



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobkyně

**EIBER security, s.r.o.**

sídlem Bořivojova 35/878, 130 00 Praha 3,

zastoupena Daně & Daně s.r.o.,

se sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava - Hulváky

proti

žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství,**

Se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1974/23/5300-22443-712892,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.  
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně do devíti dodatečných platebních příkazů ze dne 1. 4. 2021, kterými byla stanovena DPH za zdaňovací období měsíců únor, březen, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad roku 2016, vždy ve výši 52 500,- Kč, a to z důvodu, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění v hodnotě 250 000,- Kč/měsíc v deklarovaném rozsahu a od dodavatele deklarovaného na odvolatelem předložených dokladech, tj. od společnosti ČEKOV CZ, s.r.o. (dále též jen ČEKOV), resp. přijetí deklarovaných plnění od jiné osoby v postavení plátce DPH, a nenaplnila tak podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH.
2. Žalobkyně uzavřela se společností ČEKOV smlouvy o reklamě a propagaci dne 18. 1. 2016 (uzavřené na dobu od 18. 1. 2016 do 30. 6. 2016) a dne 27. 6. 2016 (uzavřené na dobu od 27. 6. 2016 do 30. 12. 2016). Dle předložených obchodních smluv o reklamě a propagaci uzavřených mezi žalobkyní a ČEKOV bylo předmětem plnění poskytnutí reklamních a propagačních služeb - reklamní kampaně na soutěžích a florbalových utkáních, a to za cenu celkem 2.750.000,- Kč, aniž by tyto služby byly nějak blíže specifikované (množství, velikost plakátů, čas) s tím, že některé služby (např. catering) požadovaly součinnost ze strany žalobkyně, kterou žalobkyně neposkytla.
3. Kromě obchodních smluv o poskytnutí reklamy a propagace žalobkyně předložila žalovanému bulletin o uskutečněných závodech, CD s vyobrazením momentek závodu s konkrétním závodním vozem, na kterém bylo umístěno logo žalobkyně a fotografie z florbalových utkání v návaznosti.
4. Pochybnosti o tom, že dodavatelem je ČEKOV, správci daně vyvstaly jednak na základě vyjádření jednatele žalobkyně, kterému nebylo známo, **co konkrétně bylo předmětem poskytnutých plnění** v rámci reklamní kampaně při florbalových utkáních, ani si nepamatoval žádné okolnosti týkající se společnosti ČEKOV – kdo mu společnost ČEKOV doporučil, kdo je jednatel, při jediném osobním jednání si neověřil totožnost přítomné osoby; jednatel neznal ani žádné **podrobnosti stran ceny služby**, nebyla mu známa konkrétní cena za reklamu na jednotlivých závodech ani cena reklamy na utkáních florbalové extraligy, **přiměřenost ceny** za reklamní služby sjednané ve smlouvách se společností ČEKOV žádným způsobem neověřoval, nevěděl, jakým způsobem ovlivní cenu reklamy velikost reklamní plochy, atraktivita, velikost či význam jednotlivých sportovních soutěží, nebylo mu ani známo, jakým způsobem byly vybírány konkrétní závody a konkrétní soutěžní vozidla, na kterých bude prezentováno logo žalobkyně, tyto skutečnosti řešil ČEKOV, jednatel žalobkyně se na výběru žádným způsobem nepodílel (podrobně viz bod 35 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tak při navázání obchodního vztahu s tímto novým dodavatelem **nezachovala žádnou obezřetnost a vydala na reklamní služby značné množství financí**, aniž by si např. v sídle dodavatele ověřila, zda zde skutečně dochází k výkonu ekonomické činnosti. Pochybnosti správci daně dále vyvstaly též kvůli změnám na pozici jednatele ČEKOV a skutečnosti, že ČEKOV nezveřejňoval účetní závěrku a neměl webové stránky. Pochybnosti byly dále prohloubeny na základě zjištění, jež vyplynula ze svědecké výpovědi pana P. G., **jednatele společnosti ČEKOV, jež byla v rozporu s předchozími tvrzeními jednatele žalobkyně** – svědek např. uvedl, že jednání bylo více a uskutečnila se v sídle žalobkyně, dále uvedl, že výběr soutěží a vozidel, na kterých bylo prezentováno logo společnosti, velikost loga a jeho umístění určovala

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobkyně atd., nevzpomněl si ani na konkrétnější náplň spolupráce se společností LAST PRODUCTION s.r.o. (údajného subdodavatele), přestože dle svého tvrzení zaslal této společnosti bezhotovostně na základě fakturace desítky milionů korun, přičemž i z údajů z kontrolních hlášení společnosti ČEKOV plyne, že podíl obchodní společnosti LAST PRODUCTION na reklamních plněních měl být naprosto zásadní, když společnost ČEKOV přijala v roce 2016 plnění od společnosti LAST PRODUCTION v řádu několika desítek milionů korun (přijatá plnění od této společnosti v roce 2016 činila 92 % hodnoty veškerých přijatých zdanitelných plnění a současně 91 % hodnoty veškerých uskutečněných plnění). Pochybnosti pak prohloubily taktéž skutečnosti zjištěné na základě svědecké výpovědi pana S. (jednatele společnosti LAST PRODUCTION v dotčeném období), který mj. uvedl, že na činnosti společnosti se žádným způsobem nepodílel, o **činnosti společnosti nevěděl**, v době působení ve společnosti neuzavíral jménem společnosti žádné smluvní vztahy, s žádnými obchodními partnery nejednal ani žádnou osobu k jednání nezplnomocnil, nevystavil ani nepřijímal žádné faktury. Pochybnosti podpořilo též zjištění o **finančních tocích na bankovním účtu společnosti LAST PRODUCTION**, kdy byly na tento účet připisovány v roce 2016 převážně platby od obchodní společnosti ČEKOV, a to v řádu desítek milionů korun, následně byla naprostá většina těchto finančních prostředků během několika dnů vybírána v hotovosti, což též vzbuzuje pochybnosti o povaze celého obchodního případu.

## II.

### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobkyně namítá, že na základě provedených svědeckých výpovědí (vlastníků vozidel, na kterých byla reklama umístěna) bylo potvrzeno poskytnutí reklamních služeb, a to i konkrétním dodavatelem, společností ČEKOV. Dle žalobkyně žalovaný svědecké výpovědi nehodnotil optikou času, kdy si svědci po určité době nemusí pamatovat každý dílčí detail uskutečněných obchodních případů, a taktéž svědecké výpovědi, zejména pana P. G., hodnotil pouze v neprospěch žalobkyně, aniž by vzal v potaz skutečnosti svědčící naopak v její prospěch, a aniž by tento postup odpovídajícím způsobem zdůvodnil.
6. Ze znění rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nehodnotil veškeré pasáže svědecké výpovědi, a to zejména svědka P. G. a výpovědi svědků z oblasti vlastníků vozidel. Žalovaný hodnotí pouze ty pasáže, které jdou v neprospěch žalobkyně a ty jsou současně enormním způsobem vyzdvihovány. Skutečnosti jdoucí ve prospěch žalobkyně jsou v rozhodnutí upozadovány anebo dokonce zapomínány. Žalovaný požaduje po žalobkyni prokázat i s odstupem času každý detail obchodního případu, příp. i u předvolaných svědků. Na druhou stranu žalovaný zcela flagrantním způsobem zapomíná hodnotit důkazy jdoucí ve prospěch žalobkyně. Hodnocení důkazů je jednostranné, nevyrovnané až zavádějící. Hodnocení důkazů je v rozporu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu.
7. Žalovaný dospěl k závěru, že k poskytování služeb docházelo, ale není mu známa souvislost mezi jednotlivými subjekty a žalobkyní. Z uvedených skutečností lze dospět k závěru neprokázání jiného projevu vůle dodavatelských subjektů, než je pořídit služby a předat je žalobkyni.
8. Žalovaný svým postupem dovozuje, že dodavatelský subjekt byl pouze formálním dodavatelem, nikoliv skutečným. Z daňového řízení však nebyl možný jiný dodavatel než dodavatel deklarovaný. Žalovaný neuvádí konkrétně, jakou skutečnost nebo skutečnosti měla žalobkyně předstírat, a že by zapojení žalobkyně a fyzických osob jednajících za

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobkyni by bylo intenzivnější, než je obvyklé. Nicméně z hodnocení důkazů žalovaným lze dojít k závěru, že přímým dodavatelem je imaginární subjekt a ten je schopen uzavírat smluvní vztahy. Tímto tvrzením žalovaný skrytě dochází k závěru naplnění projevu vůle tohoto subjektu dodávat služby žalobkyni. Toto tvrzení však neodpovídá skutečnému skutkovému stavu.

9. I přes skutečnosti uvedené výše žalovaný dovozuje, že žalobkyně neprokázala, že by došlo k přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Současně se svým tvrzením se odvolává na bod 3 odst. 7 obchodní smlouvy, ze které vyplývá, že dodavatel je povinen po předchozí domluvě zajistit i další služby. Přestože žalovaný nezjistil, že by „nějaká“ předchozí domluva existovala, přišel s tvrzením, že se tak stalo. Tvrzení žalovaného je v rozporu s obsahem daňového spisu, ale i písemnými důkazy a důkazy formou svědeckých výpovědí. Tvrzení žalovaného o neprokázaném rozsahu zdanitelného plnění je nutno z výše uvedených důvodů odmítnout jako neprokázané.
10. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nemůže postavit hodnocení důkazů na bázi hodnocení podvodu na dani, neboť žalobkyně se podle žalovaného nachází v pozici, kdy neunesla důkazní břemeno přijetí zdanitelného plnění od bezprostředních dodavatelů, přičemž pokud hodlá žalovaný prokazovat, že někde v řetězci jsou určité „negativní skutečnosti“, jedná se o extenzivní pojetí důkazního břemene. Z obsahu spisu dle žalobkyně vyplývá, že žalovaný nezačal řízení s jinými daňovými subjekty nebo žalobkyně minimálně nemá informace o stanovení daně ve vedlejších řízeních, kdy z této (ne)aktivity vyplývá, že sám žalovaný neodstranil pochybnosti o stanovení daně v řetězci společností podílejících se na poskytování služeb.
11. Z vedlejších daňových řízení podpořených daňovým spisem vyplývá, že žalovaný ve vedlejších daňových řízeních neměl nejmenších pochyb, že by se zdanitelné plnění ve prospěch žalobkyně ani neuskutečnilo. Žalovaný měl informace získané z kontrolních hlášení jednotlivých subjektů. V tomto kontextu neměl žalovaný o uskutečněných zdanitelných plněních jiných subjektů ve vedlejších daňových řízeních sebemenších pochyb. Výsledkem hodnocení důkazů ve vedlejších řízeních je zcela logické uznání uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. S touto skutečností se žalovaný v nyní projednávaném případě dostatečným způsobem v rozhodnutí nevypořádal. Nezákonným postupem žalovaného došlo u žalobkyně k narušení daňové neutrality; nikoliv však jednáním žalobkyně.
12. V recentním rozsudku vydaném dne 6. září 2022 pod č. j. 2 Afs 401/2020-74 Nejvyšší správní soud ČR vyslovil názor, že pokud plátce DPH uvedený na příslušných daňových dokladech jakožto dodavatel přiznal DPH z předmětných plnění ke zdanění, má tato okolnost pro unesení důkazního břemene odběratelem ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet naprosto zásadní význam, neboť za této situace by odepření nároku na odpočet DPH znamenalo popření principu neutrality DPH.
13. Žalovaný byl ve vedlejších řízeních nezvykle laxní, aniž by snad zahájil s jednotlivými daňovými subjekty daňové řízení (pozn. žalobkyně – daňový spis o vedlejších řízeních mlčí). Současně si mohl ve vedlejších řízeních získat důkazy pro posouzení dodávek služeb až ke konečnému odběrateli. Proč se tak nestalo, z vyjádření žalovaného nevyplývá anebo vyplývá, ale ve zjišťování veškerých skutečností je pasivní, aniž by činil další kroky pro zjištění veškerých skutečností (např. formou dalších svědeckých výpovědí apod.). Žalobkyně má právo, aby žalovaný sdělil žalobkyni, jakým způsobem postupoval a k

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jakým zjištěním a závěrům dospěl ve vedlejších řízeních, neboť právě vedlejší řízení mají ve smyslu ust. § 8 odst. 2 daňového řádu dopad do daňového řízení vedeného s žalobkyni.

14. Na podkladě uvedeného je zcela logický závěr, že dodavatelský subjekt disponuje bezprostředními důkazními prostředky pro prokázání, že tento subjekt pořídil služby od svého dodavatele, které jsou následně fakturovány žalobkyni. Spis žalobkyně o důkazech jednotlivých předcházejících subjektů (s výjimkou ČEKOV), až na malé výjimky, mlčí. Žalobkyně se nemůže fakticky vyjádřit k důkazům, které se jednak nacházejí u jiného subjektu, ale i současně není vedeno s výše uvedenými subjekty žádné daňové řízení.
15. Žalovaný postupoval v rámci daňového řízení s žalobkyní nezvykle pasivním způsobem, když vycházel pouze z důkazů vztahující se přímo k žalobkyni (pozn. až na malé výjimky i v řetězci subjektů, ale pouze ty, které mohl získat pasivním způsobem atd.). Tyto důkazy byly následně žalovaným zpochybňovány. Jeho hodnocení důkazů tak neodpovídá obsahu získaných důkazů.
16. Žalobkyně má za to, že ji při nahlížení do spisu žalovaný nepředložil kompletní spis s veškerými důkazy a zjištěními provedený v rámci daňové kontroly. Žalobkyni nebylo umožněno nahlédnout do všech písemností, prokazatelně nebyla seznámena se všemi důkazy a nebylo ji umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu. Žalobkyně má za to, že ve spise se nacházejí i písemnosti svědčící v její prospěch, které nebyly přerazeny z vyhledávací části a byly žalobkyni zatajeny.
17. Na straně žalobkyně jsou oprávněné pochybnosti, zda v písemnostech (dle žalovaného vyhledávací část spisu či snad písemnosti uvedené pod písm. d)) se nenacházejí další důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně anebo dokonce důkazy o procesně nesprávném postupu žalovaného ve vedlejších daňových řízeních. V tomto případě by je měl předložit k nahlédnutí. Jen tímto způsobem by byly odstraněny pochybnosti na straně žalobkyně, zda tyto písemnosti nejsou důkazy svědčícími ve prospěch žalobkyně. Na straně žalobkyně nadále přetrvávají pochybnosti, zda tyto písemnosti nejsou žalobkyni záměrně předkládány, aby nemusel žalovaný s nimi žalobkyni seznamovat. Tuto skutečnost dovodila i judikatura NSS, č.j. 6 Afs 18/2003–92 aplikovatelná na současné znění DŘ, citují: *„Je-li však správce daně oprávněn (a fakticky i povinen) zahrnout do závěrečného hodnocení důkazy i ty skutečnosti, které zjistil jinak než od daňového subjektu, je daňovému subjektu garantováno právo seznámit se se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do správního (daňového) spisu.“*
18. Jestliže se žalovaný vyhýbá dostát svým povinnostem nechat žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části spisu, je nutno upozornit na ustanovení § 66 odst. 3 daňového řádu a povinnost správce daně prokázat, že je ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní. Žalovaný zcela nezvykle chrání práva daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují.
19. Jako zcela zřejmé nezákonné jednání je možno dovodit z písemnosti založené ve spise pod bodem 32 (kontrolní poznámky). Již z judikatury NSS např., č. j. 2 Afs 87/2004-70 ze dne 30. 3. 2006 vyplývá, že poznámky z daňové kontroly nejsou těmi důkazy, které by měly být zařazené v tzv. neveřejné části spisu. V cit. rozsudku jsou poznámky z daňové kontroly vztahovány ke stanovení daně podle pomůcek. Nicméně dle názoru žalobkyně je cit. rozsudek použitelný i na projednávaný případ.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

20. Žalobkyně dále uvedla, že navrhla pro prokázání uskutečnění dodávek v její prospěch předvolat k podání svědecké výpovědi přímé účastníky obchodních vztahů. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalovaný nepředvolal k podání svědecké výpovědi pana L. M., jednatele společnosti Advanced Solutions s.r.o., byť jej žalobkyně navrhovala k podání svědecké výpovědi. Tento postup žalovaného je v rozporu se zákonem, ale i dostupnou judikaturou. Z vyjádření správce daně potažmo žalovaného nevyplývají důvody nepředvolání této osoby k podání svědecké výpovědi, když ve vztahu k ostatním subjektům v řetězci firem tak učiněno bylo. Nepředvolání svědka je účelové. Z výsledku kontrolního zjištění, č. j. 1311815/20/2804-60562-609538 ze dne 9. 7. 2020 vyplývá, že Advanced Solutions byla bezprostředním dodavatelem společnosti, jehož jednatelem byl svědek S. a ten poskytoval prostřednictvím společnosti LAST PRODUCTION CZ, s.r.o. služby ČEKOV. Byl to právě tento svědek, který popíral jakékoliv poskytování služeb v rozporu se svědeckou výpovědi P. G. Správce daně ve vztahu k Advanced Solutions neuvádí pravdivé informace, když tvrdí, že tato společnost nezveřejňovala účetní závěrky. Ze sbírky listin vyplývá, že tato společnost zveřejnila veškeré účetní závěrky, byť se tak stalo až dne 19. 5. 2022.
21. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s tím, že v podrobnostech odkázal na rozhodnutí o odvolání. Samotná skutečnost, že k poskytnutí reklamního plnění došlo, je pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně nedostačující. Daňový subjekt je povinen mj. prokázat, že mu plnění dodala osoba uvedená jako dodavatel na daňovém dokladu, příp. že skutečným dodavatelem byla osoba jiná, než je uvedena na daňovém dokladu, a že tato osoba má postavení plátce DPH.
22. Jak vyplývá z protokolu ze spisového materiálu, jednatel společnosti ČEKOV pan P. G. vypověděl (podrobně viz výsledek mezinárodního dožádání zaevidovaný správcem daně dne 16. 5. 2019 pod č. j. 1175482/19, a jeho příloha – zápisnica o ústnom pojednávání č. 100910072/2019 ze dne 17. 4. 2019), že společnost ČEKOV zajistila pronájem reklamní plochy na vozidlech, nebylo však zjištěno žádné propojení mezi společností ČEKOV a majiteli vozidel, resp. nájemci reklamních ploch. Podle vyjádření svědka výběr závodů a vozidel určoval partner (žalobkyně), ten předem určil vozidla, na která chtěl umístit reklamu, rozhodoval také o velikosti loga a jeho umístění. V rozporu s tímto však žalobkyně uvedla (viz č. j. 4923/19/2804-60562- 609538), že tyto věci vůbec neřešila, a že konkrétní závody a vozidla, na kterých bude jeho logo umístěno, vybíral dodavatel ČEKOV. Tvrzení svědka tak svědčí o tom, že svědek neměl žádné povědomí, kdo ve skutečnosti rozhodoval o velikosti reklamní plochy na jednotlivých závodech a o umístění loga na vozidle. Svědek pak neuvedl žádné konkrétní údaje ohledně činnosti společnosti, dalších odběratelů či dodavatelů.
23. Výpověď svědka P. G. tedy zcela oprávněně vzbuzuje pochybnosti o postavení společnosti ČEKOV jako skutečného dodavatele reklamních plnění, přičemž žalovaný má za to, že ji hodnotil zcela racionálně a plně dle pravidel logiky. Faktem je, že lidská paměť přirozeně může být poznamenaná zubem času, nicméně tyto případné mezery nelze vyplnit domněnkami založenými na odhadech a dovozovat tak skutečnosti, které svědek neuvedl. Není pravdou, že by správce daně účelově pominul skutečnosti, které by svědek uvedl ve prospěch žalobkyně. Pokud zkrátka svědek o některých skutečnostech nevypráví (ať již proto, že si je nepamatuje, nebo vypovídá v rozporu s tvrzeními daňového subjektu či jiných svědků), nelze než uzavřít, že takovou svědeckou výpověď nelze označit jako důkaz prokazující předmětná tvrzení či skutečnosti. Skutečnost, že určitý svědek nevyprávěl tak,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

aby to žalobkyni konvenovalo, přitom neznamená, že by byl postup žalovaného při hodnocení jeho výpovědi jakkoliv účelový. Nutno uvést, že i přes určitý časový odstup nebyl pan P. G. schopen uvést základní skutečnosti týkající se obchodní činnosti společnosti ČEKOV, kterých by si v případě, že by se na reklamních plněních podílel v pozici skutečného bezprostředního dodavatele, musel být vědom.

24. Ani svědecká výpověď pana S., bývalého jednatele společnosti LAST PRODUCTION, která se měla dle údajů v kontrolních hlášeních společnosti ČEKOV zásadním způsobem podílet na deklarovaných reklamních plněních, nepřispěla k odstranění pochybností správce daně ohledně osoby poskytovatele reklamních plnění, neboť svědek S. uvedl, že na činnosti společnosti se žádným způsobem nepodílel, jménem společnosti neuzavíral žádné smluvní vztahy, s žádnými obchodními partnery nejednal ani žádnou osobu k jednání nezplnomocnil, nevystavil ani nepřijímal žádné faktury a pana P. G. nezná. Tyto skutečnosti jednoznačně vyplývají z dotčeného protokolu, kdy svědek na otázky správce daně odpovídal povětšinou slovy „ne“, „nevím“ či „nejsem si jist“. Nutno dodat, že za žalobkyni se žádná osoba oprávněná jednat jeho jménem této svědecké výpovědi nezúčastnila, přestože o jejím konání byla žalobkyně vyrozuměna.
25. V dané věci bylo provedeno množství dalších svědeckých výpovědí, z nichž je zřejmé, že žádný ze svědků věrohodně nepotvrdil rozsah, resp. samotnou realizaci reklamních plnění pro žalobkyni, a všichni svědci shodně uvedli, že jim není známo, jaká osoba poskytla žalobkyni předmětné reklamní služby. V závěru žaloby zmiňovaný návrh na provedení svědecké výpovědi pana L. M. nebyl ze strany žalobkyně vznesen. Dlužno dodat, že závěr žalovaného je nicméně dostatečně podložen.
26. Ze zákonné důkazní povinnosti vyplývá, že ve svém zájmu by si měl daňový subjekt zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu jiným plátcem DPH prokázat (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, uvedený v právním rámci v bodě 26 rozhodnutí o odvolání). Subjektivní přesvědčení žalobkyně o tom, že žalovaný postupuje nezákonně a zatajuje určité informace, neznamená, že tomu tak skutečně je. V daném případě nepanovaly pochybnosti toliko o dodavateli předmětných plnění, ale po přezkoumání spisového materiálu dospěl žalovaný též k závěru, že zde existují zásadní pochybnosti o tom, zda byla předmětná plnění uskutečněna v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti vyvstaly na základě skutečnosti, že v obchodních smlouvách není jednoznačně vymezen rozsah služeb zahrnutý do celkové ceny (jednotlivá ujednání jsou nekonkrétní a neurčitá), přesto je sjednaná cena stanovena pevnou částkou. Ze zjištění prvostupňového správce daně i z vyjádření žalobkyně pak bylo dle žalovaného zřejmé, že služby uvedené v bodu 3 odst. 7 obchodních smluv byly poskytnuty v naprosto minimálním rozsahu; další vyjmenované služby nebyly poskytnuty vůbec, přitom žalobkyně uhradila plnou cenu sjednanou ve smlouvách. Reklama tedy nebyla provedena ve smluveném rozsahu.
27. Pokud žalobkyně namítá, že hodnocení jednotlivých důkazů bylo postaveno na bázi hodnocení podvodu na dani, je nutno toto tvrzení odmítnout jako liché. Žalovaný v první řadě podotýká, že závěr o podvodu na DPH nebyl v posuzovaném případě učiněn, resp. ani být učiněn nemohl, neboť nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně.
28. Správce daně v rámci daňové kontroly, zahájené dne 26. 11. 2018 při ústním jednání zaznamenaném v protokolu č. j. 1761244/18/2804-60562-609538, komplexně prověřoval

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daň z přidané hodnoty v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti ČEKOV, tzn. mj. i zda byly splněny všechny zákonné podmínky pro oprávněné uznání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. V rámci takového prověřování při daňové kontrole mohou vyvstat různé směry, kterými se zjišťování správce daně ubírá, přičemž se jedná o běžný postup a zásadní je, aby byly konečné závěry plynoucí z daňové kontroly, na základě nichž je daňovému subjektu měněna výše daňové povinnosti, důkladně odůvodněny, a aby měl daňový subjekt možnost se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. V daném případě tomu tak bezesbytku bylo, když správce daně v rámci výsledku kontrolního zjištění (viz písemnost č. j. 183550/21/2804-60562-603939 ze dne 11. 2. 2021) žalobkyni sdělil, že ve věci shledal konkrétní pochybnosti ve vztahu k osobě dodavatele, na jejichž základě vyhodnotil předložené daňové doklady vystavené obchodní společností ČEKOV jako nevěrohodné a neprůkazné, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nerozptýlila a svá tvrzení ohledně dodavatele reklamního plnění neprokázala. Pokud pak byly správcem daně zjištěny určité skutečnosti, které byly též uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (nezřízení internetové stránky, nezveřejnění účetní závěrky, dodavatel byl nespolehlivý plátce, zrušení registrace k DPH a výběr finančních prostředků), nejednalo se o „objektivní okolnosti“ ve smyslu daňového podvodu, nýbrž o zjištění vytvářející celkový obraz obchodního případu.

29. S ohledem na vývoj relevantní judikatury ve věci deklarovaného dodavatele bylo žalobkyni umožněno prokázat, že deklarované plnění ji bylo najisto dodáno osobou povinnou k dani, která měla postavení plátce DPH, tj. i osobou odlišnou od osoby uvedené na předložených daňových dokladech, která měla v okamžiku dodání těchto služeb postavení plátce DPH. Žalobkyně nicméně pochybnosti o dodání předmětných plnění společností ČEKOV, či jiným plátcem DPH, neodstranila, přičemž osoba v postavení plátce DPH, která by žalobkyni plnění dodala, nebyla jednoznačně zřejmá ani ze spisového materiálu. Ani po doplnění odvolacího řízení o nové důkazní prostředky tak nebylo prokázáno, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila žalobkyně v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH, tedy že přijala předmětná plnění od plátce DPH, a že je přijala v deklarovaném rozsahu.
30. Nutno dále uvést, že argumentace žalobkyně ohledně „vedlejších řízení“, je zcela mimoběžná, zavádějící a tendenční, pokřivující rozložení důkazního břemene. V dané věci je podstatná ta skutečnost, že v rámci daňové kontroly byla prověřována daňová povinnost žalobkyně, kterážto nesla ohledně jí uváděných tvrzení důkazní břemeno, resp. pokud si žalobkyně nárokovala odpočet daně, byla povinna poté, co ji správce daně kvalifikovaně sdělil své pochybnosti, prokázat oprávněnost svého nároku na odpočet daně relevantními důkazními prostředky. Správní orgány nemají povinnost zahajovat jakákoliv řízení s dalšími subjekty, které v rámci daňové kontroly u daňového subjektu detekovaly, ani opatřovat důkazy „až ke konečnému odběrateli“ či prokazovat „nezákonnost postupu u předcházejících dodavatelů“. Nezpochybnění určitého plnění správcem daně neznamená, že by automaticky považoval za prokázané, že k realizaci plnění došlo tak, jak bylo deklarováno (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 07. 09. 2022, č. j. 31 Af 15/2021-256). Výsledek daňového řízení u jednoho daňového subjektu tedy nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu.
31. Žalobkyně současně opakovaně zmiňuje kontrolní hlášení jednotlivých daňových subjektů. Žalovaný v této souvislosti opětovně uvádí, že kontrolní hlášení a údaje v nich uvedené nelze bez dalšího považovat za prokázání uskutečnění plnění, když zde existuje

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

řada pochybností o rozsahu deklarovaných přijatých plnění a o tom, zda tato plnění byla žalobkyni skutečně poskytnuta tímto dodavatelem. Za této situace je tak nutno údaje uvedené v kontrolním hlášení společnosti ČEKOV vnímat toliko jako formální tvrzení, které samo o sobě není způsobilé prokázat faktickou stránku věci, srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, čj. 3 Af 69/2019-51.

32. Při nahlížení do spisu, které se uskutečnilo u správce daně dne 20. 2. 2020, dne 27. 7. 2020 a dne 23. 2. 2022, předložil správce daně žalobkyni veškeré písemnosti, u nichž tak legitimně mohl učinit. Do některých příloh nebylo žalobkyni umožněno nahlédnout, resp. některé pasáže byly začerněny a byly žalobkyni předloženy v anonymizované podobě, a to z důvodu, že údaje neměly přímou souvislost s daňovou povinností žalobkyně. Jedná se o zcela legitimní postup dle daňového řádu, kdy je správce daně povinen v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 daňového řádu a ustanovením § 52 odst. 1 zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděl o poměrech jiných osob.
33. Nepodložené námitky žalobkyně, že ji nebylo umožněno nahlédnout do všech písemností a že prokazatelně nebyla seznámena se všemi důkazy, nemohou být úspěšné. Námitky se nezakládají na uvedení žádných reálných skutkových okolností vyvolávajících podezření o skutečném pochybení a jsou čistě spekulativní. Žalovaný uvádí, že spis je veden zcela v souladu s daňovým řádem, přičemž jeho obsah vyplývá z přiložených spisových seznamů a jednotlivé písemnosti jsou očíslovány. Žalovaný má zároveň za to, že není jeho povinností jednotlivé písemnosti podřazovat pod konkrétní písmena ustanovení § 65 odst. 1 daňového řádu. Jediným požadavkem ve vztahu k vyhledávací části je, že *„Správce daně musí být každopádně schopen daňovému subjektu sdělit, z jakého zákonného důvodu je písemnost zařazena do vyhledávací části spisu. U některých písemností se však musí omezit pouze na toto sdělení, jelikož by i jakékoliv sdělení nad rámec zmařilo smysl zařazení do vyhledávací části [např. sdělení důvodů dle písm. a) by v podstatě odhalilo samotný důkazní prostředek].“* Z uvedeného tedy plyne, že správce daně je povinen daňovému subjektu sdělit toliko, že existuje zákonný důvod pro zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu, a to bez nutnosti uvedení dalších podrobností.
34. Žalovaný dále uvádí, že rovněž tvrzení žalobkyně ohledně zatajovaných důkazních prostředků jsou zcela neopodstatněná, neboť se nezakládají na uvedení žádných reálných skutkových okolností vyvolávajících podezření o skutečném pochybení a jsou čistě spekulativní. Správce daně přeřadil veškeré listiny, které použil jako důkaz, z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu dne 19. 2. 2020 (viz úřední záznam č. j. 253412/20/2804-60562-609538), tedy před sdělením výsledku kontrolního zjištění, přičemž zároveň bylo žalovaným ověřeno, že se ve vyhledávací části spisu již nenacházejí žádné důkazní prostředky svědčící jak ve prospěch, tak v neprospěch žalobkyně.
35. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného rozsáhlou replikou, ve které především polemizovala s hodnocením důkazních prostředků ze strany žalovaného.

### III.

#### Posouzení žaloby

36. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

37. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
38. Podle § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
39. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
40. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
41. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, v bodech 22 a 23 konstatoval, že „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 zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. »Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá« (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).

[45] Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

42. Soud předně uvádí, že žalobní námitky až na pár výjimek kopírují odvolací námitky, se kterými se žalovaný vypořádal ve svém rozhodnutí. Soud s tímto vypořádáním souhlasí a rovněž odkazuje na předmětné pasáže rozhodnutí žalovaného.
43. První žalobní námitky se týkaly hodnocení důkazů ze strany žalovaného.
44. Soud má předně za to, že správce daně i žalovaný hodnotily důkazy zcela v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu a v souladu s formální logikou. Soud souhlasí se žalovaným, že se správce daně i žalovaný zabývaly všemi skutečnostmi a důkazními prostředky, které byly v řízení předloženy žalobkyní nebo zjištěny žalovaným, ačkoliv je žalovaný zřejmě vyhodnotil jinak, než by si žalobkyně přála. Soud však s hodnocením a se závěry žalovaného i správce daně zcela souhlasí.
45. Jak vyplývá ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. Prioritní je povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí (dále srovnej rozsudek ze dne 16. dubna 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67). Tato skutečnost má odraz i v § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Obecně je na daňovém subjektu, jak tyto skutečnosti prokáže.
46. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že povinností správce daně bylo prokázat, že stanovil daň v řetězci společností podílejících se na poskytování služeb. Žalobkyně nemá právo, aby ji žalovaný sdělil, jakým způsobem postupoval a k jakým zjištěním a závěrům dospěl ve vedlejších řízeních. I kdyby tam daň byla odvedena, na důkazní povinnosti žalobkyně to ničeho nemění. Žalovaný nemusí odstraňovat pochybnosti žalobkyně o stanovení daně v řetězci společností podílejících se na poskytování služeb. Rovněž odpočet nemusí být uznán žádné společnosti v řetězci, jak již mnohokrát judikoval NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46).
47. Jak vyplývá z rozsudku Velkého senátu SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09 a rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, cílem odepření nároku na odpočet či osvobození není zajištění výběru neuhrazené daně jiným článkem řetězce, ale ochrana a zajištění fungování systému DPH, neboť odepření má odrazující účinek. I u žalobkyně je neuznání odpočtu důsledkem neprokázání deklarovaného rozsahu a dodavatele plnění a neslouží k zhojení chybějící daně, proto je zcela irrelevantní, zda u ostatních společností v řetězci byla daň zaplácena, doměřena či nikoliv.
48. Pokud se žalobkyně dovolává závěrů rozsudku vydaného dne 6. září 2022 pod č. j. 2 Afs 401/2020-74, soud upozorňuje, že je v tomto rozsudku rovněž v bodě 22 konstatováno, že z *daňového řízení nevyplývaly takové pochybnosti, které by ospravedlnily závěr, že žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH*, což však není případ žalobkyně. V případě týkajícím se tohoto rozsudku nebyla totiž pochybnost o rozsahu plnění jako v případě žalobkyně. Uvedený rozsudek proto nelze na případ žalobkyně aplikovat.
49. Žalovaný uvedl, že informace získané z kontrolních hlášení jednotlivých subjektů, neznamená že neměl o uskutečněných zdanitelných plněních jiných subjektů ve vedlejších daňových řízeních sebemenších pochyb, naopak uvedl, že pouze na základě kontrolních hlášení nemůže nikdy dojít k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. Soud s tímto závěrem zcela souhlasí.

50. Žalobkyně má primární důkazní břemeno prokázat svá tvrzení ohledně plnění, z nichž uplatňuje odpočet, s tím, že žalobkyně zcela jistě může vynakládat nepřiměřené prostředky za nejasně vymezená plnění, nesmí z nich ale nakonec požadovat odpočet. Pokud odpočet uplatňuje, je její povinností prokázat, že tato plnění v deklarovaném rozsahu obdržela od deklarovaného dodavatele, což se jí s ohledem na shora popsané pochybnosti správce daně, které žalobkyně nerozptýlila, nepodařilo. To, že pochybnosti žalovaného mohly primárně vzejít z nestandardnosti daného řetězce, na tomto závěru ničeho nemění. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že dané plnění bylo dodáno v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem.
51. Soud proto zcela souhlasí se žalovaným, že jeho pochybnosti týkající se toho, že tato plnění byla dodána deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu, tj. že rozsah dodaného plnění odpovídá jeho objednavce a ceně, těmito důkazními prostředky, nebyly vůbec rozptýleny. Žalobkyně tak nemůže svou neobezřetnost při sjednávání dodání plnění nahrazovat tím, že uvede, že *dodavatelský subjekt disponuje bezprostředními důkazními prostředky pro prokázání, že tento subjekt pořídil služby od svého dodavatele*, a požadovat tyto neurčité důkazy zpřístupnit z jiného daňového řízení. Pokud byla žalobkyně přesvědčena, že takové důkazy existují, mohla je sama získat od svého dodavatele a předložit je nebo je alespoň označit.
52. Žalobkyně má povinnost důkazy na podporu svých tvrzení označit a nemůže žádat, aby žalovaný tím, že ji předloží k nahlédnutí spisy jiných daňových subjektů, tímto způsobem odstraní *pochybnosti na straně žalobkyně, zda tyto písemnosti nejsou důkazy svědčícími ve prospěch žalobkyně*.
53. Z rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání, že plnění uvedená na daňových dokladech byla dodána deklarovaným dodavatelem, v deklarovaném rozsahu. Žalovaný tyto skutečnosti následně zcela správně právně vyhodnotil, když uzavřel, že žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro nárok na odpočet daně uvedené v ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
54. Další žalobní námitka se týká hodnocení svědecké výpovědi jednatele společnosti ČEKOV pana P. G. a jednatele společnosti LAST PRODUCCION má za to, že není povinností žalovaného konfrontovat jednoho svědka (pana S.) se svědeckou výpovědí jiného svědka (pana P. G.), pokud svědek vypovídá spontánně nebo odpovídá na relevantní otázky mu kladené. Žalobkyně se mohla této svědecké výpovědi zúčastnit a také svědku položit otázky, což však neučinila. Pokud teď uvádí, že svědek lhal, musí své tvrzení prokázat. Žalobkyně však s hodnocením této svědecké výpovědi ve své replice pouze dlouze polemizuje a snaží se z jeho výpovědi dovodit, že plnění společnosti ČEKOV fakticky dodala společnost LAST PRODUCTION.
55. Soud dále uvádí, že souhlasí se žalobkyní, že si jednatel společnosti ČEKOV nemusel pamatovat všechny detaily, jelikož takových obchodních případů měl mnoho, soud uvádí, že by naopak předpokládal, že používal stejný obchodní model pro všechny své klienty a proto by si měl pamatovat způsob a obsah kontraktace.
56. To však nebyl případ jednatele žalobkyně. S ohledem na skutečnost, že takový obchodní případ (reklama za 2.750.000,- Kč) měla zřejmě jen jeden, soud předpokládá, že si bude počínat s péčí řádného hospodáře a neuzavře zcela neurčitou smlouvu s někým, o kom si nebyla jistá, že je jednatelem společnosti, o které rovněž nic nevěděla, nemohla si být tedy jistá, že dostojí svému závazku, bude se účastnit jednotlivých akcí a navazovat kontakty,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

aby obsah plnění zúročil. Obecně jsou jiní podnikatelé při sjednávání reklamních služeb mnohem konkrétnější a záleží jim na každé koruně. Pokud byla žalobkyně při kontraktaci tak neopatrná a nedbalá, nemůže se divit, že není schopná prokázat rozsah tohoto plnění, viz rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, jak jej citoval žalovaný ve svém rozhodnutí bod 25, ve kterém NSS uvedl: „*V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“

57. Soud rovněž nesouhlasí se žalobkyní, že si žalovaný *vykládá pojetí důkazní břemeno extenzivním způsobem, tedy i na skutečnosti, u kterých nebyla žalobkyně přímým účastníkem daného závazkového vztahu, tzn., aby prokázala poskytování služeb v řetězci firem.* Žalovaný nenutil žalobkyni prokazovat skutečnosti, u kterých nebyla účastníkem, žalobkyně však nebyla schopna prokázat skutečnosti, u kterých účastníkem byla, a to hlavně ohledně rozsahu plnění resp. obsahu smlouvy, kdy tyto skutečnosti žalobkyně jednak nebyla schopná uvést, a kdy se její verze následně rozchází s verzí tvrzeného dodavatele. Jinými slovy, pokud by žalobkyně obsah plnění a k tomu odpovídající stanovení ceny byla schopna prokázat, své důkazní břemeno by unesla, což se však nestalo.
58. Soud rovněž nemůže souhlasit se žalobkyní, že *ze sv. výpovědi sv. G. bylo dokonce prokázáno, který subjekt byl bezprostředním dodavatelem, avšak žalovaný zcela nepochopitelným způsobem tvrdí, že je to jiný než deklarovaný a výslovně uvedený subjekt sv. G.* Ze svědecké výpovědi pana P. G., jednatele společnosti ČEKOV, právě vyplynuly nejasnosti ohledně rozsahu plnění i jeho subdodavatele. Fotografie ze závodů a z turnajů doložené žalobkyní dle soudu rovněž dosvědčují, že nějaká reklama byla někým dodána, nic víc.
59. Z rozhodnutí žalovaného se podává, že svědek P. G. uvedl, že *společnost ČEKOV zajistila uskutečnění reklamních plnění uvedených ve smlouvách prostřednictvím subdodavatelů, na jejich název si již nevzpomíná. Podíl svědka na uskutečněných plněních spočíval v tom, že osobně zadal objednávku a osobně si ji převzal. Výrobu polepů na vozidla zajistil subdodavatel a svědek provedl jejich následnou instalaci na vozidla. Pronájem reklamní plochy na vozidlech zajistila společnost ČEKOV. Na otázku, zda zná společnost LAST PRODUCTION, s.r.o. „v likvidaci“, DIČ: CZ25837401 (dále jen „LAST PRODUCTION“) svědek uvedl, že název firmy mu je známý, ale na náplň konkrétní spolupráce si nevzpomíná. Úhrady faktur vystavených společností LAST PRODUCTION probíhaly dle vyjádření svědka bezhotovostně.*
- Avšak, z kontrolních hlášení společnosti ČEKOV za zdaňovací období leden až prosinec roku 2016 bylo zjištěno, že podíl obchodní společnosti LAST PRODUCTION na reklamních plněních měl být naprosto zásadní. Obchodní společnost ČEKOV přijala v roce 2016 plnění od společnosti LAST PRODUCTION v řádu několika desítek milionů korun, přijatá plnění od této společnosti v roce 2016 činila 92 % hodnoty veškerých přijatých zdanitelných plnění (současně 91 % hodnoty veškerých uskutečněných plnění).*
60. Majitelé vozidel shora uvedenou verzi nepotvrdili. Sice mohli potvrdit uskutečnění části plnění, nepotvrdili však, že toto plnění dodala žalobkyni společnost ČEKOV, resp. její subdodavatel společnost LAST PRODUCTION. Proto závěr žalovaného o tom, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že dodavatelem plnění byla společnost ČEKOV, je tak namístě.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

61. Soud závěrem uvádí, že žalobkyně v úvodu žaloby citovala řadu rozsudků NSS a ESD, které by měly vyznít v její prospěch, které však na situaci žalobkyně zcela nedopadají. Pokud žalobkyně odkázala na rozsudky týkající se jiného dodavatele, který je plátcem DPH, soud upozorňuje, že v těchto případech však nebylo pochyb o rozsahu plnění. Jako další příklad lze uvést rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-213, ze kterého vyplývá, že nárok na odpočet daně by žalobkyni vznikl i v případě, že by si pořídila jako zdanitelné plnění službu zjevně předraženou. I v tomto případě však nebylo pochyb o rozsahu plnění. V tomto kontextu mohla žalobkyně v žalobě uvést, proč vynaložila za tuto reklamu nejasného obsahu částku, která odpovídá cca polovině veškerých jejích nákladů. Mohla doložit, jak moc byla tato reklama efektivní, resp. že např. díky této reklamě ji enormně stouply zisky. Žalobkyně však ani jedno ani druhé neučinila.
62. Pokud má žalobkyně za prokázané, že reklamu dodala společnosti ČEKOV subdodavatelská společnost LAST PRODUCTION, z výpovědi jednatele této společnosti se dozvídáme, že o žádných plněních pro společnost ČEKOV nevěděl. Proto pochybnosti o tom, kdo fakticky dodal tuto reklamní plnění a v jakém rozsahu, jsou zcela na místě a bylo na žalobkyni, aby je důkazně rozptýlila (např. objednávkami, potvrzením o převzetí plnění, fakturami atd.), což se nestalo.
63. Pokud jsou výpovědi jednatele deklarovaného dodavatele ohledně rozsahu plnění neurčité a ohledně jiných otázek rozporné s výpovědí jednatele žalobkyně, nelze mít rozsah plnění touto výpovědí za prokázány. Obdobné platí ohledně prokázání deklarovaného dodavatele - pokud vyjde najevo, že dodavatelem deklarovaný subdodavatel předmětné plnění nedodal, je závěr o tom, že předmětné plnění nedodal deklarovaný dodavatel, zcela na místě. Naopak to je žalobkyně, která se upíná na pár detailů z provedeného dokazování, které vypovídají v její prospěch a zcela ignoruje řadu skutečností, které prokazují, že pochybnosti správce daně jsou namístě.
64. Žalobní námitky namítající dokazování ze strany daňových orgánů jsou tak nedůvodné.
65. Další námitky se týkaly vedení správního spisu. Soud shledal i tyto námitky nedůvodnými a vedení správního spisu daňovými orgány zcela v souladu se zákonem.
66. Soud ověřil ze spisu, že ve vyhledávací části zůstaly zařazené pouze dokumenty týkající se jiných subjektů (některé obsahující i osobní údaje fyzických osob), které tak spadají pod ust. § 66 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu*. Žalovaný toto žalobkyni ve svém rozhodnutí (bod 135) sdělil. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že bylo na žalovaném, aby žalobkyni prokázal, že je ohrožen jejich zájem. Tím by tato úprava ztratila význam.
67. Soud dále k námitce žalobkyně, že žalovaný zatajil část spisu, kde by mohly být důkazy v její prospěch uvádí, že toto tvrzení shledává rovněž ryze účelovým. Žalobkyně namítá, že *se nemůže vyjadřovat k důkazním prostředkům, které žalovaný před žalobkyni zatajuje*. Soud k tomu uvádí, že rozhodnutí žalovaného na takových důkazech nestojí. Žalovaný prokázal, že jeho pochybnosti ohledně tvrzení žalobkyně jsou oprávněné. Skutečnosti, na základě kterých tyto pochybnosti stojí a důkazy, které to prokazují, žalobkyni daňové orgány rovněž sdělily. Bylo na žalobkyni, aby jí tvrzené skutečnosti ohledně deklarovaného rozsahu a deklarovaného dodavatele prokázala. Proto ani žalobkyní v žalobě citované rozsudky NSS na případ žalobkyně nedopadají.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

68. Pokud žalobkyně namítá, že *jako zcela zřejmé nezákonné jednání je možno dovodit z písemnosti založené ve spise pod bodem 32 (kontrolní poznámky)*, musí rovněž uvést, co z těchto poznámek plyne a zda z nich žalovaný vycházel, což žalobkyně neučinila. Samotné zařazení kontrolních poznámek do spisu nemůže být vadou řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí.
69. Bylo na žalobkyni, aby v případě, že chce uplatňovat odpočet, vytvořila o svých obchodech auditní stopu, aby o těchto plněních nebylo pochyb. Žalobkyně sice měla uzavřenou smlouvu, tato ale nijak nedefinovala rozsah plnění. Nebyla doplněná jednotlivými objednávkami. Taková smlouva pak působí dojmem, že je žalobkyni úplně jedno, co a jak bude dodáno, důležitá je pouze cena, která byla v poměru k jiným nákladům a obratu žalobkyně zcela nepřiměřená. Žalobkyně se při hodnocení důkazů ze strany žalovaného domáhá logiky, sama však tento z obchodního hlediska zcela nelogický krok v žalobě nijak nevysvětluje.
70. Žalobkyně, jak bylo shora uvedeno, nemůže svou důkazní povinnost přenášet na žalovaného a doufat, že se nějaké důkazy v její prospěch objeví ve spisech jejich dodavatelů a jejich subdodavatelů, aniž by tyto důkazy blíže označila. Pokud se žalobkyni nepodařilo vyvrátit závěry žalovaného ohledně neunesení svého důkazního břemene, žalobkyně následně nemůže tyto závěry zvrátit poukazem na nečinnost žalovaného ohledně jiných daňových subjektů. I kdyby vůči nim zůstal žalovaný zcela nečinný a daňovou kontrolu u nich nezahájil, nic to nemění na její povinnosti prokázat rozsah a dodavatele jí tvrzených plnění, ze kterých uplatňuje odpočet.
71. Co se týče námítky, že žalovaný neprovedl důkaz výsledkem L. M., jednatele společnosti Advanced Solutions s.r.o., byť jej žalobkyně navrhovala k podání svědecké výpovědi, soud uvádí, že žalobkyně neuvedla, kdy takový důkazní návrh učinila a jaké skutečnosti se týkal. Žalovaný k tomu uvedl, že takový důkazní návrh nebyl učiněn. Není povinností soudu pročitat celý správní spis a hledat listinu, na které by takový návrh byl učiněn, jestliže ji žalobkyně nijak blíže nespécifikovala. Žalobkyně mohla na vyjádření žalovaného reagovat a takovou listinu označit v replice, což však neučinila. Žalobní námítka je tak rovněž nedůvodná. Skutečnost, že společnost Advanced Solutions zveřejnila veškeré účetní závěrky až dne 19. 5. 2022, na shora uvedených závěrech žalovaného rovněž nic nemůže změnit.
72. Soud závěrem opakuje, že je zcela jistě svobodnou volbou každého podnikatele uzavřít smlouvu, za nepřiměřenou cenu s nejasným plněním, což je otázka jeho obchodní strategie. Pokud však daňový subjekt chce žádat za takové plnění odpočet DPH, je na něm, aby prokázal, že k plnění v rozsahu odpočtu došlo a že jej dodal subjekt uvedený na smlouvě. Pokud je smlouva ohledně rozsahu plnění nejasná, a cena neodrážela jednotlivé služby, ale byla koncipována jako cena za celkové plnění, musí tuto skutečnost prokázat jinak, např. objednávkou, potvrzením o převzetí, popř. i svědecky. Pokud se mu to nepodaří, nemůže obviňovat žalovaného, že má k dispozici jiné důkazy, které jeho verzi prokazují. Nemůže svou neopatrnost ohledně nutnosti mít auditní stopu nezbytnou k uplatnění odpočtu přenášet na jiné subjekty a doufat, že s tím uspěje. Žalovaný nemá povinnost mu sdělovat informace z jiných, i když souvisejících daňových řízení.

## IV.

## Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

73. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žádná ze žalobních námitek není důvodná, a proto žalobu výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**Poučení:**

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

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

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

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

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

Praha 24. ledna 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

