalobkyně navrhla výslech tří osob – svého jednatele J. P. a dvou zaměstnanců, J. Z. a A. V., kteří „realizaci reklamy na LED obrazovkách průběžně kontrolovali v namátkově určených intervalech na různých místech, kolem LED obrazovek projížděli a reklamní spoty [žalobkyně] na nich viděli běžet“ (str. 6 podání).
46. Žalovaný žádný z těchto důkazů neprovedl a neseznámil žalobkyni ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu s jejich hodnocením. Namísto toho vydal 27. 10. 2021 žalobou napadené rozhodnutí, v nichž označil provedení těchto důkazů za nadbytečné (bod 76 rozhodnutí I).
47. Aplikaci § 115 daňového řádu se v nedávné době zabýval rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52 z 24. 6. 2020. Východiskem jeho úvah bylo právo daňového subjektu předkládat nové důkazní prostředky až do doby vydání rozhodnutí o odvolání, vyplývající z § 111 odst. 2 daňového řádu. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel (bod 59 rozsudku). NSS připomněl, že je-li daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl (bod 63). Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by mu být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba mu umožnit, aby se k nim mohl vyjádřit a aby mohl účinně uplatnit své argumenty (bod 66). Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí podle NSS není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění (bod 67). Toto právo daňového subjektu přitom zásadně nemůže omezit blížící se konec lhůty pro stanovení daně, neboť riziko plynutí času a s ním spojených následků (prekluze práva

doměřit daň) nese odvolací orgán, jehož povinností je zahájit daňové řízení včas a vést je efektivně, bez průtahů a při dodržení procesních práv daňového subjektu (bod 62).

48. Na druhé straně však NSS konstatoval, že pokud odvolací orgán nazná, že navržené důkazy nemohou „vytvořit“ relevantní skutková zjištění, nemusí provádět dokazování a může o odvolání rovnou rozhodnout (bod 69). Sdělení odvolacího orgánu odvolateli, že nehodlá provádět žádné důkazy ani vést jiné skutkové či právní úvahy, považoval NSS v této situaci za čirý formalismus (bod 70). V této souvislosti NSS zdůraznil, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“ (bod 71).
49. NSS v bodech 72 rozsudku shrnul, že „[p]okud [...] daňový subjekt v podaném odvolání vznáší různá tvrzení k vyvrácení závěrů správce daně, nabízí k jejich prokázání důkazní prostředky a odvolací orgán nehodlá těmto návrhům vyhovět (pro nadbytečnost, nezákonnost, irelevanci k prokazovaným skutečnostem, atd.), měla by se jeho úvaha o případném postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu v tomto případě odvíjet od toho, zda jde o návrhy skutečně nové, na obstarání a provedení těch důkazních prostředků, které v řízení dosud provedeny nebyly, resp. vztahující se ke skutečnostem, které dostatečně objasněny nebyly, či zda jde o návrhy opakované, obsahově připomínající spíše zadrhnutou gramofonovou desku, na něž již reagoval správce daně v prvním stupni. [73] Půjde-li o návrhy nové, které by mohly přinést odlišný náhled na věc, bude na místě podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat. Jedině tak lze totiž předejít překvapivému rozhodnutí, protože právě seznámení podle uvedeného ustanovení umožní odvolateli reagovat na závěr správce daně, že například ani nově navržené důkazy nejsou z určitého důvodu způsobilým důkazním prostředkem.“
50. V nynější věci se všechny shora uvedené důkazní prostředky navržené žalobkyní v podání z 15. 10. 2021 formálně vztahovaly k dosud neobjasněným skutečnostem – rozsahu přijatého plnění. Jejich hodnocení ze strany žalovaného však pro žalobkyni s ohledem na dosavadní průběh řízení nemohlo být v žádném případě překvapivé. Jak konstatoval žalovaný v bodech 75 a 76 rozhodnutí I, shodně koncipovaný tabulkový přehled vysílání reklamních spotů a obdobné fotografie velkoplošných obrazovek žalobkyně již dříve předložila ve vztahu k plněním přijatým v roce 2015 a bylo jí známo, že (a z jakých důvodů) tyto důkazní prostředky nemohou podle názoru žalovaného osvědčit její tvrzení. Nově předložené důkazní prostředky totiž trpěly totožnými nedostatky jako ty dřívější, včetně odlišného (nižšího) počtu odvysílaných spotů od toho sjednaného. Nejpozději v Seznámení I žalovaný předešel shora popsané úvahy shodným způsobem jako v posléze vydaném rozhodnutí (body 21 až 26 Seznámení I). Ani okolnost, že fotografií bylo tentokrát 25, a nikoli 4, nemohla na věci ničeho změnit, neboť ani 25 fotografií zdaleka nedokládá systematickou kontrolu („v podstatných rysech“) vysílání spotů na sjednaných velkoplošných obrazovkách, díky níž by žalobkyně mohla unést své důkazní břemeno.
51. Žalovaný porušil § 115 daňového řádu, neboť příloženými fotografiemi očividně provedl dokazování: v bodě 75 rozhodnutí I hodnotí jejich obrazovou (ne)kvalitu a (ne)možnost určení místa jejich pořízení. V takovém případě přitom musí seznámit odvolatele se svým hodnocením důkazů. Jelikož však toto dokazování bylo s ohledem na argumentaci v předchozím odstavci rozsudku nadbytečné, nemá zjištěné pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

52. Obdobně soud nahlíží také na to, jak žalovaný naložil s návrhem výslechu tří svědků. Žalovaný v bodě 76 rozhodnutí I správně podotkl, že žalobkynin jednatel J. P. by s ohledem na judikaturu správních soudů vůbec nemohl být vyslechnut jako svědek, jelikož v řízení vystupoval jako žalobkynin statutární orgán (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 15/2003-99 z 19. 10. 2006, z novějších rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2018-32 z 16. 1. 2020). Svědkové J. Z. a A. V. měli podle žalobkynina návrhu dosvědčit namátkovou „fyzickou“ kontrolu poskytování reklamních plnění. Žalovaný však výstižně poukázal na to, že tohle tvrzení odporuje dřívějšímu žalobkyninu stanovisku, pronesenému při jednání 21. 11. 2017, podle nějž byla kontrola poskytování plnění od dodavatelky RAHO prováděna výhradně předáním fotodokumentace (str. 11 protokolu č. j. 1888609/17/2712-60562-603330 uprostřed). Tomuto jednání byl přítomen také právě J. Z. a citované sdělení nijak nezpochybnil, proto tato pozdější změna názoru působí účelově (srov. bod 218 rozhodnutí I). Jestliže žalobkyně navrhla výslechy svědků, kteří měli prokázat opak jejich dřívějších tvrzení, aniž tento očividný rozpor jakkoli objasnila a aniž o jimi údajně prováděné kontrole poskytla relevantní podrobnosti vzbuzující dojem potřebné systematické kontroly, přiměřené rozsahu poskytovaného plnění a vyžadované žalovaným, nemohla očekávat, že žalovaný svůj názor vyjádřený v Seznámení I na základě těchto návrhů změní. Jeho následné rozhodnutí – vysvětlující mimo jiné také nadbytečnost navržených důkazů – tak nemohlo být pro žalobkyni překvapivé ve smyslu citované judikatury.
53. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zachovat daňovému subjektu možnost argumentovat ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Jde o předpoklad vzájemného dialogu, jakožto provedení zásady součinnosti, jenž je možný pouze v případě, pokud daňový subjekt ví nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje (bod 58 rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52). Tato žalobkynina práva nebyla popsáním postupem žalovaného fakticky dotčena. Žalobkyně totiž věděla, z jakého důvodu žalovaný neuznává její nárok na větší část odpočtu DPH, a zároveň na základě dosavadního průběhu řízení musela vědět, jak žalovaný k jejím novým důkazním návrhům přistoupí (částečně proto, že obdobné důkazní prostředky již hodnotil v Seznámení I, částečně kvůli jejich zjevné nezpůsobilosti prokázat žalobkynina tvrzení). Navržené důkazní prostředky tak nemohly vytvořit relevantní skutková zjištění a žalovaný nepochybil, když se s nimi vypořádal až v rozhodnutí o odvolání.
54. Tuto procesní situaci je navíc třeba vnímat v kontextu celého průběhu řízení. Prokazování rozsahu plnění poskytnutého dodavatelkou RAHO bylo předmětem pochybností takřka od počátku daňové kontroly, což muselo být žalobkyni zřejmé z výzev kontrolujícího správce daně, a závěr o neprokázání jeho přijetí v deklarovaném rozsahu byl jasně zformulován nejpozději ve výsledku kontrolního zjištění ze 17. 8. 2020. Žalobkyně si toho byla ostatně vědoma, jelikož na výzvu kontrolujícího správce daně předložila minimálně přehled vysílání reklamních spotů a některé fotografie ve vztahu k roku 2015. Obdobné důkazní prostředky ve vztahu k roku 2016, jakož ani později navržené svědecké výpovědi údajně prokazující tytéž skutečnosti, žalobkyně bez vysvětlení nepřiložila ani v průběhu prvostupňového řízení, ani k odvolání, ani k doplnění odvolání, ani k žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k Seznámení I, ačkoli těmito důkazními prostředky nepochybně disponovala a uvědomovala si jejich relevanci pro posuzovanou věc. Zároveň je třeba zdůraznit, že žalovaný v řízení podle § 115 odst. 2 postupoval, když seznámil žalobkyni s hodnocením provedených důkazů uplatněných v odvolání a jeho doplnění a dal jí příležitost vyjádřit se k němu. Až v reakci na toto Seznámení I – přibližně tři týdny

před uplynutím lhůty pro stanovení daně – žalobkyně označila důkazy, jichž se týká tento žalobní bod.

55. Z práve uvedeného vyplývá soudu jediný závěr. Žalobkyně vznesla tyto důkazní návrhy v této fázi řízení s cílem, aby žalovaný nestihl rozhodnout před prekluzí práva stanovit daň, případně aby zatížil řízení procesním pochybení. Účelovost jejího jednání ještě zvyrazňuje skutečnost, že v závěrečné fázi řízení již musela vědět, že svými návrhy nemůže ovlivnit úvahy žalovaného. Soud souhlasí a žalovaným, že takto ryze účelový procesní postup představuje zneužití práva a nemůže požívat ochrany. Soud přesto připomíná, že tato okolnost není pro posouzení žaloby rozhodující, neboť popsany postup žalovaného nezpůsobil nezákonnost jeho rozhodnutí bez ohledu na to, zda žalobkyně svá procesní práva zneužila nebo nikoli.

IV. 4. 3. Žalovaný správně přiznal žalobkyni nárok na odpočet u části deklarovaného plnění.

56. Žalobkyně dále zpochybňuje oprávnění žalovaného snížit výši nároku na nadměrný odpočet z toho důvodu, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno v menším než sjednaném, zaplaceném a přiznaném rozsahu. Taková okolnost podle jejího názoru neopravňuje žalovaného k tomu, aby stanovil jiný základ daně ve smyslu § 36. Neposkytnutí části služeb lze řešit pouze soukromoprávním sporem smluvních stran a následně opravou základu, výše a odpočtu daně ve smyslu § 42 a § 74 daňového řádu. Tomuto názoru soud nepřisvědčil.
57. Žalobkyně rámuje svou argumentaci tak, že mezi ní a žalovaným není sporu o to, že předmětná plnění od dodavatelky RAHO skutečně přijala a že je v celém přijatém rozsahu použila v rámci své ekonomické činnosti (bod 38 žaloby I). Docela tak tomu ale není. Žalovaný připustil, že žalobkyně přijala od této dodavatelky *nějaké* sjednané plnění, a to pak beze zbytku použila v rámci své ekonomické činnosti, avšak jednalo se jen o malou část sjednaného plnění; jeho velká většina uskutečněna nebyla.
58. Žalovaný v rozhodnutí I nehodnotil, zda je úplata poskytnutá příjemcem plnění reálným vyjádřením hodnoty, případně tržní ceny přijatého plnění, ve smyslu žalobkyni citovaných rozhodnutí SDEU (body 41, 46 a 47 žaloby I), ani neopravil základ a výši daně v důsledku změny výše úplaty, k níž by došlo po uskutečnění plnění, postupem dle § 42 a návazně § 74 ZDPH, jak žalobkyně opakovaně naznačuje (body 42 až 45 žaloby I). Z těchto ustanovení je zřejmé, že využít institutu opravy základu a výše daně, jehož důsledkem je jejich snížení, lze pouze v případě, že se zdanitelné plnění dříve uskutečnilo. Nelze tak postupovat v případech, kdy k přijetí plnění ve skutečnosti nedošlo. V takových situacích lze pochybení opravit pouze pomocí dodatečného přiznání, a – jak dodává také komentářová literatura – *„se všemi konsekvencemi pro ‚odběratele‘, pokud si neoprávněně uplatnil nárok na odpočet“* (Brandejs, T. – Drábová, M. – Dušek, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019; komentář k § 42).
59. Středobodem úvah žalovaného bylo právě to, které z objednaných reklamních služeb byly poskytnuty a které nikoli, neboť pouze u těch poskytnutých jsou splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Pokud by byl pravdivý žalobkynin názor, že na této okolnosti nezáleží, pak by ke vzniku nároku na odpočet stačilo předložení bezchybných daňových dokladů. Soud však již shora vyložil, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, a pokud zdanitelné plnění uskutečněno nebylo, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně správného (kromě již citovaných srov. bod

24 rozsudku NSS č. j. 7 Afs 125/2017-27 z 19. 4. 2018). Žalobkyni lze obecně přisvědčit, že při naplnění veškerých formálních a hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění jí nelze tento nárok upřít. Napadené rozhodnutí však stojí na tom, že u velké části sjednaných plnění hmotněprávní podmínky naplněny nebyly.

60. Také NSS nedávno opakovaně potvrdil, že neuskutečnění části sjednaného plnění může vést k přiznání nároku na odpočet DPH v nižší výši, a to v případech skutkové obdobných tomu nyníššímu, v nichž byl mezi účastníky řízení rovněž spor o to, zda byly reklamní spoty odvysílány na všech sjednaných místech. NSS konstatoval, že „[z]pochybnili [...] správce daně výši či rozsah zdanitelného plnění, bylo na něm, aby své pochybnosti prokázal a dokazování vedl tímto směrem; nemůže to však bez dalšího vést k závěru o odepření nároku na odpočet, pokud k plnění samotnému při splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty došlo, ale může to vést k úpravě jeho výše“ (bod 39 rozsudku č. j. 5 Afs 263/2018-51 ze 7. 8. 2019 a obdobně bod 35 rozsudku NSS č. j. 7 Afs 420/2018-37 z 20. 2. 2020). Nešlo přitom o názor vyjádření *obiter dictum*, jak se domnívá žalobkyně, nýbrž o součást hodnocení postupu daňových orgánů v té konkrétní věci a eventuální pokyn do budoucna. Žalobkyně má pravdu, že tento pokyn nebyl v příslušné části nijak speciálně odůvodněn, to však podle názoru městského soudu nebylo nezbytné, neboť podaný výklad nutně vyplývá ze základních zásad daňového práva.
61. Žalobkyně považuje tato rozhodnutí za „překonaná“ judikaturou SDEU, kterou cituje v bodech 46 až 50 žaloby I, zejména rozsudkem ve spojených věcech C-621/10 a C-129/11 z 26. 4. 2012 a rozsudkem ve věci C-344/20, *Amper Metal* z 25. 11. 2021. V žádné z uvedených věcí se však SDEU nezabýval nárokem na odpočet DPH z plnění, které bylo uskutečněno v menším než sjednaném rozsah, a jeho závěry tak na nyníšší věc nedopadají. Například v rozhodnutí *Amper Metal* SDEU potvrdil vznik nároku na odpočet daně i přesto, že daňový subjekt pořídil reklamní služby za ceny, které převyšovaly ceny srovnatelných služeb zjištěné správcem daně, a bez ohledu na to, zda tyto služby vedly k navýšení jeho obratu. Tato argumentace však mívá podstatu nyníššího případu. Pro jeho posouzení je naopak stěžejní, že žádné z těchto rozhodnutí ani náznakem nezpochybnilo uskutečnění zdanitelného plnění jako materiální předpoklad vzniku nároku na odpočet DPH.
62. Ostatně žalobkyně se v odvolání ohradila proti tomu, že kontrolující správce daně neuznal její nárok na odpočet v plném rozsahu, přestože uskutečnění tohoto plnění považoval částečně za prokázané (např. bod 32 příslušného odvolání). To nasvědčuje tomu, že sama žalobkyně považovala postup, proti němuž nyní brojí, za možný.
63. Žalovaný tedy postupoval v souladu se zákonem, když přiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH v tom rozsahu sjednaného a zaplaceného zdanitelného plnění, jehož uskutečnění bylo prokázáno.

IV. 5. Plnění od dodavatelky BELAMONT.

IV. 5. 1. Okamžik přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni.

64. U těchto zdanitelných plnění je nesporné, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady (faktury) a smlouvy o reklamní činnosti (byť až po další výzvě z 3. 12. 2019), čímž unesla své prvotní důkazní břemeno (bod 92 rozhodnutí II).

65. V první řadě soud odmítá námitku, že napadené rozhodnutí nezachycuje okamžik přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Žalovaný v bodě 103 rozhodnutí II výslovně uvedl, že pochybnosti o předložené účetní evidenci byly vyjádřeny ve výsledku kontrolního zjištění ze 17. 8. 2020 a že v důsledku toho přešla na žalobkyni povinnost prokázat, že plnění fakticky přijala. Přenesení důkazního břemene vyjádřením vážných a důvodných pochybností až v pokročilejší fázi daňového řízení, např. právě ve výsledku kontrolních zjištění, a nikoli jen v obvyklé výzvě k předložení důkazních prostředků a k prokázání skutečností, přitom judikatura správních soudů připouští (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 192/2019-29 z 18. 5. 2020).
66. Úvodem tohoto bloku námitek je třeba také připomenout a rozvinout jedno specifikum daňového řízení, kterým se soud zabýval již v části IV.4.2 tohoto rozsudku, a sice možnost doplnění dokazování v odvolacím řízení, tentokrát ze strany odvolacího orgánu. Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru za současného vrácení věci správci daně k dalšímu řízení (srov. jeho § 116 odst. 1). Byla-li tak daň stanovena nesprávným způsobem a je potřeba provést další dokazování, je nutno tyto změny činit v řízení odvolacím (srov. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 181/2020-42 z 24. 9. 2021, bod 32, nebo č. j. 1 Afs 164/2021-52 z 26. 1. 2023, bod 28 a násl.). S tím počítá § 115 daňového řádu, podle nějž může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, ale v takovém případě musí před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Rozšířený senát NSS k tomu již v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS z 14. 4. 2009 uvedl: *„Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamena, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.“* Tyto závěry potvrdil rozšířený senát také v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52, v němž vystihl roli odvolacího orgánu při provádění dokazování tak, že se *„převtěluje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí“* (bod 57 rozsudku).
67. NSS s odvoláním na tuto judikaturu v bodě 33 rozsudku č. j. 5 Afs 181/2020-42 konstatoval: *„Nelze proto přistoupit na výklad krajského soudu, že by bylo povinností veškeré pochybnosti stran proběhnuvších obchodních transakcí daňovému subjektu sdělit vždy již v prvostupňovém řízení. Postupuje-li správce daně v prvním stupni daňového řízení nesprávně, předpokládá daňový řád s ohledem na nemožnost vrácení věci správci daně k dalšímu řízení nápravu právě v odvolacím řízení.“* A následně v bodě 34 seznal, že *„správce daně (přestože se soustředil především na předmět plnění) vyjadřoval pochybnosti stran deklarovaných dodavatelů již v průběhu daňové kontroly [...]. Skutečnost, zda byly tyto pochybnosti s ohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení dostačující a zda tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, je věcí jinou [...].“* Možnost přesunu důkazního břemene až v odvolacím řízení pak NSS výslovně potvrdil v bodě 22 rozsudku č. j. 7 Afs 274/2022-44 z 1. 2. 2023: *„V řízení o odvolání žalovaný navíc dospěl k závěru, že v řízení před správcem daně nedošlo k řádnému přesunu důkazního břemene, neboť stěžovatelka nebyla správcem daně přímo vyzvána k prokázání hmotněprávní podmínky odpočtu. Na základě toho žalovaný vydal*

výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které stěžovatelku vyzval k prokázání přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech.“

68. Pro nynější věc z toho vyplývá, že pokud pochybnosti ohledně daňových dokladů vyjádřené prvostupňovým správcem daně nevedou k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt, může být tento nedostatek odstraněn dokazováním v odvolacím řízení, avšak jen za předpokladu dodržení § 115 odst. 2 daňového řádu. Právě k tomu ve vztahu k některým zdanitelným plněním došlo.
69. Veškeré pochybnosti o věrohodnosti a správnosti předložených daňových dokladů, jimiž žalovaný v rozhodnutí II odůvodnil přechod důkazního břemene ohledně prokázání faktického přijetí plnění zpět na žalobkyni, byly vyjádřeny v Seznámení II, doručeném žalobkyni 16. 9. 2021. Některé z těchto skutečností a odpovídajících důkazů nebyly obsaženy ve výsledku kontrolního zjištění ze 17. 8. 2020 ani ve zprávě o daňové kontrole, na což žalobkyně oprávněně upozorňuje zejména v bodě 138 žaloby II. Byly totiž provedeny, případně přerazeny z vyhledávací části daňového spisu, až během odvolacího řízení (konkrétními skutečnostmi a důkazy se soud bude zabývat níže). Podstatné však je, že v Seznámení II byla žalobkyně seznámena jednak s veškerými skutečnostmi, z nichž žalovaný při posouzení této otázky vycházel, jednak s jejich hodnocením, z něž jednoznačně vyplývala žalobkynina povinnost prokázat fakticky přijetí plnění a žalovaného názor na dosavadní nesplnění této povinnosti. Zároveň byla žalobkyni stanovena lhůta 15 dnů (posléze prodloužená o dalších 15 dnů) k tomu, aby zaslala žalovanému své vyjádření a případně navrhla další doplnění důkazních prostředků. Tím žalovaný dostal požadavkům § 115 odst. 2 daňového řádu.
70. Žalobkyně však následně, pokud jde o plnění od dodavatelky BELAMONT, předložila další důkazní prostředky (fotografie) pouze ve vztahu k **Pátému exhibičnímu galavečeru boxu**. Tyto důkazní prostředky žalovaný shledal za dostačující a nárok na odpočet z tohoto plnění žalobkyni přiznal (bod 106 rozhodnutí II). Ve vztahu ke zbývajícím plněním žalobkyně nové důkazní prostředky nenavrhl, proto žalovaný své hodnocení nezměnil.

IV. 5. 2. Hodnocení předložené fotodokumentace.

71. Žalobkyně předložila kontrolujícímu správci daně během daňové kontroly spolu s daňovými doklady také smlouvy o propagaci a fotodokumentaci všech plnění, která měla přijmout od společnosti BELAMONT. Daňové orgány shledaly, že z předložených fotografií není zřejmé, kdy a kde konkrétně, v jakém čase a na jaké akci, byly pořízeny, z čehož dovodily, že nemají žádnou vypovídající schopnost ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění (bod 110 rozhodnutí II). Nepoznatelnost místa a času pořízení fotografií – ať už z nich samých nebo z jejich metadat – ostatně nezpochybnuje ani žalobkyně, avšak je přesvědčena, že jen na základě této skutečnosti nemohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na ni, a soud shledal tuto námitku důvodnou.
72. Již v části IV.3 tohoto rozsudku soud konstatoval, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou a daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (bod 32 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 34/2017-71 z 20. 9. 2017). Pokud daňový subjekt předloží bezchybné daňové doklady (faktury), nárok na odpočet nemůže být vyloučen, ledaže správce daně identifikuje konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (např. bod 31

rozsudku NSS č. j. 5 Afs 191/2019-32). Sám žalovaný připustil, že žalobkyně bezvadné daňové doklady předložila. Fotodokumentace mezi nezbytné daňové doklady nepatří, žalobkyně by svou dokladovou povinnost splnila i bez jejího předložení správci daně. Fotografie, z nichž není zřejmý čas ani místo jejich pořízení, přitom nijak neodporují údajům uvedeným v daňových dokladech ani nezpochybňují uskutečnění tohoto plnění, jako by tomu bylo v případě, kdy by bylo zřejmé, že byly pořízeny na jiné akci (reklama na Tenis Open 2015 v části IV.6. tohoto rozsudku). Tyto důkazní prostředky tak skutečně nemají výpovědní hodnotu ve vztahu k faktickému poskytnutí reklamních služeb, ale ani je nezpochybňují, tedy nevyvolávají pochybnosti o věrohodnosti žalobkynina účetnictví. Úvaha žalovaného, která je v jádru správná a podložená judikaturou, tak má místo až ve fázi prokazování, zda žalobkyně plnění fakticky přijala, tedy až poté, kdy správce daně unese své důkazní břemeno ohledně zpochybnění daňových dokladů. Avšak sama o sobě nemůže sloužit k unesení tohoto důkazního břemene správcem daně. Ostatně také rozsudky NSS, o které žalovaný svůj názor opírá: č. j. 7 Afs 59/2011-95 z 6. 9. 2012, č. j. 10 Afs 368/2020-63 ze 17. 9. 2021, č. j. 1 Afs 445/2020-56 ze 7. 1. 2021 (bod 117 rozhodnutí II, bod 214 rozhodnutí I), posuzovaly vypovídající hodnotu fotografií právě až ve fázi po přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt.

73. Soud proto posuzoval důvodnost žalobních bodů na základě toho, zda žalovaný u jednotlivých zdanitelných plnění odůvodnil své pochybnosti o správnosti a věrohodnosti žalobkynina účetnictví také jinými skutečnostmi než neprůkazností přiložených fotografií.

IV. 5. 3. Reklamní prezentace na jednotlivých sportovních akcích.

74. Ohledně reklamy na **cyklokrosu Neveklov 26. 2. 2017** a **cyklokrosu Chýnov 1. 3. 2017** žalovaný uvedl, že na fotografiích je vedle žalobkyniny reklamní prezentace zachycena reklama (logo) Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR. Ta však kontrolujícímu správci daně sdělila, že na těchto závodech prezentována nebyla a neměla ani uzavřeny žádné smlouvy o zajištění propagace. Ve vztahu k závodu v Chýnově žalovaný poukázal též na sdělení jeho pořadatele, podle nějž se v obci Chýnov až do 31. 3. 2017 žádný cyklistický závod nejele (bod 95 rozhodnutí II). Žalobkyně má pravdu v tom, že žalovaný hodnotil tento důkaz jinak než kontrolující správce daně, resp. že uvedené skutečnosti z něj vyvodil až žalovaný. Toto doplnění dokazování a změna hodnocení důkazu v odvolacím řízení však bylo provedeno v souladu se zákonem, jak soud shora vyložil.
75. Jestliže nezaujatá třetí osoba, jež má o dané skutečnosti – ať už vlastní reklamní propagaci nebo jí samou organizovaných závodech – nezprostředkované informace, sdělí správci daně skutečnosti, které příkře odporují předloženým daňovým dokladům, pak dle názoru soudu logicky vzniknou vážné a důvodné pochybnosti o předložených daňových dokladech. Ty mají za následek přechod důkazního břemene na daňový subjekt, jenž poté musí prokázat faktické přijetí plnění. Pochybnosti žalovaného byly navíc ještě zesíleny tím, že dodavatelka BELAMONT nijak nereagovala na výzvu kontrolujícího správce daně a poskytnutí plnění u ní nebylo možno ověřit (bod 96 rozhodnutí II). Tato okolnost by sama o sobě nemohla vést ke zpochybnění daňových dokladů (bod 24 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 181/2020-42), avšak ve spojení s dalšími okolnostmi tohoto případu drobnou vypovídající hodnotu má. Žalobkyně následně své důkazní břemeno neunesla. Za tímto účelem předložila kromě daňových dokladů a smlouvy pouze zmíněné fotografie (bod 94 rozhodnutí II), z nichž však nebylo zřejmé, kdy a na jakém místě byly pořízeny. Tyto fotografie tak přijetí zdanitelného plnění neprokazují.

76. Žalobkyně též maně podotkla, že muselo jít o administrativní pochybení na straně dodavatelky plnění. Své tvrzení však nijak nekonkretizovala a neuvedla, z čeho je dovozuje. Toto vysvětlení se soudu nejeví pravděpodobné i s ohledem na to, že k takovým „administrativním pochybením“ docházelo v případě žalobkyniny propagace na cyklistických/cyklokrosových závodech opakovaně a u dvou různých dodavatelek (srov. tuto i následující podkapitolu rozsudku).
77. Ohledně reklamy na závodech **Táborské okruhy** 7. 3. 2017 odůvodnilo pochybnosti žalovaného o věrohodnosti daňových dokladů vyjádření pořadatele závodů, podle něž se závody v uvedeném termínu nekonaly (bod 97 rozhodnutí II). Žalobkyně to označuje za „zjevné administrativní pochybení“, aniž by však upřesnila, z čeho své přesvědčení dovozuje. Toto vysvětlení se soudu nejeví pravděpodobné ani proto, že k takovým „administrativním pochybením“ docházelo v případě žalobkyniny propagace na tomto druhu závodů opakovaně a u dvou různých dodavatelek. Podle žalobkynina názoru byl tento dokladový nedostatek nahrazen předloženou fotodokumentací. S tím však souhlasit nelze. Fotografie byly nepochybně pořízeny na Táborských okruzích, ale není z nich zřejmé kdy, a tedy zda šlo o závody v dotčených zdaňovacích obdobích, nebo už v předchozích letech. Fotografie tak neprokazují přijetí deklarovaného zdanitelného plnění.
78. Ohledně reklamy na cyklistickém závodě **Tálínském kruhu** 5. 3. 2017 odůvodnilo pochybnosti žalovaného o správnosti a věrohodnosti daňových dokladů vyjádření obce Tálín, spolupořadatele závodů konaných v této obci, podle něž se od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2017 na jejím území žádný cyklistický závod nekonal. Žalobkyně faktické přijetí tohoto plnění následně neprokázala, neboť z předložených fotografií není zřejmé, kdy a kde byly pořízeny.
79. Ohledně reklamy na **zbylých devíti cyklistických závodech** konaných v únoru a břenu 2017 a uvedených v tabulce č. 53 na straně 48 zprávy o daňové kontrole má žalobkyně pravdu, že vyjádření obce Tálín, citované v předchozím odstavci, na ně nedopadá. To ostatně nepopírá ani žalovaný (bod 46 vyjádření k žalobě II). Žalovaný však své pochybnosti o správnosti a věrohodnosti žalobkynina účetnictví odůvodnil také tím, že se reklamní prezentaci nepodařilo ověřit u dodavatelky BELAMONT a především nemožností zjistit pořadatele těchto závodů, která kontrolujícímu správci daně zabránila v prověření toho, zda na nich byla žalobkynina reklamní prezentace umístěna, ačkoli se o to pokoušel (bod 100 rozhodnutí II). Jestliže byla sportovní akce, na níž měla být reklama prezentována, tedy předmět plnění, v podkladech získaných od žalobkyně (v daňovém dokladu a reklamní smlouvě) vymezena tak neurčitě, že nebylo možné určit jejího organizátora. Pak za situace, kdy uskutečnění zdanitelného plnění nebylo možné ověřit ani u toho, kdo měl plnění fakticky realizovat, dostačují tyto okolnosti podle názoru soudu k tomu, aby důkazní břemeno ohledně přijetí plnění přešlo zpět na žalobkyni. To platí tím spíše, že žalovaným popsán vzorec spočívající ve fakturování reklamy na sportovní akci, která se vůbec nekonala, se u žalobkyniny reklamní prezentace na cyklistických závodech konaných v té době vyskytoval opakovaně (jak je dobře patrné z této i následující části rozsudku). Žalobkyně přitom své důkazní břemeno žalobkyně neunesla, neboť z předložené fotodokumentace nebylo zřejmé, kdy a kde byla pořízena.

IV. 6. Plnění od dodavatelky HERA – spor o uskutečnění plnění.

80. U těchto zdanitelných plnění je nesporné, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady (faktury) a smlouvy o reklamní činnosti, čímž unesla své prvotní důkazní břemeno (bod 186 rozhodnutí I).
81. Pochybnosti o správnosti údajů deklarovaných na daňových dokladech vyjádřil kontrolující správce daně ve výzvě k předložení důkazních prostředků a k prokázání skutečností z 15. 1. 2018. Na tuto výzvu žalovaný výslovně odkázal a spojil s ní přechod důkazního břemene zpět na žalobkyni (bod 196 rozhodnutí I). Své pochybnosti ve vztahu k nyní posuzovaným plněním odůvodnil kontrolující správce daně na str. 10 výzvy takto: *„Dle předložených smluv a předávacích protokolů, má být přílohou každého deklarovaného plnění fotodokumentace reklamních akcí. Ta nebyla správci daně předložena. Zástupce daňového subjektu při zahájení daňové kontroly nevěděl, na základě jakých kritérií byla vybrána právě Agentura HERA, jak probíhala komunikace s Agenturou HERA, kdo ji zastupoval, kde probíhala jednání, kdo byl jednání přítomen, kdo určoval, jaký druh reklamní propagace a v jakém rozsahu byl vybrán, jakým způsobem probíhala vlastní realizace reklamních služeb, kdo reklamy realizoval (zda Agentura HERA nebo třetí osoby), na základě jakých podkladů byla stanovena cena za jednotlivé druhy reklam, zda byla její výše porovnávána i s jinými dodavateli reklamních služeb a s jakým výsledkem, u jednotlivých plnění z čeho se cena reklamní službu skládala a co přesně v ní bylo zahrnuto, zda plátce provedl kontrolu provedení reklamních služeb a zpětně vyhodnotil účinek vynaložených finančních prostředků za deklarované reklamní služby.“*
82. Na tomto místě soud připomíná, že řízení o správní žalobě je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen, ale ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro její argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobkynina advokáta (namátkou rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008-78 z 24. 8. 2010 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 35/2012-42 z 18. 7. 2013). Ačkoli obě nyní posuzované žaloby jsou obecně odůvodněny mimořádně pečlivě, kvalifikovaně a se znalostí věci, o tomto konkrétním žalobním bodu to tak docela neplatí.
83. Ohledně reklamních služeb na **Tenis Open 2015** žalobkyně namítla, že kontrolující správce daně a žalovaný neuedli žádné prvotní důkazy, jimiž by prokázali skutečnosti vyvracející správnost předloženého daňového dokladu, a neunesli tak své důkazní břemeno. Tak tomu však není, žalovaný v bodě 188 rozhodnutí I jednoznačně uvedl, že tímto důkazem jsou žalobkyni předložené fotografie, které byly podle zjištění kontrolujícího správce daně pořízeny na úplně jiné sportovní akci, což poté připustila i žalobkyně. V tomto ohledu se situace liší od fotodokumentace předložené ve vztahu k plněním posouzeným v části IV.5 tohoto rozsudku. Onou skutečností, která zpochybní účetnictví daňového subjektu, nemusí být nutně nový důkazní prostředek opatřený správcem daně, ale může jí být i rozpor v podkladech předložených daňovým subjektem. V nynější věci kontrolující správce daně zjistil, že žalobkyni předložená fotografie nemohla pocházet z dotčené sportovní akce, což v něm důvodně vyvolalo vážné a důvodné pochybnosti o tom, jestli se plnění deklarované na daňových dokladech fakticky uskutečnilo.
84. Kromě toho je ze shora citované výzvy zřejmé, že absence fotodokumentace byla pouze jednou z mnoha skutečností, které vyvolaly v kontrolujícím správci daně pochybnosti. Jestliže žalobkyně v žalobě zpochybňuje pouze jednu z nich, pak ani v případě, že by tomuto konkrétnímu argumentu soud přisvědčil, nebyl by žalobní bod důvodný. Je

pravda, že žalovaný v příslušné části napadeného rozhodnutí výslovně zmínil pouze tuto jednu skutečnost, toto opomenutí však nemůže způsobit nezákonnost jeho rozhodnutí. Pochybnosti kontrolujícího správce daně byly vyjádřeny ve výzvě z 15. 1. 2018 a v jejím důsledku přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání zdanitelného plnění zpět na žalobkyni. Pokud chtěla žalobkyně zpochybnit přenos tohoto důkazního břemene, měla se v žalobě vymezit proti důvodům uvedeným v této výzvě – jejíž obsah velmi dobře znala, neboť jí byla adresována a v daňovém řízení na ni reagovala –, nikoli proti jejímu neúplnému a nepřesnému shrnutí v rozhodnutí I, které nemělo z hlediska přenosu důkazního břemene žádné procesní důsledky (pouze jej s odstupem několika let popisovalo). Důvody obsažené ve výzvě soud nemůže přezkoumávat nad rámec žalobního bodu, proto neshledal žalobu v této části důvodnou.

85. Situace ohledně **zbylých sporných plnění od dodavatelky HERA** se liší za prvé v tom, že žalobkyně disponuje fotodokumentací, která dle jejího názoru uskutečnění plnění prokazuje. Za druhé tím, že kontrolující správce daně ve vztahu k těmto plněním provedl také vlastní šetření u pořadatelů daných akcí a obstaral konkrétní pozitivní důkazy, jež z jeho pohledu zpochybňovaly uskutečnění těchto plnění. Tyto odlišnosti odráží také rozdílná koncepte žalobní argumentace, která zde spočívá především ve zpochybňování důkazní hodnoty odpovědí pořadatelů. Žalobkyně již u těchto plnění primárně nenamítá, že kontrolující správce daně neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění jí předložených dokladů, jako tomu bylo u Tennis Open 2015, nýbrž má za to, že přijetí zdanitelných plnění prostřednictvím fotodokumentace prokázala.
86. Žalobkyně ani v těchto případech nezpochybňuje naprostou většinu skutečností, jež podle názoru kontrolujícího správce daně zakládaly pochybnosti o žalobkyniných daňových dokladech, obsažených ve výzvě z 15. 1. 2018. Přesto soud považuje za vhodné konstatovat, že již samotná sdělení organizátorů byla dostatečná k tomu, aby vyvolala vážné pochybnosti o tom, zda byly žalobkyniny reklamní prezentace uskutečněny.
87. Ohledně reklamy na **boxerských zápasech** žalobkyně oslovila všechny tři jejich pořadatele. Zapsaný spolek Boxing Poděbrady uvedl, že žalobkyni nezná a předložil oficiální plakáty daných akcí, mezi nimiž žalobkynina reklama scházela. Také společnost TOP HOTELS GROUP a.s. sdělila, že s žalobkyní žádnou smlouvu neměla a že nefigurovala mezi společnostmi propagovanými na jejích akcích. Nakonec zapsaný spolek QWERT Boxing odpověděl, že společnost HERA si u něj objednala reklamní prezentaci svých obchodních partnerů, ale žalobkyně mezi nimi nebyla. Není tedy pravda, že by daňové orgány zjišťovaly pro věc nepodstatné okolnosti či že by se jejich aktivita míjela s předmětem dokazování. Naopak žalobkynina argumentace se zde míjí s nosnými důvody rozhodnutí I. Daňové orgány získaly od pořadatelů akcí nejen údaje o jejich obchodních partnerech, ale také o subjektech, které byly na akcích reálně propagovány, a žalobkyně se mezi nimi nenacházela, což bylo zjevné ze zaslaných podkladů. Vyjádření pořadatelů se neopírala o mlhavé vzpomínky nebo nepodložené dojmy, jak naznačuje žalobkyně, ale o písemné evidence a jiné hmotné podklady týkající se daných akcí, včetně všech použitých propagačních materiálů.
88. Z hlediska prokázání uskutečnění tohoto plnění pramení relativně vyšší důkazní síla vyjádření pořadatelů z toho, že na rozdíl od žalobkyně neměli na věci žádný hmotný zájem a soudu není zřejmý žádný důvod, proč by měli uvádět nepravdivé údaje. Kromě toho z žalobkyní předložených fotografií není zřejmé, zda se jedná o deklarované zápasy uskutečněné v daném místě a čase, neboť zachycují blíže neidentifikovaný ring a

žalobkyninu reklamu bez uvedení data pořízení fotografie (bod 189 rozhodnutí I). Žalovaný tak zpochybnil průkaznost fotodokumentace logickými argumenty, které dostaly požadavku vyjádřenému v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Soud proto souhlasí s žalovaným, že žalobkyně přijetí těchto plnění neprokázala.

89. Obdobně u reklamy na golfovém turnaji **Happy Golf Tour** žalobkyně přehlíží, že pořadatel HAPPY GOLF s.r.o. nejen popřel smluvní i nesmluvní partnerství s žalobkyní, ale také uvedl, že žalobkynino logo nebylo prezentováno mezi reklamními partnery golfové tour (body 192 a 250 rozhodnutí I), tedy vyloučil, že by reklama byla reálně poskytnuta. Uskutečnění plnění neprokázaly ani čtyři žalobkyní předložené fotografie, neboť z nich nebylo zřejmé, kdy a kde byly pořízeny (bod 191 rozhodnutí I).
90. Ve vztahu k reklamě na **závodech Táborské okruhy** jejich pořadatel sdělil, že v termínech, kdy mělo být podle předložených dokladů plnění uskutečněno, se tyto závody vůbec nejevy. Žalobkyně to označuje za „zjevné administrativní pochybení“, aniž by však upřesnila, z čeho to dovozuje. Toto vysvětlení se naopak nejeví pravděpodobně ani proto, že k takovým „administrativním pochybením“ docházelo v případě žalobkyniny propagace na tomto druhu závodů opakovaně a u dvou různých dodavatelek (srov. předchozí podkapitolu rozsudku). Žalovaný navíc poukázal na to, že nesprávné datum se nachází nejen v daňových dokladech (a to na dvou místech), ale také ve smlouvách (bod 251 rozhodnutí I). Podle žalobkynina názoru byl tento dokladový nedostatek nahrazen předloženou fotodokumentací. S tím však souhlasit nelze. Fotografie byly nepochybně pořízeny na Táborských okruzích, ale není z nich zřejmé kdy, a tedy zda šlo o závody v dotčených zdaňovacích obdobích, nebo už v předchozích letech. Fotografie tak neprokazují přijetí deklarovaného zdanitelného plnění (srov. bod 193 rozhodnutí I).
91. Totéž platí o reklamě na různých **MBT závodech**. Kromě poukazů na nevypovídající fotografie žalovaný citoval vyjádření jednotlivých pořadatelů, podle nichž na daných akcích nebyla umístěna žádná žalobkynina reklamní prezentace, případně že s žalobkyní nespolečně pracovala ani prostřednictvím jiného subjektu (reklamní agentury), nebo že dokonce nespolečně pracovali ani s agenturou HERA (bod 195 rozhodnutí I). Cyklistický tým Prodoli Racing Team zase uvedl, že žalobkyně jej sice sponzorovala v roce 2015, ale nikoli již v roce 2016.
92. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila na podporu svých tvrzení písemné prohlášení M. H., jednatele společnosti HERA, protokol o jeho výsledku provedeném při daňové kontrole na žalobkyninu daň z příjmů za roky 2015 a 2016, a dále prohlášení P. P., asistentky jednatele společnosti HERA, a protokol o jejím výsledku provedeném při téže daňové kontrole.
93. M. H. v prohlášení z 10. 3. 2021 potvrdil, že jeho společnost zařizovala pro žalobkyni reklamní prezentace na různých sportovních akcích a zmínil se o Tenis Open 2015, několika boxerských zápasech, Happy Golf Tour v Mladé Boleslavi a mnoha blíže neurčených cyklistických a cyklokrosových závodech konaných v různých časech a na různých místech ČR. Neuvedl však žádná konkrétní data ani jiné podrobnosti o realizaci těchto reklamních prezentací, takže toto prohlášení nepůsobí přesvědčivě. Kromě toho, když byl M. H. k těmto skutečnostem kontrolujícím správcem daně 21. 6. 2021 vyslýchán, potvrdil sice správnost čestného prohlášení, ale jinak odmítl vypovídat a na žádnou z konkrétních otázek neodpověděl. Věrohodnost jakýchkoli tvrzení M. a H. – oproti sdělení pořadatelů akcí – je navíc zpochybněna tím, že M. H. byl v té době trestně stíhán

pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně v souvislosti s poskytováním dotčených reklamních služeb. Žalobkyně má pochopitelně pravdu v tom, že svědecká výpověď je důkazním prostředkem sama o sobě a svědek nemusí prokazovat skutečnosti, o nichž vypovídal, nějakým dalším důkazním prostředkem. Svědecká výpověď M. H. (a konec konců ani jeho čestné prohlášení) však vzhledem ke shora uvedenému k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění nijak nepřispěla.

94. Prohlášení P. P. z 8. 3. 2021 je ještě stručnější. Potvrzuje v něm spolupráci společnosti HERA s žalobkyní v letech 2015 a 2016, ale vzpomněla si jen na to, že šlo o velké množství různých kulturních a sportovních akcí, galavečerů, turnajů a závodů. Při svědecké výpovědi obecně konstatovala, že se prezentace musela uskutečnit na všech fakturovaných akcích. To však dovodila jen z předpokladu, že se nikdy nestalo, aby vyfakturované reklamní plnění neproběhlo, nikoli ze svých vzpomínek na jednotlivé akce nebo jakýchkoli podkladů (kromě toho svědkyně nevystavovala daňové doklady, takže nemusela mít úplný přehled o tom, jaká všechny akce společnost HERA fakturovala, srov. bod 252 rozhodnutí I). Svědkyně samotnou realizaci reklamy nezajišťovala a nepamatovala si, zda byla žalobkyně prezentována na konkrétních akcích, na něž byla dotázána, přestože se některých z nich podle svých tvrzení osobně účastnila (v podrobnostech soud odkazuje na bod 201 rozhodnutí I). Na případném zapomnění podrobností by nebylo s ohledem na několikiletý časový odstup nic neobvyklého, ale pak takový důkaz pochopitelně může jen obtížně přispět k prokázání uskutečnění daných reklamních prezentací.
95. Soud shrnuje, že kontrolující správce daně ve výzvě z 15. 1. 2018 vyjádřil pochybnosti o správnosti žalobkyniných daňových dokladů, jejichž relevanci v té době žalobkyně z naprosté většiny nezpochybňuje. Tím přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení zpět na ni, avšak žalobkyně přijetí těchto zdanitelných plnění neprokázala.

IV. 7. Odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu.

96. Vnitrostátní i unijní úprava DPH vychází z toho, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť tvoří nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto pravidla představuje situace, kdy správce daně „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (rozsudek SDEU z 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 49). V návaznosti na to NSS shledal, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu“ (rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018).
97. Podvodem na DPH se podle judikatury správních soudů, jež v tomto ohledu vychází z judikatury SDEU, rozumí „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám“ (například rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 z 21. 4. 2010). V naposled citovaném rozsudku NSS konstatoval, že „při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň

nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. [...] Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“. [...] Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.“

98. NSS zároveň zdůraznil, že „každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (rozsudek č. j. 1 Afs 58/2013-34 z 31. 7. 2013).
99. Podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH je tedy to, že daňové orgány prokáží existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.

IV. 8. Plnění od dodavatelky HERA – účast na daňovém podvodu.

IV. 8. 1. Přijatá plnění byla součástí transakcí zasažených daňovým podvodem.

100. Úvodem hodnocení této podmínky soud podotýká, že podle setrvalé judikatury správních soudů není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. (Například rozsudek NSS č. j. 1 Afs 37/2012-50 z 10. 10. 2012, bod 57). Zároveň platí, že na daňová řízení vedená s daňovým subjektem a jeho dodavatelem je třeba nahlížet odděleně, přičemž odepření nároku na odpočet daně dodavateli z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek nebrání tomu, aby jeho odběrateli byl vyloučen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 328/2019-70 z 15. 10. 2021, body 36 a 37). Podvodem na DPH odůvodňujícím odepření nároku na odpočet tak může být i situace, kdy články v řetězci zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou zasáhnout. V takovém případě je nerozhodné, zda takový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, ale stal se nekontaktním bez možnosti ověření priznané daně, nebo dokonce daň přiznal a uhradil, ale výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti ověřit (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 334/2019-62 z 9. 12. 2021, bod 21).
101. NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 160/2020-49 z 18. 3. 2021 upozornil, že k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce, a to mnoha různými způsoby, jak na vstupu, tak

na výstupu. „Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění“ (bod 33). Podvodné jednání na vstupu může spočívat v tom, že jeden článek řetězce při mnohonásobném navýšení ceny jinému článku v řetězci zahrne za účelem snížení výsledné daně na výstupu do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. „Při [opačném výkladu zastávaným krajským soudem] by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně navýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo ‚přeprodáváno‘ v daném řetězci [...]“ (bod 34). (Tento názor potvrdil NSS také v rozsudku č. j. 2 Afs 147/2020-37 z 22. 7. 2021).

102. Obdobná situace nastala rovněž v nynější věci. Zjištěný daňový podvod spočíval v tom, že žalobkyně přímá dodavatelka HERA si uměle snižovala vysokou daňovou povinnost, vzniklou poskytováním reklamních služeb s mnohonásobně navýšenou cenou subjektům jako žalobkyně, uplatňováním nároků na odpočet daně z fiktivních či pouze formálně vykázaných plnění, načež (po zahájení daňové kontroly) přestala poskytovat kontrolujícímu správci daně součinnost a byla jí doměřena daň, kterou neuhradila. Chybějící daň byla zjištěna jak u společnosti HERA, tak u jejích dodavatelek HEPYSTAV, W AUTO, CAV, DAVIMPE, KLEVARYS, 7System, STONE, ONE Finger, ULVEA, W incoming, MMCS, ICC a GODOTEX, jež si počínaly obdobně jako HERA, což žalobkyně v žalobě přehlíží. Právě z důvodu přesvědčivějšího prokázání souvislosti mezi daní dodatečně doměřenou těmito subjektům a zdanitelnými plněními, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, uložil žalovaný kontrolujícímu správci daně druhé doplnění řízení. Nová zjištění žalovaný vtělil do bodů 52 až 61 Seznámení I a následně 100 až 109 rozhodnutí I (resp. 55 až 66 rozhodnutí II) a na jejich základě seznal, že právě od těchto dodavatelů přijala HERA plnění, která následně použila pro uskutečnění plnění pro žalobkyni (též body 227, 228 a 231 rozhodnutí I). Žalobkyně s těmito zjištěními v žalobě věcně nepolemizuje, a proto soud na citované pasáže toliko odkazuje. Dále je třeba vyvrátit žalobkyninu námitku, že žalovaný existenci obchodního řetězce popřel, pokud uvedl, že společnost HERA od svých dodavatelů žádá zdanitelná plnění nepřijala (bod 90 žaloby I, bod 44 žaloby II). Za nastrčené dodavatelky nevyvíjející žádnou ekonomickou činnost totiž žalovaný označil pouze tři společnosti, HEPYSTAV, W AUTO a KLEVARYS, nikoli všechny dodavatelky společnosti HERA (bod 100 rozhodnutí I, bod 55 rozhodnutí II).
103. Samotné konkrétní skutkové okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, jakož i řadu dalších nestandardních okolností týkajících se ostatních subjektů zapojených do řetězce zasaženého podvodem a jejich vzájemného obchodování, popsal žalovaný velmi podrobně v bodech 93 až 132 rozhodnutí I (resp. 50 až 91 rozhodnutí II) a soud je shrnul v bodech 8 a 9 tohoto rozsudku. Tyto okolnosti žalobkyně v žalobě nezpochybnuje, jelikož o nich podle svého tvrzení neměla a nemohla mít ani nejmenší poňetí, a ani žalovaný jí vědomost o nich neklade k tíži (bod 230 rozhodnutí I, bod 123 rozhodnutí II). Soud se jimi proto podrobněji nezabývá.
104. S ohledem na shora uvedené soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně si uplatnila nárok na odpočet daně z plnění, ze kterých nebyla v řetězci řádně odvedena daň na výstupu,

popřípadě nebylo možné její řádné odvedení ověřit, a tento řetězec byl zasažen daňovým podvodem.

IV. 8. 2. Žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce musela vědět.

105. Žalobkyninu subjektivní stránku ve vztahu k zapojení do daňového podvodu dovodil žalovaný ze čtyř okolností: neúměrných cen přijatých reklamních služeb; neprovedení průzkumu trhu; nedostatečné smluvní dokumentace; nízké efektivity reklamních služeb a jejího neověřování. Naproti tomu žalobkyni nebyly přičteny k tíži žádné podezřelé okolnosti obestírající chod společnosti HERA nebo jejich dodavatele, jak žalobkyně uznává v bodech 100 a 122 žaloby I (resp. 54 a 76 žaloby II).
106. **Neúměrně vysoká cena zdanitelného plnění** možná není tím nejtypičtějším indikátorem přítomnosti daňového podvodu, avšak správní soudy již mnohokrát dovodily (často právě v souvislosti s poskytováním reklamních služeb), že pokud dojde v obchodním řetězci k mnohonásobnému navýšení ceny bez racionálního zdůvodnění, může jít ve spojení s dalšími okolnostmi o objektivní okolnost, která může daňový subjekt upozornit na riziko daňového podvodu (srov. rozsudky NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27 z 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 78/2018-65 z 26. 8. 2020 nebo rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 1/2020-147 z 24. 3. 2022). Žalobkyni citovaná judikatura, z níž má vyplývat nemožnost zohledňovat při posuzování nároku na odpočet daně přiměřenost ceny reklamních služeb [rozsudky SDEU ve věcech C-334/20 (žalobkyně zjevně omylem uvedla C-344/20) z 25. 11. 2021 a spojených věcech C-621/10 a C-129/11 z 26. 4. 2012 a rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78 z 2. 8. 2017], na nynější věc nedopadá, neboť se nezabývala nárokem na odpočet v případě zapojení daňového subjektu do podvodu na dani.
107. Kontrolující správce daně dohledal a oslovil pořadatele akcí, na nichž byla žalobkyně prezentována v rámci služeb poskytnutých společnostmi HERA, a některé jiné subjekty poskytující reklamní služby na totožných či obdobných akcích. Výsledky této činnosti jsou podrobně zachyceny v bodech 133 až 157 rozhodnutí I. Následně žalovaný přehledně shrnul u 27 kontrolovaných akcí jednak cenu, kterou zaplatila žalobkyně společnosti HERA, jednak cenu za stejnou nebo obdobnou službu sjednanou odlišnou osobou přímo s pořadatelem či jiným subjektem, který na dané akci poskytoval reklamní služby (bod 158 rozhodnutí I). Kontrolující správce daně zjistil, že cena zaplacená žalobkyní dodavatelce HERA byla mnohonásobně vyšší. Nejčastěji šlo o čtyř- až desetinásobek. V mnoha případech však i o rozdíl v řádu desetinásobků (Letní parket Výrava – koncert Koller: 200 000 Kč oproti 8 000 Kč; Jarek Nohavica – koncert v Divadle Hybernia: 400 000 Kč oproti 18 000 Kč; koncert Bány Basikové v divadle Kalich + Dáma s kaméliemi: 400 000 Kč oproti 12 000 Kč; *ceny všech služeb uváděné v tomto rozsudku jsou bez DPH*) nebo dokonce žalobkyně zaplatila částky v řádu statisíců nebo milionů korun za reklamu, jež byla na počátku řetězce poskytnuta bezplatně (Kladno Volleyball cz: 3 000 000 Kč; VK Karbo Benátky nad Jizerou: 2 000 000 Kč; Motocyklové závody v Pardubicích: 600 000 Kč; Československý lev: 484 000 Kč; Finále mistrovství světa na dlouhé ploché dráze: 150 000 Kč; Lyžařské akce: 1 200 000 Kč) nebo za reciproční plnění například v podobě účasti zvukaře nebo cateringu (Corporate Golf Tour: 1 440 000 Kč; charitativní vánoční koncert: 185 000 Kč).
108. Shodně postupoval kontrolující správce daně u dvou akcí popsanych v bodech 67 a 68 rozhodnutí II a dospěl k obdobným výsledkům. Žalobkyně zaplatila za reklamu na utkáních volejbalového klubu Kladno Volleyball cz a na charitativním koncertě W.O.S.P.

250 000 Kč a 120 000 Kč, přestože tato plnění byla na počátku řetězce poskytnuta zdarma, resp. za reciproční plnění.

109. Správnost těchto údajů žalobkyně v daňovém řízení nezpochybnila a nenabídla žádné důkazy na podporu názoru, že šlo o ceny obvyklé, soud proto na citovanou část napadených rozhodnutí v podrobnostech odkazuje. Žalobkynina obrana v daňovém řízení byla obecná a principiální (podrobněji k ní níže). To soud nikterak neklade žalobkyni k tíži, neboť je na daňových orgánech, aby prokázaly zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Poukazuje na to však vzhledem k tomu, že v řízení před soudem žalobkyně navrhla právě za účelem prokázání přiměřenosti a obvyklosti sjednaných cen provedení důkazu – znaleckého posudku č. 117-117/2021. Daňové řízení trvalo téměř čtyři roky a nejpozději z výsledku kontrolního zjištění, zpracovaného 17. 8. 2020, byly žalobkyni známy závěry kontrolujícího správce daně ohledně nadhodnocení ceny přijatých reklamních služeb. Žalobkyně tak měla v daňovém řízení víc než rok na to, aby znalecký posudek předložila, považovala-li to za vhodné, ale neučinila tak. V doplněních replik žalobkyně uvedla, že příprava znaleckého posudku se zdržela kvůli „*provozním komplikacím vyvolaným omezeními a opatřeními souvisejícími s šířením onemocnění SARS-CoV-2 a pracovní vyčerpáním odborníků zpracovávajících znalecký posudek, jakož i odpovědných osob žalobkyně*“ a že „*vyvstaly ještě další otázky, jejichž vysvětlení žalobkyně považovala za nutné nejprve konzultovat s dotyčným znaleckým ústavem*“. Tato naprosto neurčitá a v podstatě nicneříkající tvrzení však s ohledem na dobu, kterou měla žalobkyně v daňovém řízení k dispozici, nemohou v žádném případě odůvodnit závěr, že nemohla takový důkazní prostředek bez vlastní viny uplatnit. O opaku ostatně nejlépe svědčí skutečnost, že dřívější znalecký posudek č. 1856-163/2020, zpracovaný touž znaleckou kanceláří, byl podle tvrzení samotné žalobkyně zpracován již 29. 12. 2020 a předložen správci daně v rámci jiné daňové kontroly. Tento znalecký posudek však žalobkyně nikdy v průběhu daňového řízení nepředložila. Ač se to může zdát s podivem, o tomto znaleckém posudku není ve správním spisu, ale ani v žalobě žádná zmínka, a ani žalobkyně v žádném podání netvrdí, že jej v daňovém řízení jako důkaz navrhla.
110. Soud proto připomíná, že soudní řízení správní není pokračováním správního řízení a správní soudy nemohou – s určitými výjimkami, zejména v oblasti správního trestání – napravovat procesní pasivitu účastníka řízení, který nebyl v průběhu správního řízení co do svých tvrzení a návrhů důkazů dostatečně aktivní a uplatnil je až v žalobě (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 352/2019-26 ze 4. 8. 2021 a judikatura citovaná v jeho bodě 26). Důkaz znaleckým posudkem č. 117-117/2021 tak soud neprovedl a skutečnostmi z něj vyvozenými žalobkyní (body 125 a 126 žaloby I a body 79 a 80 žaloby II) se nemohl zabývat.
111. Žalobkynin požadavek, aby žalovaný stanovil průměrnou nebo obvyklou cenu reklamního plnění, není opodstatněný. Správní soudy opakovaně shledaly, že to není povinností daňových orgánů, nýbrž postačí porovnání ceny reklamních služeb ze smluv uzavřených daňovým subjektem s cenami, za které je dodavatel služby získal od organizátorů daných akcí – prvotních poskytovatelů reklamního prostoru (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27 nebo rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 1/2020-147). Od tohoto názoru se NSS neodchýlil ani v rozsudku č. j. 7 Afs 420/2018-37 z 20. 2. 2020, jež se dovolává žalobkyně. Nedostatek skutkových zjištění správce daně v této věci pramenil z toho, že si opatřil pouze smlouvy mezi provozovateli příslušných zařízení a daňovým subjektem, tj. vypočetl navýšení ceny, avšak „*neprovedl poměření ceny sjednané*

ve smlouvách se stěžovatelkou s cenami, které za odvysílání spotů v obdobné lokalitě a v obdobném rozsahu zaplatily jiné (koncové) subjekty, nikoliv zprostředkovatelské reklamní agentury. Nezjišťoval ani to, zda a za jakých podmínek by smlouvu o odvysílání spotů bylo možno uzavřít přímo se společnostmi provozujícími jednotlivé LCD velkoplošné obrazovky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 61/2019). Ve vztahu k ceně propagace na golfových turnajích pak žalovaný neprovedl žádnou analýzu její přiměřenosti, pouze opakovaně poukázal na neobvyklost stanovené pevné částky“ (bod 37 rozsudku). V nynější věci žalovaný těmto požadavkům dostal. Žalobkyně označuje úvahy žalovaného za laické a odtržené od reality, avšak z citovaných rozsudků je zřejmé, že správní soudy je dlouhodobě potvrzují.

112. Je pravdou, že u velké většiny poskytnutých plnění žalovaný porovnával žalobkyniny smlouvy se smlouvami uzavřenými jinými subjekty přímo s pořadatelem akcí, nikoli smlouvy sjednané prostřednictvím reklamních agentur. Tento postup však není na závadu, pokud je cenový rozdíl natolik výrazný, že by se porovnávané ceny ani po zohlednění případné marže zprostředkovatelské agentury výrazně nepřiblížily (konec bodu 18 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27). Takové porovnání navíc kontrolující správce daně provedl u dvou namátkově vybraných akcí (Fajn Rock Music a XV. ročník festivalu Tóny nad městy) a shledal, že reálná průměrná marže reklamních agentur, které ve shodném období, ve shodném místě a ve shodném rozsahu poskytovaly reklamní služby jako obchodní společnost HERA, činila 19,7 % (bod 159 rozhodnutí I). I s jejím zohledněním tak bylo navýšení ceny v obou případech zhruba osminásobné, a tento výpočet lze alespoň rámcově vztáhnout také na zbylé akce. Bez zajímavosti není ani to, že průměrná marže dodavatelky HERA podle výpočtu žalovaného v roce 2015 dosahovala 1,12 % a o rok později 1,05 %. Z rozhodnutí I skutečně není zřejmé, jestli žalovaný v tomto výpočtu zohlednil také náklady související s fiktivními službami, jež ve skutečnosti neexistovaly a marži by tak mohly opticky snížit (bod 128 žaloby I, bod 82 žaloby II). I kdyby tomu tak však bylo, nemělo by to na správnost výpočtů žalovaného vliv, protože v nich vycházel z oné obvyklé marže jiných agentur, nikoli z marže zjištěné u dodavatelky HERA (bod 159 rozhodnutí I).
113. Nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla o cenách reklamy sjednaných s organizátory dotčených akcí jejími (sub)dodavatelkami nebo o výši skutečné marže společnosti HERA, proto z těchto okolností nelze dovozovat její účast na daňovém podvodu. Neúměrnost cen však musela být žalobkyni zřejmá z jiných okolností. Žalovaný v bodech 160 až 162 rozhodnutí I popsal tři konkrétní případy, kdy žalobkyně v daném období uzavřela smlouvu o realizaci reklamy obdobného typu a rozsahu, jaké jí poskytovala HERA, přímo s pořadatelem akce, a obrovský nepoměr v cenách je z nich zřejmý. Například předmětem smlouvy s FK Jablonec bylo umístění 2 ks reklamní plochy o rozměru 1 x 3 m při utkáních nejvyšší fotbalové soutěže, poháru FAČR a ostatních akcích pořádaných FK Jablonec na stadionu Střelnice (vyjma utkání evropských pohárů), prezentace žalobkyně jako oficiální partnerky a umístění jejího loga s proklikem na webové stránky (obdobně body 70 a 71 rozhodnutí II). Domácí utkání FK Jablonec navštívilo průměrně 2 827 Kč diváků. Smlouva platila od 15. 2. do 30. 6. 2016 a cena vycházela na cca 60 000 Kč měsíčně. Naproti tomu dodavatelce HERA platila žalobkyně za umístění dvou reklamních bannerů a propagačních materiálů na utkání volejbalového klubu Kladno Volleyball cz, jichž se účastnilo průměrně 500 diváků, v přepočtu 250 000 Kč na utkání. Fotbal je přitom nejpopulárnější sport v ČR a zápasy FK Jablonec tak byly atraktivnější i z hlediska vysílání televizních přenosů a záznamů. Dalším příkladem je smlouva se společností EG - CENTER s.r.o., IČO: 274

18 952, jejímž předmětem bylo umístění reklamního loga 3 x 2 m na budově *driving range* na garážových vratech č. 13 a umístění 2 ks reklamních bannerů o rozměrech 1 x 0,3 m na golfovém hřišti na jamce č. 13 golfového areálu v Mladé Boleslavi-Michalovicích. Cena za tuto reklamní službu byla sjednána ve výši 300 000 Kč za osmi měsíců, tj. 37 500 Kč měsíčně. Žalobkynina reklama tak byla prezentována téměř celou sezónu, během níž navštívilo golfový resort mnoho hráčů a diváků při různých golfových turnajích. Naproti tomu dodavatelce HERA zaplatila žalobkyně za umístění dvou reklamních bannerů na jednom golfovém turnaji konaném v jednom dni, tj. za reklamu menšího rozsahu, částky od 100 000 Kč do 250 000 Kč. Šlo přitom o uzavřené golfové turnaje, jichž se opakovaně účastnili titíž hráči.

114. Žalobkyně brojí proti těmto konkrétním zjištěním obecným poukazem na to, že právě zkušenosti s uzavíráním smluv bez prostředníka jí ukázaly, jak složité to je a naopak jak cenné jsou služby reklamní agentury. Jejím úkolem totiž není jen uzavření smlouvy, ale zejména vyhledávání vhodných akcí pro žalobkyninu reprezentaci. Pokud by žalobkyně měla toto všechno zařizovat sama, musela by za tím účelem zaměstnat nové lidi a její náklady by vzrostly. Tyto argumenty samozřejmě mají jisté opodstatnění a využití služeb reklamní agentury nepochybně zadavateli ušetří některé náklady, jež by jinak musel vynaložit sám. Stejně tak se ceny nabízené reklamní agenturou nepochybně mohou do jisté míry lišit v závislosti na podmínkách konkrétní akce nebo konkrétním klientovi a historii vzájemné spolupráce (to ovšem oběma směry a nelze přehlédnout, že s ohledem na výši výdajů na reklamu patřila žalobkyně mezi významné klienty společnosti HERA, takže by bylo hypoteticky možno uvažovat i o množstevní slevě). Zjištění kontrolujícího správce daně byla kromě toho velmi pečlivá, zahrnovala desítky různých akcí i subjektů, a tak lze jakékoli významné zkreslení dle přesvědčení soudu spolehlivě vyloučit. Zjištěné nadhodnocení cen navíc bylo tak obrovské, že je nelze vysvětlit ani případně odlišnými cenami pro různé klienty nebo poukazem na využití služeb zprostředkovatele, jak o tom svědčí i zjištěná výše obvyklé marže, která je o několik řádů nižší než zjištěný cenový rozdíl. To platí tím spíš, že HERA neposkytovala žalobkyni komplexní reklamní služby, jak uvádí žalobkyně (bod 134 žaloby I, bod 88 žaloby II). Žalovaný v bodě 231 rozhodnutí I (resp. bodě 124 rozhodnutí II) vylíčil, že z listin předložených samotnou žalobkyní je zřejmé, že plnění spočívalo ve většině případů toliko v umístění reklamního banneru a zajištění fotodokumentace z akce. Tyto služby navíc HERA poskytovala subdodavately, tedy pouze žalobkyni v nezměněném stavu přefakturovala plnění, která měla přijmout od svých dodavatelů. Výroba jednoho reklamního banneru pak stojí stovky nebo nižší tisíce Kč a nemůže odůvodnit mnohonásobné navýšení ceny reklamních služeb o desítky až stovky tisíc Kč.
115. Soud přesto poznamenává, že samotná žalobkynina vědomost o mnohonásobně a bezdůvodně navýšené ceně by v nynější věci ke splnění vědomostního testu nepostačovala. Přistoupily k ní však další objektivní okolnosti, jež s těmi shora popsanými úzce souvisejí.
116. Žalobkyně v letech 2015 a 2016 vydávala na služby společnosti HERA 53,7 % svých nákladů na reklamní služby, celkem 39 751 000 Kč (bod 163 rozhodnutí I, bod 72 rozhodnutí II). Přesto žalobkyně neprovedla průzkum cen za reklamní služby u jiných obchodních společností nebo přímo u pořadatelů akcí a bez dalšího akceptovala cenu požadovanou její úplně novou dodavatelkou, společností HERA. Žalovaný v této souvislosti správně podotkl a na několika příkladech ilustroval, že ani dlouhodobé působení na trhu a vynikající reputace, ačkoli má v očích potenciálních obchodních

partnerů jistě svou váhu, není zárukou toho, že daný subjekt není vědomým účastníkem daňového podvodu (bod 243 rozhodnutí I, bod 136 rozhodnutí II). Ani tato okolnost tedy nemohla zbavit žalobkyni obezřetnosti. Neověřování výhodnosti reklamy lze přitom považovat za objektivní okolnost v rámci vědomostního testu. NSS například v rozsudku č. j. 10 Afs 11/2020-55 z 5. 8. 2020 konstatoval: *„Právě ve spojení s takto zvýšenou cenou pak dle NSS vynikají další zjištěné objektivní okolnosti tohoto konkrétního případu. Stěžovatelka přistoupila na nabídku KV Production Servis, aniž by jakýmkoliv způsobem ověřovala vhodnost tohoto způsobu propagace pro své podnikání či jakkoliv ověřovala či zpochybňovala cenu nebo alespoň žádala o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatelky nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky.“* (Obdobně bod 23 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27 nebo mnoho dalších rozsudků uvedených v bodě 171 rozhodnutí I, resp. bodě 80 rozhodnutí II. Určité odlišnosti ve skutkových okolnostech případů nemají vliv na platnost tohoto závěru a jeho použitelnost na nynější věc). Potřeba tohoto ověření byla o to naléhavější, že žalobkyně obdržela jasné signály o přemrštěné ceně služeb od společnosti HERA a že toho žalobkyně zjevně byla schopna, o čemž svědčí jak uzavření několika reklamních smluv se samotnými pořadateli, tak její vědomost o totožnosti pořadatelů přinejmenším velké části akcí. (Na obecnou otázku týkající se reklamních služeb poskytovaných agenturami HERA a RAHO, zda byla v kontaktu s organizátory akce, odpověděla žalobkyně, že pořadatel jí byl znám, ale kontakt s ním byl minimální; srov. stranu 6 protokolu o ústním jednání z 10. 10. 2018). Je pravda, že smlouvy se třemi pořadateli uzavřela žalobkyně až po zahájení spolupráce se společností HERA (ve dvou případech v první polovině roku 2015), ale její přístup se ani poté nijak nezměnil a nadále bez dalšího akceptovala mnohonásobně navýšenou cenu od společnosti HERA. Zároveň to nabourává žalobkyninu verzi událostí, podle níž začala spolupracovat se společností HERA právě proto, aby již nemusela uzavírat individuální smlouvy přímo s pořadateli akcí. To vše podle názoru soudu nasvědčuje jejímu vědomému zapojení do daňového podvodu.

117. V této souvislosti lze souhlasit s žalobkyní, že za objektivní okolnost ve shora uvedeném smyslu by bylo možno považovat neobvyklou výši marketingových výdajů ve srovnání s dřívějšími zdaňovacími obdobími (bod 124 žaloby I, resp. 78 žaloby II, nebo rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 1/2020-147). Nejedná se však o ukazatel obligatorní, a pokud žalovaný naznal, že má již dostatek důkazů o žalobkynině účasti na daňovém podvodu, nebyl k takovému zkoumání povinen. Také NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 297/2019-40 z 22. 12. 2020 označil tento ukazatel za potenciálně významný *„pro posouzení, jestli stěžovatelka měla zpozornět toliko z důvodu poměrně nemalé výše ceny plnění“* (bod 41; podtrženo městským soudem). V nynější věci však byla cena plnění jen jednou z vícera okolností, na nichž žalovaný své závěry vystavěl. Ostatně nelze vyloučit ani vysvětlení, že se zastoupení marketingových výdajů nijak nezměnilo prostě proto, že žalobkyně platila přemrštěné ceny za reklamu také v předchozích letech; tato otázka však není předmětem nynějšího řízení. Za nevýznamné pak soud považuje žalobkynino tvrzení (mezi účastníky řízení nesporné), že společnost HERA po navázání spolupráce se žalobkyní nezačala vykazovat abnormální zisky. Tato skutečnost může mít mnoho různých vysvětlení (například že jednoho odběratele své předražené reklamy nahradila druhým, což byl podle zjištění žalovaného její dlouhodobý způsob podnikání) a pro nynější věc z ní nic nevyplývá.
118. Pochybnosti o opodstatněnosti ceny reklamy měla v žalobkyni vyvolat – a případně ji vést k provedení průzkumu trhu – také sporná účelnost a zacílení reklamy dodávané společností HERA (**efektivita reklamních služeb**), a to zejména s ohledem na jisté (ačkoli

nijak velké) žalobkyniny zkušenosti s objednáváním těchto služeb přímo u pořadatelů akcí. Žalobkyně při ústním jednání 10. 10. 2018 vylíčila, že předmětem její činnosti jsou služby v oblasti designérských, vývojových, konstrukčních a výpočtových produktů zejména pro výrobce automobilů a jejich dodavatele, zejména konstrukce v kreslicím počítačovém programu CAD. Jejím hlavním odběratelem je koncern Volkswagen a automobilový průmysl vytváří 85 % jejích tržeb. Žalobkyniny služby jsou tedy velice specifické a jsou určeny pro konkrétní odběratele z dopravního průmyslu, nikoli pro širokou veřejnost. Cíl reklamní strategie žalobkyně popsala jako efektivní oslovení úzce specifikované skupiny jednak odběratelů úzce spojených s automobilovým průmyslem, jednak potencionálních zaměstnanců. Těmi jsou mladí lidé, absolventi středoškolského nebo vysokoškolského vzdělání se strojním zaměřením, s perfektní znalostí angličtiny a konstrukčního programu CAD.

119. Žalobkyně sama navázala spolupráci s Technickou univerzitou v Liberci, která jí v letech 2015 a 2016 poskytovala reklamní služby v podobě umístění inzertní stránky do informační brožury poskytované bezplatně studentům za cenu 10 000 Kč, zveřejnění pracovní nabídky na webových stránkách školy za cenu 2 000 Kč nebo umístění žalobkynina loga na viditelném místě karoserie automobilu zhotoveného v rámci projektu „Studentská formule“ za cenu 20 000 Kč. Touto formou reklamy žalobkyně cíleně oslovovala potencionální uchazeče o zaměstnání, kteří svým vysokoškolským vzděláním v oboru a znalostmi odpovídali jejím požadavkům. Na druhé straně však žalobkyně podle zjištění daňových orgánů vyplácela společnosti HERA částky od 45 000 Kč do 860 000 Kč za prezentaci na různorodých akcích necílených na konkrétní skupinu osob, kterých se mnohdy účastnilo minimum diváků.
120. Žalovaný v bodech 176 až 178 rozhodnutí I popsal několik cyklistických závodů, jichž se zjevně neúčastnili takřka žádní diváci a reklamní banner byl umístěn mimo atraktivní části trati start/cíl (na Silvestrovském cyklokrosu v Lounech je na 11 fotografiích zachyceno několik závodníků a jeden divák-kameraman; cena za reklamní prezentaci byla 82 000 Kč). Žalobkyně také vynaložila 3 630 000 Kč na reklamu na uzavřených golfových turnajích, jichž se mohli účastnit pouze hráči pozvaní pořadatelé a jichž se z velké míry účastnili titíž hráči. Žalovaný poukázal rovněž na reklamní prezentaci na CD s názvem „Někoho mít“ ve výši 95.000 Kč bez DPH, na němž je umístěno žalobkynino logo. Křtu CD se zúčastnilo cca 100 lidí a CD bylo vydáno v nákladu 538 ks, z nichž 300 bylo předáno útulku pro kočky, 100 bylo rozdáno na křtu a zbytek si producent Leon Petřů ponechal pro své známé (protokol o ústním jednání z 31. 10. 2018).
121. Přestože žalobkyně uvedla, že za účinnou považuje reklamu na akcích s velkou účastí lidí (srov. bod 174 rozhodnutí I, bod 83 rozhodnutí II), a přestože jí byla z jednotlivých akcí předána fotodokumentace, z níž právě daňové orgány vycházely, tak žalobkyně neprováděla před uzavřením jednotlivých smluv ekonomickou analýzu nákladů na reklamu, ani její účinnost zpětně nijak nevyhodnocovala. Například při sjednávání reklamní prezentace na CD „Někoho mít“ nepožadovala informace ohledně toho, v jakém počtu bude CD vydáno, jaké zájmové skupině bude distribuováno, kde bude k prodeji a podobně.
122. Takové požadavky na daňový subjekt klade setrvale také judikatura správních soudů. NSS například v rozsudku č. j. 6 Afs 145/2021-39 z 30. 9. 2021 konstatoval: *„Doplnit lze, že stěžovatelka sice uváděla, že přínos reklamy vyhodnocovala na poradách vedení, toto tvrzení však zůstalo jen v obecné rovině a bez jakéhokoli podkladu, jak uváděl i městský soud.*

Stěžovatelka samozřejmě nemusí vynakládat prostředky na rozsáhlé marketingové průzkumy, nicméně s ohledem na výši prostředků, které na reklamu vynakládala (řádově miliony Kč), je logický požadavek žalovaného, aby alespoň nějak zvažovala, zda je pro ni taková reklama přínosná, respektive zda své prostředky nevynakládá zbytečně (jako poměrně jednoduchá možnost se nabízí dotazy novým zákazníkům, jak se o stěžovatelce dozvěděli, které ve svém rozhodnutí zmiňoval i žalovaný). Takovou úvahu po ekonomicky racionálně jednajícím subjektu požadovat lze, stěžovatelka však prakticky ani netvrdila, tím méně prokazovala, že by ji provedla.“ (Bod 17, podtrženo městským soudem; obdobně též další rozsudky citované v bodě 179 rozhodnutí I nebo rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 1/2020-147). Vyhodnotit efektivitu konkrétní reklamní akce lze samozřejmě až po jejím skončení, jak opakovaně poukazuje žalobkyně. Výsledky tohoto hodnocení lze však zohlednit při další spolupráci s dodavatelem reklamy a například upravit cenu nebo parametry dalších reklamních plnění. K takové reflexi však u žalobkyně nedošlo, mimo jiné právě kvůli absenci hodnocení efektivity reklamy; žalobkyně naopak uzavírala s dodavatelkou HERA stále další smlouvy s výrazně nadhodnocenou cenou (na každou akci byla uzavřena samostatná smlouva). Tento postup je zarážející zejména s ohledem na celkovou částku v řádu desítek milionů Kč, kterou za služby společnosti HERA v letech 2015 a 2016 zaplatila.

123. Žalobkyně má pravdu, že daňové orgány nezpochybnily nárůst jejího obratu a zlepšení hospodářských výsledků v letech, kdy navázala spolupráci s dodavatelkou HERA. Žalobkyně z toho dovozuje účinnost reklamních služeb. Tato skutečnost nastala až po uskutečnění zdanitelných plnění, přesto ji lze vnímat jako určitou indicii o možné efektivitě reklamní propagace. Bez provedení hlubšího průzkumu ve shora nastíněném smyslu však nelze s jistotou určit, zda je mezi těmito veličinami příčinná souvislost, nebo mělo zlepšení hospodářských výsledků jinou příčinu a při nákupu efektivnější (nebo spíše méně neefektivní) reklamy mohlo být ještě vyšší. V každém případě zde platí totéž jako u poměru žalobkyniných marketingových nákladů k jejím celkovým výdajům: pokud žalovaný naznal, že má již dostatek důkazů o žalobkynině účasti na daňovém podvodu, nebyl povinen se žalobkyninými celkovými hospodářskými výsledky zabývat. Žalobkyně v žalobě shrnuje tyto základní ukazatele v jednoduché tabulce a grafu (bod 131 žaloby I, bod 85 žaloby II), a lze jí přisvědčit v tom, že na tyto údaje odkazovala již v průběhu daňového řízení, byť ve stručnější a méně strukturované formě (např. na straně 32 odvolání). Tyto podklady však zachycují právě jen korelaci, nikoli příčinné souvislosti, a žalobkynin argument tak nemůže ve světle zjištění daňových orgánů obstát. Žalovaný přitom neposuzoval žádnou odborně náročnou a technicky složitou oblast ve smyslu bodu 54 rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018, na nějž žalobkyně odkazuje, nýbrž jeho úvahy se opírají výhradně o smlouvy a fotodokumentaci předložené žalobkyní a dalšími subjekty, které logickým a přezkoumatelným způsobem hodnotil. Žádné odborné podklady nebo vyjádření k těmto okolnostem žalobkyně během daňového řízení nepředložila a spokojila se značně neurčitou argumentací, která nemohla závěry daňových orgánů ovlivnit.
124. Soud též podotýká, že žalovaný neoznačil žalobkyninu reklamní prezentaci prostřednictvím dodavatelky HERA za zcela neefektivní a netvrdil, že na dotčených akcích se nemohly nacházet žádné osoby ze skupin žalobkyniných potenciálních klientů nebo zaměstnanců. Žalovaný však poukázal na to, že cena těchto plnění byla mnohonásobně nadhodnocena s ohledem na jejich nižší efektivitu oproti jiným reklamním smlouvám uzavřeným žalobkyní, která vyplývala z žalobkyní předložených podkladů, a že se žalobkyně o efektivitu reklamy nijak nezajímala, nemohla ji ovlivnit a nesnažila se cílit na

vhodnou skupinu osob (srov. bod 240 rozhodnutí I, bod 133 rozhodnutí II). V té souvislosti žalovaný shledal, že žalobkyni musely být tyto skutečnosti zřejmé, přesto ji nepřiměly ke krokům, které je podle shora citované judikatury možné po ekonomicky racionálně jednajícím subjektu požadovat.

125. Se shora uvedenými skutečnostmi úzce souvisí poslední okolnost kladená žalobkyni k tíži, a sice **nedostatečná smluvní dokumentace**. Tyto nedostatky přitom netkvěly primárně v opomenutí některých významných právních institutů, jak žalobkyně naznačuje v bodě 148 žaloby I (resp. 102 žaloby II) poukazem na subsidiaritu použití občanského zákoníku, ale v nedostatečném vymezení poskytovaného plnění. Žalovaný v bodě 172 rozhodnutí I (resp. 81 rozhodnutí II) shrnul, že ve smlouvách uzavřených se společností HERA nebylo specifikováno umístění reklamního banneru ani délka trvání jeho prezentace. Pro efektivitu prezentace loga společnosti je přitom stěžejní, zda je reklamní banner umístěn například na cyklistických závodech v oblasti startu/cíle, kde se zpravidla pohybuje nejvíce diváků, nebo v průběhu trasy pověšený na plotě. Na koncertech pak záleží na tom, zda je umístěn na hlavním pódiu nebo v předsálí, atd. Žalobkyně tak nemohla mít po uzavření smluv žádnou představu o prezentaci jejího loga, tj. v jak atraktivním místě jí budou reklamní služby poskytnuty a jak efektivní tedy budou.
126. Obdobně neurčitou smluvní dokumentaci přitom podle judikatury správních soudů lze považovat za objektivní okolnost svědčící o zapojení do daňového podvodu (bod 17 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 25/2015-49 z 30. 9. 2015 a některá další rozhodnutí uvedená v závěru bodu 172 rozhodnutí I, resp. 81 rozhodnutí II). Žalobkyně správně poukazuje na to, že daňové orgány musejí prokázat, že „*takto běžně smlouvy o poskytování obdobných reklamních služeb formulovány nebývají, resp. že uvedená smlouva svým obsahem vybočuje ze smluvního standardu užívaného samotnou stěžovatelkou nebo dodavatelem*“ (bod 39 rozsudku NSS č. j. 2 Afs 297/2019-40 z 22. 12. 2020). Právě tohle však žalovaný v rozhodnutí I tvrdí a dokládá jednak naprosto logickou argumentací, jednak poukazem na smlouvy, která uzavírala sama žalobkyně s pořadatelem konkrétních akcí a které dostatečně určité specifikace reklamních služeb obsahovaly. Otázka (ne)platnosti smlouvy, kterou žalobkyně nastoluje v bodě 150 žaloby I (resp. 104 žaloby II), s nedostatečnou specifikací plnění nutně nespojuje. Jistě si lze představit smlouvu, která bude v tomto ohledu dostatečně určitá, a přestože bude z jiného důvodu absolutně neplatná, nebude možno ji považovat za objektivní okolnost ve shora popsáném smyslu, a naopak. Pro úplnost soud poznamenává, že neplatnost žádných žalobkyní uzavřených smluv žalovaný netvrdil.
127. **Soud shrnuje**, že žalovaný popsal několik podezřelých okolností obestírajících žalobkynino pořizování reklamních služeb od dodavatelky HERA, které lze považovat za objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět o své účasti v daňovém podvodu. Nešlo tedy o nepřipustné subjektivní dojmy, jak se domnívá žalobkyně. Stejně tak neobstojí její argument, že tyto okolnosti (s výjimkou ceny reklamních plnění) nastaly až *ex post*. Všechny tyto okolnosti měly být žalobkyni zřejmé nejpozději v počáteční fázi její spolupráce se společností HERA, a jelikož byla pro každou reklamní akci uzavírána samostatná smlouva, mohly ovlivnit žalobkynino další chování tak, aby se daňového podvodu neúčastnila. Její setrvávání na nastolené praxi za těchto okolností naopak nasvědčuje tomu, že o svém zapojení do daňového podvodu věděla.
128. Žalobkyně opakovaně vyjadřuje údiv nad tím, jak by v ní měly shora popsané okolnosti, i kdyby o nich byla věděla, vzbudit podezření na existenci podvodu v dřívější části obchodního řetězce. Odpověď je z rozhodnutí žalovaného zřejmá. Od ekonomicky

racionálního subjektu lze požadovat, aby před vynakládáním prostředků na reklamní služby v řádu desítek milionů Kč provedl alespoň základní průzkum cen, ať už u pořadatelů akcí (jejichž totožnost v mnoha případech znal), dalších reklamních agentur nebo jiných obchodních společností. K tomuto kroku měly žalobkyni pohnout nejpozději mnohonásobně navýšené ceny služeb ve smlouvách s dodavatelkou HERA. Jejich extrémní nepřiměřenost musela být žalobkyni zřejmá, a to obzvláště s ohledem na její zkušenosti při uzavírání obdobných smluv přímo s pořadatelem akcí, tím spíše, že taková nepřiměřenost by musela být zřejmá i pouhému laikovi v oboru. Také neurčitost sjednaných plnění a předložená fotodokumentace musely v žalobkyni nutně vzbudit pochybnosti o efektivitě reklamních služeb poskytovaných dodavatelkou HERA, což by ji opět mělo podnítit k provedení průzkumu trhu. Mnohonásobného přecenění daných služeb samo vyvolává podezření na existenci daňového podvodu, a pokud by si žalobkyně toto podezření potvrdila například průzkumem trhu, mohla by využít služeb jiné zprostředkovatelky, jak by se od ekonomicky racionálně uvažujícího subjektu dalo očekávat. Nebo by tak učinit nemusela, ale v takovém případě by riskovala nepřiznání nároku na odpočet DPH, jak k tomu také nakonec došlo. Žalobkynin přístup potřebnou obezřetnost nevykazoval. Popsané okolnosti tak ve svém souhrnu a vzájemných souvislostech podle přesvědčení soudu prokazují, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla. K neuznání nároku na odpočet by přitom postačovalo, pokud by o něm vědět měla a mohla.

129. Na posouzení věci nakonec nemá žádný vliv, že k formálnímu dokonání podvodu došlo až v okamžiku, kdy společnost HERA uplatnila nárok na odpočet z fiktivních plnění přijatých od nastrčených subjektů, tedy až po uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni. Součástí podvodného jednání okolo společnosti HERA bylo také poskytování mnohonásobně přeceněných reklamních služeb jiným subjektům, neboť bez nich by HERA neměla vysoké příjmy, které následně uměle snižovala. Zapojení článků jako žalobkyně bylo nezbytnou součástí podvodného schématu. Jestliže se žalobkyně do těchto transakcí zapojila, ačkoli o existenci podvodu přinejmenším měla a mohla vědět, pak se nemůže své odpovědnosti zbavit poukazem na to, že podvod byl formálně dovršen až později.

IV. 8. 3. Žalobkyně nepřijala všechna rozumná opatření k předejití zapojení do podvodu.

130. Jelikož daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a skutečností, z nichž vyplynulo, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu přinejmenším mohla a měla vědět, spočívalo důkazní břemeno ohledně opatření, které přijala k předejití svému zapojení do podvodu, výlučně na žalobkyni (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47 z 28. 1. 2016, body 66 a 69).
131. Žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla. V reakci na výzvu kontrolujícího daně z 31. 7. 2020 sice uvedla určitá přijatá opatření, která lze obecně označit za užitečná: Zvolila spolupráci se zavedenou reklamní agenturou, nikoli s nově vzniklým subjektem; požadovala prokázání skutečnosti, že reklamní služby skutečně byly poskytnuty; všechny dodavatele prověřovala ve veřejně dostupných registrech, přičemž HERA nebyla v době spolupráce nespolehlivou plátkyní; platby ve prospěch společnosti HERA prováděla bezhotovostně na účet zveřejněný v registru plátců DPH. Z napadeného rozhodnutí I, zejména z jeho bodů 181 až 185 (resp. z bodů 87 až 91 rozhodnutí II), však vyplývá, že tato opatření nelze v tomto konkrétním případě považovat za dostatečná k tomu, aby žalobkyně byla předešla své účasti na daňovém podvodu. Z předchozí podkapitoly rozsudku vyplývá, že soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení.

132. Daňové orgány zjistily v souvislosti s žalobkyniným pořizováním reklamních služeb velké množství podezřelých okolností a nestandardností. U reklamní prezentace na velkoplošných obrazovkách pořizené od dodavatelky RAHO žalovaný úspěšně zpochybnil předložené daňové doklady, načež žalobkyně prokázala přijetí tohoto plnění jen v malé části deklarovaného rozsahu. V návaznosti na to žalovaný správně upravil výši nárokovaného daňového odpočtu. Žalovaný před vydáním rozhodnutí I neseznámil žalobkyni s hodnocením některých jí předložených důkazů, avšak to ani nebylo třeba, neboť nemohly vytvořit relevantní skutková zjištění a žalobkyně s ohledem na dosavadní průběh řízení musela vědět, že tyto důkazní prostředky nemohou závěry žalovaného ovlivnit. Žalovaný se přitom dopustil drobného procesního pochybení, ale nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. U některých jiných zdanitelných plnění žalovaný vyhověl odvolacím námitkám a nárok na odpočet z nich žalobkyni přiznal.
133. Daňové orgány dále na základě vlastního šetření u pořadatelů jednotlivých akcí a jiných subjektů nebo na základě zpochybnění předložené fotodokumentace sdělily žalobkyni vážné a důvodné pochybnosti o správnosti daňových dokladů týkajících se některých reklamních služeb od dodavatelek BELAMOST a HERA. K přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni došlo v některých případech až během odvolacího řízení, ale při současném dodržení § 115 daňového řádu, tedy v souladu se zákonem. Žalobkyně následně přijetí velké většiny z těchto plnění neprokázala, zejména kvůli neprůkaznosti předložených fotografií. Soud se sice plně neztotožnil se způsobem hodnocení tohoto důkazního prostředku žalovaným, jeho závěry přesto obstály.
134. Ohledně zbylých reklamních plnění od dodavatelky HERA daňové orgány zjistily existenci daňového podvodu zasahujícího přímo ta plnění, která žalobkyně využila ke své ekonomické činnosti. Zároveň popsaly dostatečné množství objektivních okolností, o nichž žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, které ve svém souhrnu a vzájemných souvislostech přesvědčivě odůvodňují závěr, že žalobkyně byla do daňového podvodu zapojena vědomě. Žalobkyně přitom neprokázala přijetí takových opatření, jež bylo možno po racionálně se chovajícím subjektu v dané situaci rozumně požadovat a jež ji mohly před účastí na podvodu uchránit.
135. Přestože soud zjistil některá dílčí pochybení daňových orgánů a přestože se neztotožnil s jejich hodnocením některých důkazních prostředků, neměla žádná z těchto okolností vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Žaloby nejsou důvodné, proto je soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
136. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 9. února 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu