



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **BONUSS plus s.r.o.**, IČO 03149412
sídlem V olšínách 16/82, 100 00 Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2023, č. j. 6282/23/5300-22444-713037,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této kauze žalobkyně neprokázala předmět a rozsah reklamních plnění, která měla obdržet na automobilových závodech.
2. Žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2018 uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) ze zdanitelných plnění v hodnotě částky základu daně ve výši 3,3 mil. Kč. Předmětem zdanitelných plnění měly být reklamní služby v souvislosti s automobilovými závody, které žalobkyni poskytovala společnost

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

APPSTORES HOLDING s.r.o.¹ (**Appstores**). Dne 24. 1. 2019 Finanční úřad pro hl. m. Prahu (**správce daně**)² zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH v rozsahu výše uvedených plnění. Žalobkyni zaslal dvě výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019. Na ty žalobkyně reagovala. Poté správce daně učinil mezitímní závěr, že žalobkyně prokázala splnění podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (**zákon o DPH**). Dále zjišťoval, zda se žalobkyně nedopustila daňového podvodu. V souvislosti s tímto podezřením dne 29. 7. 2021 zaslal žalobkyni další výzvu. Na tu reagovala žalobkyně podáním ze dne 31. 8. 2021. Úředním záznamem ze dne 12. 11. 2021 správce daně žalobkyni seznámil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění. Po vyjádření žalobkyně správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole, kterou žalobkyni doručil 3. 2. 2022. Dle ní žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť nevyvrátila svou účast na podvodném jednání, ani neprokázala, že by přijala opatření k zamezení své účasti na podvodu. Správce daně poté doměřil žalobkyni DPH ve výši 693 tis. Kč [platební výměr ze dne 11. 1. 2022 (**platební výměr**)].

3. Žalobkyně se odvolala. V rámci odvolacího řízení žalovaný změnil právní závěr správce daně, neboť dle něj nešlo o daňový podvod, ale žalobkyně nedoložila předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění. S touto změnou žalovaný seznámil žalobkyni písemností ze dne 5. 1. 2023. Žalobkyně zareagovala podáním doručeným žalovanému 7. 2. 2023, avšak toto její vyjádření nezměnilo názor žalovaného. V záhlaví uvedeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) žalovaný potvrdil platební výměr.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí rozsáhlou žalobu.

5. **Prekluze práva na stanovení daně.** Žalobkyně namítla marné uplynutí práva na stanovení daně, neboť správce daně nerozhodl ve lhůtě stanovené § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (**daňový řád**). Nedošlo k prodloužení lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu o dobu, kdy správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (**NSS**) ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, dle kterého ke stavění lhůty nestačí toliko odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, ale je také třeba, aby žádost souvisela s daným daňovým řízením a byla důvodná.

6. Správce daně k mezinárodnímu dožádání přistoupil, neboť chtěl vyslechnout pana Z., předsedu sdružení RACING TREVOR (**Racing Trevor**). Toto sdružení pronajalo Appstores závodní vůz a služby s ním související. Dle žalobkyně nemohl tento výsledek přinést daňově relevantní informace, neboť z hlediska nároků na odpočet DPH je nepodstatné, zda jiné subjekty, které subdodavatelsky plnění realizovaly, měly mezi sebou řádně uzavřeny smlouvy ve smyslu soukromého práva. Žalobkyně popřela potřebu mezinárodního dožádání. Dle ní marně uplynula lhůta pro doměření DPH již 25. 1. 2023.

7. **Žalovaný údajně neunesl důkazní břemeno.** Daňové orgány neprokázaly takové okolnosti, které by mohly důvodně zpochybnit daňová tvrzení žalobkyně. Žalobkyně předložila důkazy, kterými vyvrátila pochybnosti správce daně uvedené ve výzvách k prokázání skutečností. Správce daně uznal, že žalobkyně prokázala splnění podmínek

¹ Dle obchodního rejstříku APPSTORES HOLDING s.r.o. byla pravomocně zrušena s likvidací dne 20. 12. 2022.

² Soud používá souhrnný termín **správce daně** pro Finanční úřad pro hlavní město Praha, který je místně příslušným správcem daně a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, který provedl daňovou kontrolu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný se závěrem správce daně nesouhlasil. Nezpochybnil, že k plnění došlo, ale pouze jeho předmět a rozsah.

8. Žalobkyně namítla, že žalovaným uvedené pochybnosti jsou nedostatečné a v podstatných rysech nenarušují žalobkyní tvrzený skutkový děj. Ohledně kvalit pochybností způsobilých přenést důkazní břemeno na daňový subjekt odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2019, č. j. 25 Af 36/2018-46, jehož věcnou správnost potvrdil NSS rozsudkem ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 60/2019-41, *Regály-NET*.

9. Žalobkyně nepovažovala za neobvyklé, že jí předložené daňové doklady blíže nerozváděly předmět plnění. Jejich obsah neodporoval zákonu o DPH. Skutečnost, že daňové doklady nspecifikovaly plnění dle představ správce daně, nemohla založit pochybnosti o jejich rozsahu. Žalobkyně odkázala na rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar*, v němž NSS uvedl, že nedostatečná specifikace plnění na daňovém dokladu nepřenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Absence údajů o přesném rozsahu uskutečněného plnění na daňových dokladech nedokládá nesoulad těchto dokladů se skutečností (také rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017-34). Žalobkyně během řízení doložila smlouvu o reklamě, závěrečnou zprávu dokumentující realizovanou reklamu, vysvětlila, jakých plnění se reklama týkala, že byla koncipována jako celoroční a týkala se především závodů FIA střední Evropy a ESET V4 CUP (*pozn. soudu*: jednalo se o 5 závodních víkendů na okruzích Hungaroring, Red Bull Ring, Grobnik, Slovakia Ring, Automotodrom Brno; seřazeno chronologicky). Tvrzení žalobkyně navíc potvrdily výslechy svědků. Nelze tak přijmout tvrzení žalovaného, že nebylo patrné, co bylo předmětem plnění.

10. Žalobkyně dále vysvětlila žalovaným tvrzenou kolizi mezi smlouvou o reklamě a smlouvou o vzájemné spolupráci. Plnění, které založilo nárok na odpočet DPH, probíhalo na základě smlouvy o reklamě. Ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, že daňové orgány neměly pochybnosti o tom, že plnění probíhalo na základě smlouvy o reklamě. Smlouva o vzájemné spolupráci byla chybně sepsána. Měla se týkat pouze reklamních služeb, které žalobkyně poskytla Appstores a jejím obchodním partnerům. Tehdejší reklama spočívala v jejich prezentaci na LED panelech žalobkyně.

11. Smlouva o reklamě byla koncipována jako celoroční, fakturace probíhala na bázi pravidelných plateb. Takto sjednané podmínky odpovídají zásadě smluvní volnosti. Z podoby smlouvy o reklamě nelze vyvozovat, že předmět či rozsah reklamy byly nejasné. Žalobkyně odkázala na rozsudky NSS, ve kterých byla úplata za reklamu koncipována pro celou sportovní sezónu obdobně a rozvržena do jednotlivých plateb. NSS tuto skutečnost neshledal jako nestandardní.

12. Pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění neprokazují ani tvrzení žalovaného o jeho extrémně vysoké ceně. Žalovaný navíc nevedl vůbec žádné dokazování za účelem posouzení, jestli je cena extrémně vysoká. I pokud by cena byla nepřiměřená, z hlediska uznání nároku na odpočet DPH je tato skutečnost zcela irelevantní. Na podporu tohoto tvrzení odkázala na rozsudek 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*.

13. Za nelogické žalobkyně označila spekulace žalovaného, že Appstores nemohla poskytnout plnění v tvrzeném rozsahu, jelikož měla pouze virtuální sídlo, nezveřejňovala účetní závěrky a byla nespolehlivou osobou, které byla zrušena registrace k DPH. Žalovaný na jednu stranu zpochybnil možnost dodavatelky poskytnout plnění, na druhou stranu v rozhodnutí zmínil, že Appstores plnění poskytla. Podle žalobkyně měla

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Appstores personální i materiální zázemí pro realizaci reklamy. Navíc otázka, jestli Appstores skutečně ekonomickou činnost v oboru reklamy realizovala, není předmětem sporu.

14. Reklamní polepy na závodním voze umístila Appstores nejen při závodech Hungaroring 2018 a Red Bull Ring 2018. Žalovaný se prý mýlil, pokud měl za to, že zbývající tři závody neměly spojitost s jí poskytovanou reklamou. K tomu žalobkyně poukázala na fotografickou dokumentaci zprávy o reklamě, dle které byla reklama žalobkyně na vozidle patrná. Skutečnost, že se správci daně nepovedlo zmapovat komplexní dodavatelský řetězec, nemohla založit důvod pro vyloučení odpočtu DPH. V této souvislosti žalobkyně také popírala výpověď svědka Z., který vypověděl že reklamu žalobkyně na zbývajících třech závodech objednala jiná osoba (viz bod 6 tohoto rozsudku).

15. **Prokazování rozsahu a předmětu plnění.** Nárok na odpočet náleží i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, které zakládají nárok na odpočet. To platí za podmínky, že náklady na tyto služby jsou součástí režijních nákladů plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH a spoluurčují cenu jeho zboží či služeb. Dle žalobkyně výše uvedené vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU), především pak z rozsudku ze dne 8. 6. 2000, věc C-98/98, *Midland Bank*, a ze dne 26. 5. 2005, věc C-465/03, *Kretztechnik*. Souvislost mezi objednanými reklamními službami a svou ekonomickou činností žalobkyně prokázala. Žalovaný tudíž pochybil, pokud judikaturu SDEU nerespektoval a dále trval na prokázání rozsahu reklamních služeb.

16. Dle žalobkyně z § 72 a § 73 zákona o DPH a čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES³ (směrnice) vyplývají čtyři kumulativní podmínky nároku na odpočet DPH: 1) plnění není fiktivní, ale reálně se uskutečnilo; 2) realizoval ho plátce DPH a plnění použil; 3) v rámci ekonomických vztahů daňový subjekt uplatňující odpočet; 4) plnění daňový subjekt prokáže daňovým dokladem. Žalobkyně odkázala na rozsudek ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70, *KADAMO*, a rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, *OLIVE HILL DEVELOPMENT*, v kterém NSS kladl důraz na fakticitu plnění. Dle žalobkyně bylo důležité, že se nejednalo o předstírané plnění. Rozsah plnění není mezi zákonnými podmínkami nároku na odpočet DPH. Žalovaný dle ní sporná plnění nepovažoval za fiktivní.

17. Požadavek žalovaného na prokázání, že žalobkyně přijala služby v rozsahu stanoveném smlouvou, nebyl nic jiného než požadavek na prokázání přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Tato otázka však není z hlediska nároku na odpočet DPH relevantní. Žalobkyně nemohla ve vztahu k prokazování rozsahu plnění nést důkazní břemeno. Žalobkyně také odkázala na rozsudek 4 Afs 58/2017, *Stavitelství Melichar*.

18. **Žalobkyně prokázala svá tvrzení.** Požadavek žalovaného na prokázání předmětu a rozsahu plnění zakládajícího nárok na odpočet DPH prý jde nad rámec zákona. Přesto žalobkyně předmět a rozsah plnění v daňovém řízení dostatečně prokázala. Konkrétně během řízení doložila tři daňové doklady vystavené Appstores a smlouvu o reklamě ze dne 27. 12. 2017. Na jejím základě se Appstores zavázala pro daňový subjekt realizovat reklamní činnost. Žalobkyně doložila také závěrečnou zprávu o reklamě. Ta obsahovala i fotodokumentaci. Plyne z ní, že Appstores realizovala reklamu na pěti závodech. I kdyby

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

na některém ze závodů reklamu nerealizovala, nezaložilo by to rozpor ohledně rozsahu a předmětu plnění, neboť smlouva o reklamě neobsahuje taxativní výčet závodů, na kterých musela Appstores žalobkyni prezentovat.

19. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, který označil závěrečnou zprávu o reklamě jako „*obecný a povrchně sepsaný dokument*“. Žalovaný hodnotil tuto zprávu na základě jím zjištěných nejasností (zpráva obsahuje informace o poskytnutí reklamní služby žalobkyni na LED obrazovkách, přitom právě naopak žalobkyně měla tento typ služby poskytnout Appstores). Dle žalobkyně se jedná o omyl ve zprávě. Appstores používala jeden koncept zprávy pro své klienty, a proto zde zmínila i reklamu na LED obrazovkách. Úvahy žalovaného o nízkém počtu shlédnutí videí na YouTube, oproti předpokladům závěrečné zprávy, nezpochybnují věrohodnost této zprávy. Žalobkyně vyzdvihla fotografie, které dle ní dokládají realizaci reklamy na všech pěti závodech.

20. Žalobkyně předložila také doklady o platbách na bankovní účet Appstores. Výše plateb odpovídala částkám uvedeným na daňových dokladech vystavených Appstores. Je zde dána věcná i časová souvislost těchto plateb s daňovými doklady. Bylo na správci daně, aby doložil, že tyto platby daňový subjekt zaplatil z jiného důvodu. Na podporu tohoto tvrzení žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 4 Afs 26/2021-39. Appstores vykázala sporná plnění také v kontrolních hlášeních. To také potvrdilo jejich předmět a rozsah.

21. Žalobkyně se dále věnovala svědeckým výpovědím. Svědek Š. (bývalý jednatel Appstores) k rozsahu plnění uvedl, že logo žalobkyně bylo na závodních kombinézách, na bannerech, na webových stránkách Appstores atd. Výpověď svědka Z. (ohledně toho, že na třech závodech neměla žalobkyně závodní automobil k dispozici) nebyla věrohodná. Nemohla popřít verzi svědka Š., neboť tu podporují i fotografie reklamy realizované Appstores. Z výpovědi svědka K. (jezdec závodního automobilu, vedoucí týmu Appstores Motorsport; stoprocentní vlastník britské APPSTORES HOLDING LIMITED, která vlastnila 100% obchodní podíl v české Appstores) jednoznačně vyplynulo, že Appstores reklamu realizovala. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že pan K. „*celkově vypovídal obecně, neznal žádné podrobnosti a nedokázal odpovídat na podrobnější dotazy správce daně týkající se poskytnutých plnění*“. Neznalost detailů souvisela s větším časovým odstupem od realizace reklamy. V tomto směru odkázala na rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, *Farma Číban*, či 4 Afs 211/2017, dle kterých nelze od svědků očekávat detailní popis událostí, pokud se výsledky odehrály po delší době.

22. Dle žalobkyně žalovaný nesprávně upozadil důkazy v její prospěch. V tomto ohledu poukázala na rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009-104, *DGF*.

23. **Princip neutrality DPH.** Žalobkyně citovala z rozsudku SDEU ze dne 27. 6. 2018 ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17, *SGL a Valérianne*. Tvrdila, že pokud se sporná plnění uskutečnila a zároveň daňový subjekt z tohoto plnění odvedl DPH na výstupu, odepření nároku na odpočet DPH by znamenalo narušení neutrality DPH.

24. Daňové orgány vybraly podstatnou část DPH u Appstores na základě zajišťovacího příkazu. Dle judikatury SDEU v případě odvedení DPH na výstupu Appstores by odepření nároku na odpočet žalobci bylo neoprávněné. Daňové orgány nesmí postupovat tak, aby neutralitu DPH samy narušily. V tomto směru citovala z rozsudku SDEU ve věci C-566/07, *Stadeco BV*, a rozsudku NSS ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, *Podpora - podnikání*.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

25. V souvislosti s tím žalobkyně také namítla, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, pokud se nezabýval otázkou, zda Appstores splnila daňovou povinnost, či nikoli. Přitom se jedná o skutečnost rozhodnou pro správné zjištění a stanovení daně dle § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný neměl vytvořit protiprávní stav tím, že stejnou DPH vybral opakovaně. Dle žalobkyně je pro toto pochybení napadené rozhodnutí nezákonné dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)

26. **Daňové orgány neuznaly ani částečný odpočet DPH.** Pokud žalovaný zjistil, že některé služby Appstores pro žalobkyni vykonala, neměl odepřít celý jí uplatněný odpočet. Na překážku tomuto postupu nemůže být ani to, že smlouva nespécifikovala cenu dílčích plnění. Správce daně disponoval nástroji, jak cenu určit. Žalobkyně odkázala na § 5 odst. 3 daňového řádu a judikaturu (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, *MouseHouse*).

Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný z žaloby vyčetl následující žalobní body, na které reagoval následovně.

28. **Prekluze práva stanovit daň.** Protože část poskytnutých reklamních služeb na některých závodech byla realizována pod jiným závodním týmem, bez zjevné spojitosti s Appstores, žalovaný zjišťoval, jakou souvislost měla realizace reklamy na závodním automobilu se službami uvedenými ve smlouvě o reklamě. Mimo jiné žalovaný vycházel ze zjištění vyplývajících z výsledku svědka provedeného právě prostřednictvím mezinárodního dožádání. To samo o sobě popírá účelovost či irelevanci úkonu dožádání. Právo stanovit daň neprekludovalo.

29. Daňové řízení proběhlo v rámci lhůt stanovených daňovým řádem. K prokázání uskutečnění a rozsahu poskytnutých plnění správce daně vyzval žalobkyni již na začátku daňového řízení. Nelze tudíž tvrdit, že žalovaný vyzval žalobkyni k doložení přijetí plnění až v odvolacím řízení po více jak čtyřech letech od realizace tohoto plnění. V tomto ohledu nehrála žádnou roli skutečnost, že správce daně podezíral žalobkyni z podvodu, kdežto žalovaný nepovažoval za prokázané splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Od počátku bylo nejasné, co bylo předmětem služeb a v jakém rozsahu je žalobkyně obdržela.

30. **Žalovaný unesl důkazního břemeno.** Žalobkyně smísila správcem daně identifikované pochybnosti a pozdější závěry žalovaného ovlivněné dalším dokazováním. Správce daně ozřejmil zdroje jeho pochybností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019, kterou žalobkyni vyzval k prokázání přijetí plnění a vysvětlení toho, o jaké konkrétní služby se jednalo. Správce daně ji také vyzval k vysvětlení vztahu smlouvy o reklamě a smlouvy o spolupráci. Druhou výzvou ze dne 14. 5. 2019 pak žalobkyni vyzval k prokázání přijetí plnění uvedeného na daňových dokladech. Správce daně následně zaměřil další šetření směrem k nestandardním okolnostem provázejícím realizaci smlouvy o reklamě, přestože během daňové kontroly s určitostí nezjistil, co žalobkyně od Appstores přijala a v jakém rozsahu.

31. Naproti tomu žalovaný posoudil věc tak, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Bylo předčasné zkoumat okolnosti nasvědčující podvodu na DPH. Zdůraznil, že závěry správce daně o daňovém podvodu nepřezkoumával, tudíž je nepopřel ani nevyvrátil. V důsledku toho nevyloučil ani to, že k podvodnému jednání mohlo dojít.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

32. Žalobkyně v odpovědi na výzvy ohledně bližšího určení plnění odkazovala na smlouvu o reklamě, která blíže nespecifikovala jednotlivé služby, které ji měla Appstores poskytnout. Žalovaný demonstroval možnosti, jak smluvní strany mohly ve smlouvě konkretizovat sporná reklamní plnění. Mohly specifikovat například parametry grafiky reklamy, dobu trvání reklamy, počet a upřesnění jednotlivých závodních či společenských akcí atd. Pochybnosti nezaložil ani tak rozpor mezi tvrzeními a důkazy, nýbrž naprostá absence jakéhokoliv určení a popisu údajně poskytnuté reklamy.

33. K výtkám, že zjištění o osobě dodavatele nemohou být zdrojem pochybností o faktické stránce údajně přijatých plnění, žalovaný uvedl, že se jednalo o rekapitulaci části průběhu řízení vedeného před správcem daně. V průběhu dalšího dokazování žalobkyně tyto pochybnosti rozptýlila a žalovaný nedával poznatky o osobě dodavatele do souvislosti s neprokázáním předmětu a rozsahu plnění. To samé žalovaný tvrdil ohledně vysoké ceny za sporná plnění. I ta byla jedním z faktorů, proč správce daně měl důvodné pochybnosti ohledně sporných zdanitelných plnění. K tomu žalovaný podotkl, že by bylo obtížné činit závěry o příliš vysoké ceně, když nebylo zřejmé, co je vlastně předmětem plnění a nebyl znám ani jeho rozsah. Stejně tak existence dvou smluv, smlouvy o reklamě a smlouvy o vzájemné spolupráci, vzbuzovala u správce daně důvodné pochybnosti. Obě byly uzavřeny v tentýž den s prakticky totožným plněním. Zásadně rozdílná byla cena za tato plnění. Správce daně oprávněně požadoval vysvětlit vztah mezi těmito dvěma smlouvami. Závěry žalovaného o neurčitěm předmětu a rozsahu poskytnutého plnění však neovlivnily existence dvou smluv, cena za plnění ani pochybnosti ohledně solidnosti dodavatele.

34. Žalovaný se domnívá, že nynější případ skutkově neodpovídá rozsudku 4 Afs 58/2017, *Stavitelství Melichar*. Tento rozsudek je stejně již překonán (např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2023, č. j. 5 Afs 254/2021-60, *ANC FOD*).

35. **Žalobkyně neprokázala rozhodné skutečnosti.** Smlouva o reklamě obsahovala výčet převážně obecně formulovaných druhů reklamních služeb. Nespecifikovala kdy, v jaké podobě a v jaké míře je má Appstores realizovat. Víceero těchto plnění žalobkyně vůbec nedoložila, jako například pozvání na testování týmu či poskytnutí 3 VIP vstupenek na každý závodní víkend. U některých z těchto plnění nebylo složité alespoň popsat, na jakou dobu a v jaké podobě probíhala. To platí například u umístění reklamy žalobkyně na webových stránkách Appstores. Dle žalovaného smlouva o reklamě představuje „*soubor obecně vymezených činností bez jakékoliv věcné i časové specifikace*“.

36. Závěrečná zpráva je dle žalovaného nedatovaným dokumentem, u kterého se lze jen domnívat, že jej zpracovala Appstores. Formou jednoduchých vět popsal stejně obecný výčet činností, s jakým pracovala smlouva o reklamě. Neobsahovala žádné informace o tom, kdy a v jaké podobě poskytla Appstores konkrétní služby žalobkyni. Z další části, kde jsou informace o realizaci reklamy na závodech, bylo zřejmé, že dokument nebyl individualizován tak, aby popisoval pouze služby poskytnuté žalobkyni. Tuto tezi potvrdila i sama žalobkyně, když v reakci na chybně uvedené informace o poskytnutí LED obrazovek zmínila, že Appstores používala jeden koncept závěrečné zprávy pro všechny zákazníky. To samé poznamenala mimoděk i ke smlouvě o reklamě, jež vždy zněla velice podobně, ať se jednalo o plnění v řádu statisíců či desítek milionů.

37. Dle žalovaného je vidět, že obsah závěrečné zprávy není cílen na jednoho zákazníka – žalobkyni – i z poslední části závěrečné zprávy (část s fotografiemi). Tento dokument má dle žalovaného minimální důkazní hodnotu. Žalovaný ho jako důkazní prostředek neodmítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

38. Realizaci reklamy nedosvědčily ani výsledky svědků Š. a K. Žalobkyně přehlídlá jak skutečnost, že tito vyjmenovali pouze obecný výčet služeb, který byl obsažen již ve smlouvě o reklamě, tak zjevnou rozpornost a protichůdnost jejich vyjádření. Ani jeden nepopsal, jaké konkrétní služby Appstores žalobkyni poskytla, kdo a jak je realizoval. Protichůdnost výpovědí spatřoval žalovaný v tom, že ani jeden z těchto svědků neměl ponětí o okolnostech navázání spolupráce s žalobkyní, neboť dle nich detaily věděl a spolupráci navázal vždy ten druhý. Judikaturu, kterou k výsledkům zmínila žalobkyně, žalovaný nepovažoval za přílehlavou. Rozsudek 4 Afs 211/2017 vyslovil závěry o konkrétním skutkovém stavu a z rozsudku 7 Afs 2/2013, *Farma Číhan*, žalobkyně citovala obecné myšlenky o vlivu času na možnosti svědka rozpomenout si na detaily určité události.

39. Dle žalobkyně poskytnutí reklamy na závodech Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno prokazuje fotografická dokumentace, na níž je viditelné logo žalobkyně na voze č. 24, řízeném závodníkem Rosinou a startujícím pod označením Racing Trevor. Žalobkyní předložená *Zmluva o prenájme* mezi žalobkyní a Racing Trevor se dle obsahu netýkala umístění reklamy s logem žalobkyně na těchto závodech. Stejně tak jakýkoli smluvní vztah mezi žalobkyní a Racing Trevor na těchto závodech popřel pan Z. (předseda Racing Trevor). Žalovaný netvrdil, že se logo žalobkyně na těchto závodech neprezentovalo. Žalobkyně dle něj neprokázala, že se jednalo o plnění ze sporné smlouvy o reklamě. Žalovaný zdůraznil, že se nejedná o situaci, v níž by daňové orgány nebyly schopny zmapovat subdodavatelský řetězec. Existenci subdodavatelského vztahu vysloveně popřel tvrzený subdodavatel (Racing Trevor).

40. Ohledně argumentu žalobkyně, že plnění prokazují také doklady o platbách, žalovaný poznamenal, že žalobkyně doložila pouze část plateb. V rozsudku 4 Afs 26/2021 se NSS zabýval provázaností daňových dokladů a plateb na účet, v posuzovaném případě žalobkyně vůbec neobjasnila, jaké služby jí měla Appstores poskytnout. Žalovaný dodal, že bezhotovostní platba dokládá přesun finančních prostředků. Nedokládá předmět a rozsah tohoto plnění.

41. Ke skutečnosti, že Appstores vykážala plnění v kontrolním hlášení, žalovaný zmínil, že se tím pouze formálně přihlásila k vystavení daňového dokladu. Kontrolní hlášení vypovídalo pouze o formálně tvrzeném stavu, nikoli o předmětu a rozsahu samotného plnění.

42. **Rozsah plnění.** Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že předmět a rozsah plnění není z daňového hlediska relevantní a že podstatná je pouze fakticita plnění. Ze skutečnosti, že v napadeném rozhodnutí není uvedeno, že plnění byla fiktivní, nelze dedukovat, že fiktivní nebyla. Na základě provedených důkazů nelze prokazatelně vyloučit, že ze smluvního vztahu mezi žalobkyní a Appstores nebylo „něco“ plněno.

43. Předmět a rozsah plnění jsou jednotlivými aspekty faktické stránky plnění. Pokud je správce daně nezná, nemůže vědět, jestli nárok na odpočet v tvrzené výši je oprávněný. Žalovaný odkázal na § 29 písm. f) zákona o DPH, který považuje rozsah plnění za zákonnou náležitost daňového dokladu. Žalobkyně tvrdila určitý počet uskutečněných služeb. Pokud z rozsáhlého dokazování vyplynulo, že se možná některé z nich uskutečnily, nejedná se o dostatečný podklad pro uplatnění odpočtu DPH.

44. Žalovaný měl za to, že rozsudky SDEU ze dne 22. 2. 2001, věc C-408/98, *Abbey National*, ze dne 8. 2. 2007, věc C-435/05, *Investrand BV*, a rozsudek *Midland Bank*, nejsou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

přílehlavé. Žádný z nich se netýká situace, kdy daňový subjekt není schopen tvrdit a doložit, jaký byl předmět a rozsah plnění, jež měl přijmout.

45. **Narušení neutrality DPH.** U žalobkyně nešlo o systémové odejmutí nároku na odpočet DPH, ale o skutkovou otázku, jelikož žalobkyně neprokázala nárok, tedy že splnila jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Za takových podmínek nelze shledat porušení neutrality systému DPH. Sama žalobkyně zmínila v souvislosti s neutralitou DPH konkrétnost plnění, když uvedla, že „*pokud je prokázáno, že se konkrétní plnění na vstupu fakticky uskutečnilo*“ (zdůraznil žalovaný). Právě onu konkrétnost plnění poskytnutého žalobkyni zpochybňuje žalovaný. Dle něj nelze nárok na odpočet DPH přiznat pouze na základě poukazu, že byla odvedena daň na výstupu, když není zřejmé, co bylo předmětem tohoto plnění a není znám ani jeho rozsah.

46. K rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*,⁴ žalovaný poznamenal, že se jedná o rozsudek týkající se odejmutí nároku na odpočet DPH v případě účasti na podvodu na DPH. Dle žalovaného závěry vyslovené v odvolacím řízení nijak nesouvisely s odejmutím nároku na odpočet daně z důvodu zasažení plnění podvodem na DPH. Stejně tak nebyl přílehlavý odkaz na rozsudek 2 Afs 401/2020, *Podpora - podnikání*, neboť v něm bylo potřeba zodpovědět jinou právní otázku týkající se totožnosti dodavatele.

47. **Částečný odpočet DPH.** Žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by umožnily zjistit konkrétní plnění dle smlouvy. Nebylo možné určit, v jaké konkrétní části odpovídal tvrzený nárok nároku oprávněnému. Absence konkrétních tvrzení a odpovídajících důkazních prostředků znemožnila osvědčení oprávněné výše tvrzeného nároku. Proto daňové orgány nemohly přiznat ani částečný odpočet. Nepřílehlavým je odkaz na nále z dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, neboť Ústavní soud v něm řešil situaci, v níž byla zadržována sporovaná, ale i nespоровána zdanitelná plnění. U žalobkyně k žádnému zadržování nadměrného odpočtu nedošlo, zároveň žalovaný nezjistil žádné fakticky přijaté služby, které by bylo možno považovat za sporná plnění.

Replika žalobkyně

48. **Prekluze práva stanovit DPH.** Dle žalobkyně byl irelevantním vztah mezi dodavatelem (Appstores) a subdodavatelem (Racing Trevor). Mezinárodní dožádání nemohlo ovlivnit běh prekluzivní lhůty. Správce daně a z počátku ani žalovaný nezpochybňovali fakticitu a rozsah plnění. Daňovou kontrolu zaměřili na možný podvod na DPH. Žalovaný po téměř čtyřech letech seznámil žalobkyni s pochybnostmi o deklarováném rozsahu a předmětu.

49. **Důkazní břemeno žalovaného.** Dle žalobkyně je z doložených důkazů patrný předmět reklamy a její rozsah. Žalovaný se podrobně k reklamě a konkrétním závodům vyjádřil. Obsah reklamy mu tedy musel být znám. Nelze očekávat, že v rámci faktury bude plnění popsáno vyčerpávajícím způsobem. Žalovaný uznal, že neexistuje „žádný rozpor mezi tvrzeními a důkazy“ předloženými žalobkyní. Žalovaný se odlišil od rozsudku 4 Afs 58/2017, *Stavitelství Melichar*, neuvedl však, v čem se od něj posuzovaný případ odlišoval. Judikatura nepřekonal závěry tohoto rozsudku. Posuzovaný případ není skutkově obdobný případu, který řešil NSS v rozsudku 5 Afs 254/2021, *ANC FOD*.

⁴ *pozn. soudu:* ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl odkaz na rozsudek č. j. 3 Afs 58/2019-44, který NSS nevydal. Jelikož žalobkyně argumentovala rozsudkem č. j. 3 Afs 85/2019-44, soud má za to, že se jednalo o překlep žalovaného.

50. **Prokázaná tvrzení.** Smlouva o reklamě je formulována dostatečně konkrétně. Žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 41/2017-107, ve kterém smluvní strany definovaly plnění podobně jak v nynějším případě. Dále nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala plnění v podobě umístění reklamy na webových stránkách či plakátech týmu. Zpráva o reklamě dostatečně prokázala i tato plnění. Ohledně časové specifikace bylo dle žalobkyně ze smlouvy o reklamě patrné, že se jednalo o sezónu 2018. Skutečnost, že Appstores používala jednu verzi zprávy o reklamě jako podklad i pro ostatní své partnery, nijak nesnížila její vypovídající hodnotu. Žalovaný nemohl selektovat důkazy v neprospěch žalobkyně (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

51. Výsledky svědků a zpráva o reklamě potvrdily realizaci reklamy i na závodech Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno. Svědek Z., který spoluprací s Appstores na těchto závodech popřel, mohl lhát. Důvodem pro vyloučení odpočtu DPH nemohla být okolnost, že se neprokázal smluvní vztah mezi Racing Trevor a Appstores, tedy mezi dodavatelem a subdodavatelem. Na podporu tohoto tvrzení odkázala na rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, *Intec*, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142.

52. **Pochybnosti o rozsahu a předmětu plnění.** Dle žalovaného nelze považovat za daňově relevantní přijetí služeb uvedených na daňovém dokladu, když není zřejmé, co mělo být předmětem plnění a jaký měl být jeho rozsah. S tímto názorem žalobkyně nesouhlasí. Namítá, že sám žalovaný seznal realizaci služeb pro žalobkyni. Nešlo o fiktivní plnění. Argumentace žalovaného je tak vnitřně rozporná. Za nepravdu označuje žalobkyně tvrzení žalovaného, že nevěděl, v čem konkrétně mělo plnění spočívat. Zákon o DPH nezná podmínku vymezení rozsahu plnění. Mezi podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH nepatří vymezení rozsahu plnění. Poukaz žalovaného na § 29 písm. f) zákona o DPH není správný, neboť uznal, že žalobkyně unesla primární důkazního břemeno (doložení formálně bezvadných daňových dokladů). V tomto směru odkázala na rozsudek ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83, *STIM*, ve kterém NSS popsál fiktivní plnění. Podle žalobkyně její jednání tomuto popisu neodpovídalo, nešlo o fiktivní plnění.

53. Úvahy žalovaného nejsou ničím jiným než spekulací o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Žalobkyně stran toho odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48, a rozsudek 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*.

54. Dle judikatury SDEU je pro uznání odpočtu DPH podstatná souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu, nikoli rozsah plnění tak, jak ho vykládá žalovaný. Rozsah plnění není podmínkou nároku na odpočet DPH. Pokud nejsou pochyby ohledně uskutečnění plnění, lze odpočet odmítnout pouze pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt se vědomě účastnil podvodu na DPH (např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C142/11, *Mahagében a Péter David*, nebo ze dne 6. 12. 2012, věc C-285/11, *Bonik*). Z rozsudku SDEU ze dne 25. 11. 2021, věc C-334/20, *Amper Metal Kft*, vyplývá, že není podstatné, jestli cena plnění je nepřiměřená, či jestli vedla ke zvýšení obrátu osoby povinné k dani.

55. V řízení bylo prokázáno, že plnění se uskutečnilo. Úvahy o rozsahu plnění nemohou vést k zpochybnění oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Pokud chtěly daňové orgány zpochybnit oprávněnost nároku na odpočet DPH, měly uvést, k jakým podmínkám nároku na odpočet DPH se pochybnosti vztahují. Dle žalobkyně žalovaný tento vztah neuvedl a jeho požadavky tak jdou nad rámec zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

56. **Neutralita DPH.** Žalovaný rezignoval na posouzení otázky daňové neutrality. K tomu žalobkyně citovala z rozsudku 2 Afs 401/2020, *Podpora - podnikání*, a z judikatury SDEU.

III. Posouzení žaloby

57. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

58. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Kromě správního spisu účastníci soudu nepředložili žádné důkazní návrhy. Ovšem správním spisem, tj. včetně všech listin v něm založených, se nedokazuje.

59. Žaloba není důvodná.

60. Soud nejdříve posoudil, jestli rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Podle ustálené judikatury je třeba za nepřezkoumatelné považovat takové rozhodnutí, z něhož vůbec není možné seznat, jakým způsobem správní orgán rozhodl, nebo které vykazuje takové rozpory mezi výrokem a odůvodněním, že není možné zjistit, jakými úvahami byl správní orgán veden. Nepřezkoumatelným je také rozhodnutí, z něhož není možné zjistit, jak se správní orgán vypořádal s námitkami účastníka řízení či z jakých důvodů je považoval za liché, mylné či vyvrácené, nebo takové rozhodnutí, které se opírá o v řízení nezjišťované nebo neprokázané skutečnosti. Těmito vadami napadené rozhodnutí netrpí.

Prekluze práva na stanovení daně

61. Žalobkyně namítá, že došlo k marnému uplynutí práva ve smyslu § 148 daňového řádu, neboť nedošlo k prodloužení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu (více k argumentaci žalobkyně bod 4 a 6 tohoto rozsudku). Tuto otázku soud řeší z úřední povinnosti (rozsudky NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS; či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017-39, a další).

62. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

63. Pokud správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní, lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání této žádosti až do obdržení odpovědi na ni, jak stanoví § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

64. Mezinárodní dožádání je úkonem stavicím běh lhůty ke stanovení daně. Pro stavění prekluzivní lhůty ovšem nestačí prosté odeslání žádosti opřené o nařízení Rady (EU) č. 904/2010⁵. K tomu, aby mezinárodní dožádání bylo úkonem stavicím lhůtu je třeba, aby souviselo s daňovým řízením, a bylo také důvodné (rozsudek 2 Afs 39/2020). Konkrétní podmínky vymezil NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, *Podravka - Lagris*, následovně:

- a) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností;

⁵ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268, 12. 10. 2010, s. 1-18.

- b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a
- c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.

65. V posuzovaném případě správce daně provedl mezinárodní dožádání za účelem výslechu pana Z., předsedy sdružení Racing Trevor, které vlastnilo závodní automobil, na němž Appstores měla realizovat reklamní plnění pro žalobkyni (viz bod 7 tohoto rozsudku). Nelze tvrdit, jak činí žalobkyně, že jeho výslech nemohl přispět k objasnění podstatných okolností případu. Výslech jednoznačně souvisel s daňovým řízením. Správce daně ostatně zohlednil výpověď pana Z. již v prvoinstančním řízení. Svědek Z. výslovně popřel spolupráci s Appstores na třech závodech (viz následující části rozsudku). To významnou měrou přispělo ke zjištění, že Appstores nerealizovala smlouvenou reklamu na všech pěti závodech, jak původně tvrdila žalobkyně. Následné zohlednění výsledku dožádání je pádným argumentem jak o jeho potřebě, tak o jeho účelnosti. Ostatně i NSS ve skutkově podobné situaci (výslech jednatele hotelu, v němž měl dodavatel daňového subjektu údajně realizovat reklamu) označil mezinárodní dožádání za potřebné a účelné (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27, *PURE BODY*). Již jen proto nelze přijmout námitku, že správce daně neměl ověřovat subdodavatelské vztahy, a tedy ani mezinárodní dožádání, jehož účelem bylo prověřit takový vztah, nemohlo stavit běh prekluzivní lhůty.

66. Nelze také pominout, že správce daně během prvoinstančního řízení pracoval s verzí, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu. Je tedy logické, že prověřoval veškeré okolnosti uskutečněných transakcí, vč. řetězce, v němž byly služby přeprořádány. V tomto směru je vhodné poukázat na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, *HM-METAL*, bod 28, který se sice týkal zásahu do práv daňového subjektu nedůvodným opakováním daňové kontroly, ale obsahuje závěry zobecnitelné pro jakékoliv úkony správce daně (rozsudek 2 Afs 39/2020, bod 24). NSS vyslovil, že správci daně

svědčí značná míra uvážení ohledně [...] vedení [daňové kontroly], aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

V posuzovaném případě nešlo o neúčelný či nepotřebný úkon. Správce daně za pomoci dožádání nezjišťoval skutečnosti, které měl dostatečně prokázané, ani takové, které neměly ve vztahu k předmětu řízení žádný význam. Zdůvodnil věcnou souvislost i potřebu dožádání.

67. Žalobkyně označila mezinárodní dožádání za bezvýznamné, neboť z hlediska nároku na odpočet DPH bylo dle ní irelevantní, jestli jiné subjekty, které plnění realizovaly, měly mezi sebou řádně uzavřeny soukromoprávní smlouvy. Žalobkyně k tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53, *AUTOSERVIS K+P*, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74, a také na již cit. rozsudek 5 Afs 129/2006.

68. Soud s žalobkyní nesouhlasí. Ve všech jí citovaných případech šlo o odlišné situace. Ve všech právě specifikovaných rozsudcích soudy vyslovily, že daňový subjekt by neměl nést důkazní břemeno stran plnění subdodavatelů jeho dodavatele, tedy osob, s nimiž on sám nejednal. Tak tomu nebylo ani v tomto případě. Správce daně pouze z úřední činnosti – s ohledem na apriorní pochybnosti o vykázaných plněních – ověřoval fakticitu, předmět

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

a rozsah reklamních služeb u majitele závodního vozu (subdodavatele). V žalobkyní označených rozsudcích daňové orgány měly dostatečně prokázané dodání plnění daňovému subjektu. V tomto případě tak tomu s ohledem na níže vymezené skutečnosti nebylo. Proto v tomto případě nemohl soud upustit od dalšího dokazování ohledně subdodavatelských vztahů. Nešlo o okolnosti, které by správce daně bez dalšího mohl označit za irelevantní. Pokud správce daně před zasláním mezinárodního dožádání pochyboval o povaze, rozsahu a fakticitě tvrzených reklamních služeb, muselo dožádání stran výslechu pana Z. přerušit běh prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

69. Není pravda, že by žalovaný seznámil žalobkyni s pochybnostmi o předmětu a rozsahu plnění až v rámci odvolacího řízení (výzva ze dne 12. 11. 2022), tedy téměř po čtyřech letech. Správce daně vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků konkretizujících a prokazujících přijetí plnění označeného na daňových dokladech již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019. Na tom nic nemění, že správce daně v prvostupňovém řízení uzavřel, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu, což žalovaný během odvolacího řízení přehodnotil, když v napadeném rozhodnutí vyslovil, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah reklamních plnění.

70. Jakkoli se žalobkyni postup daňových orgánů mohl z jejího subjektivního pohledu jevit jako nepředvídatelný, daňové orgány neporušily zákon. Na daňové řízení, stejně jako jakékoli jiné správní či soudní řízení, je nutné nahlížet jako na živý organismus, který se mění v čase, reaguje na vjemy a podněty ve formě nových zjištění. Ostatně správce daně soustavně zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné vyměření daně (§ 9 odst. 3 a § 1 odst. 2 daňového řádu). V momentě zahájení daňové kontroly bude správce daně zpravidla mít alespoň obecnou představu o okolnostech případu a skutečnostech, které zamýšlí ověřit. Nebude mít však jednoznačný názor. Po ověření části daňové dokumentace bude mít přehled o daňově relevantních operacích daňového subjektu. Pokud daňový subjekt vyvrátí pochybnosti o mezerách v daňové evidenci, správce daně daň nedoměří. Pokud však správce daně zjistí sadu okolností, které svědčí o tom, že daňový subjekt jednal v rozporu s právem, či se právo snažil obejít, musí s těmito zjištěními dále pracovat. Obdobné platí i pro řízení před odvolacím orgánem (žalovaným). V procesu ověřování skutečností může žalovaný objevit nové okolnosti či popřít dílčí závěry, které již považoval správce daně za finální. Tento postup není nezákonný, naopak svědčí o poctivé práci s podklady spisu. V tomto světle soud nepovažoval žalobkyní zpochybňované mezinárodní dožádání za nedůvodný úkon. Tento úkon ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ovlivnil běh prekluzivní lhůty k stanovení DPH. Právo doměřit DPH neprekludovalo.

Žalovaný unesl své důkazní břemeno

71. Žalobkyně namítá, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Neprokázal takové okolnosti, jimiž by zpochybnil její daňové tvrzení.

72. Úvodem této části soud předesílá, že obdobnou námitku uplatnila jiná s žalobkyní personálně propojená žalobkyně (BONUSS-CZ) v případě, který se dílem také týkal zpochybnění obdobných reklamních plnění dodaných Appstores. K vypořádání této námitky soud v obecné rovině nyní žalobkyni odkazuje na rozsudek Městského soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v Praze ze dne 23. 10. 2023, č. j. 14 Af 27/2021-164, body 124 až 127 (srov. také rozsudek téhož soudu ze dne 23. 10. 2023, č. j. 14 Af 28/2021-121).

73. Soud v obecné rovině připomíná, že v daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, a mnoho dalších). Z logiky věci přitom platí, že pokud správce daně důvodně zpochybní daňový doklad předložený ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) daňového řádu po splnění primární důkazní povinnosti, nelze tímto stejným dokladem prokázat věrohodnost, průkaznost a správnost údajů uvedených na něm samém.

74. Správce daně ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 zákona o DPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Soud míní, že pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu.

75. Bez toho, aby bylo předem jasné, co je předmětem přijatého plnění a v jakém rozsahu měla žalobkyně toto plnění přijmout, lze stěží prokázat, že žalobkyně celé plnění (v deklarovaném „obecném“ rozsahu) přijala. Daňové doklady neuváděly přesný popis služeb, které žalobkyni Appstores poskytla (viz výzvy správce daně ze dne 20. 2. 2019 a z 14. 5. 2019, také s. 40 a násl. zprávy o daňové kontrole). Čl. 2 smlouvy o reklamě uváděl pouze obecné věcné vymezení předmětu plnění (druhé vymezení reklamních služeb postrádající bližší specifikaci). Toto smluvní ustanovení, ani žádné jiné, neobsahovalo místo a čas plnění. Závazek Appstores nelze specifikovat ani pomocí zavedené obchodní praxe mezi stranami smlouvy o reklamě ve smyslu § 556 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, neboť žalobkyně v daňovém řízení žádnou takovou praxi neosvědčila a ani správce daně v této souvislosti nezjistil nic, co by bylo tomto směru užitečné. Ze smlouvy o reklamě vyplynulo, že šlo o závodní seriál (resp. závodní víkendy) podle plánu pro sezonu 2018. Žalobkyně ovšem nepředložila konkrétní plán či rozpis jednotlivých závodů. Správce daně tak nepochybil, pokud po žalobkyni požadoval i konkrétnější popis reklamních služeb, které měla na základě smlouvy přijmout (nad rámec velice obecného vymezení služeb ve smlouvě). Obdobně v jiné věci týkající se DPH postupoval i NSS. Nešlo o to, že by daňové orgány nerespektovaly vůli projevenou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v soukromoprávním jednání, jak s odkazem na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2012, č. j. 8 Afs 55/2011-68, tvrdila žalobkyně.

76. V části V. žaloby namítala žalobkyně, že prokázání předmětu a rozsahu plnění od Appstores nebylo daňově relevantní, jelikož zákon o DPH takovou podmínku nestanoví.

77. S tím soud nesouhlasí.

78. Předmět a rozsah plnění patří mezi náležitosti prokazující oprávněnost tohoto nároku na odpočet DPH. Z rozsudku NSS ze dne 11. 1. 2024, č. j. 6 Afs 11/2023-26, *Prácheňská lesní a dřevařská*, bod 10, plyne, že mezi

hmotněprávní podmínky [myšleno nároku na odpočet DPH] se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

(zvýraznění doplněno)

79. V rozsudku ze dne 22. 9. 2023, č. j. 2 Afs 41/2022-38, *Tomáš Rayser*, bod 44, konstatoval NSS, že pokud

je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

80. K tomu soud dodává, že žalobkyně nemá pravdu, pokud v replice zpochybnila odkaz žalovaného na rozsudek 5 Afs 254/2021, *ANC FOD*, jelikož i z výše uvedeného je patrné, že není-li prokázáný předmět a rozsah sporného plnění, nemohla žalobkyně prokázat ani jeho „celou“ fakticitu tak, jak tvrdošijně tvrdila v žalobě.

81. V replice dále žalobkyně tvrdila, že pokud daňové orgány seznaly, že doložila formálně bezvadné daňové doklady, nemohly jí posléze vyčítat, že nedoložila předmět a rozsah plnění ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Na obdobnou výtku reagoval NSS v rozsudku ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, *Granit Tower*. Podle něj je třeba formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, včetně uvedení předmětu a rozsahu plnění na daňovém dokladu, vykládat v souladu s judikaturou NSS. Dle ní je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Takže ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění celého zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, *EMERSON ELECTRIC*, ze dne 16. 3. 2010,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

č. j. 1 Afs 10/2010-71, *ROBSTAV*, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, *Goldfein CZ*).

82. Z judikatury tedy vyplývá, že ani uvedení všech formálních náležitostí na daňovém dokladu nemusí dostačovat k uznání nároku na odpočet DPH. Podmínkou pro uznání nároku není pouze uvedení (obecného) předmětu a rozsahu plnění na daňovém dokladu, jak naznačovala žalobkyně, ale uvedení tohoto rozsahu a předmětu v souladu se skutečností. Uvedení rozsahu a předmětu plnění v podobě dostačující pro uznání splnění formálních náležitostí daňového dokladu automaticky neznamená, že daňové orgány nemohou dále zkoumat, v čem deklarované plnění spočívalo (předmět) a kolik ho bylo (rozsah).

83. Žalobkyně rovněž odkázala na judikaturu SDEU. Jejím hlavní argumentem je, že pro určení rozsahu nároku na odpočet DPH je stěžejní souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu. Soud souhlasí, že ona souvislost je jednou z podmínek uznání nároku na odpočet DPH. Nejde ovšem o jedinou podmínku. V žalobkyní odkazovaných rozsudcích SDEU rozhodně nekonstatoval, že odpočet DPH musí být uznán, pokud je dána souvislost s ekonomickou činností plátce DPH, i když tento plátce neprokáže, co vlastně přijal. *Ad absurdum* při důsledném dodržování výkladu žalobkyně může dojít k situaci, že by správce daně musel pro domnělou souvislost deklarovaného plnění s podnikáním žalobkyně uznat nárok na odpočet DPH stran plnění, u něhož by tuto souvislost vůbec nemohl ověřit.

84. I proto nelze tyto rozsudky vykládat tak, že předmět a rozsah plnění nemůže být podstatný pro uznání nároku na odpočet DPH. Z týchž důvodů neobstojí ani polemika, že z § 72 a § 73 zákona o DPH ani ze směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty nevyplývá, že prokázání rozsahu plnění je daňově relevantní. Zákon o DPH stanoví v § 73 odst. 1 písm. a), že daňový doklad je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně a uvedení rozsahu a předmětu plnění je jednou ze zákonných náležitostí daňových dokladů. Stejně tak dle čl. 226 odst. 6 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty musí faktura obsahovat *množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby*.

85. Ohledně podmínek nároku na odpočet DPH žalobkyně odkázala také na rozsudek 3 Afs 328/2019, *KADAMO*. Ten se však týká podvodu na DPH, podobně jako rozsudek 29 Af 41/2017, na který žalobkyně odkazovala v bodě 16 repliky. Jejich závěry nelze volně vztahovat na posuzovanou věc, jelikož jde o jiné právní otázky (podrobněji srov. také bod 86 níže). V rozsudku 7 Afs 28/2013, *OLIVE HILL DEVELOPMENT*, zdůraznil NSS význam fakticity plnění, tzn. že k plnění skutečně došlo. NSS se ovšem vůbec nevěnoval předmětu a rozsahu deklarovaného plnění. Proto nadále platí, že pokud není jistý předmět a rozsah plnění, nelze ani zjistit, zda skutečně došlo k realizaci deklarovaných služeb. Skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, že žalobkyně přijala fiktivní plnění, neznamená, že žalobkyně prokázala celý rozsah plnění. Jakkoli soud souhlasí se závěry rozsudku 3 Afs 116/2020, *STIM*, nesouhlasí s žalobkyní, jak je vztáhla na tuto kauzu. Není-li zřejmé, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo poskytnuto, pak nelze ani zjistit, zda nejde o umělou fakturační cirkulaci mezi předem smluvenými subjekty či ryze formální generování pohledávek, tj. situace, které zapovídá rozsudek 3 Afs 116/2020, *STIM*. Jen pro pořádek soud uvádí, že v tomto případě nejde o situaci, že by žalobkyně nakoupila 100 ks hřebíků, a prokázala, že nabyla jen 99 ks (bod 43 repliky). Žalobkyně mohla svá tvrzení prokázat, nejde o drobné či zanedbatelné nesrovnalosti.

86. Žalobkyně nemá pravdu, pokud tvrdila, že otázka, zda přijala služby ve sjednaném rozsahu, byla úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Soud nezpochybňuje, že při přezkumu tvrzení ohledně DPH, nejde-li o podvod, daňový subjekt Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nenese důkazní břemeno k „přiměřenosti“ ceny za přijaté plnění. To však neznamená, že se v posuzovaném případě uplatní závěry rozsudku 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*, a z něj vycházejícího rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48. Argumentace žalobkyně rozsudkem 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*, totiž není přiléhavá. Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, závěry tohoto rozsudku jsou skutkově odlišné od posuzovaného případu, jelikož tehdejší daňový subjekt prokázal dodání a zaplacení služeb; spornou byla otázka, zda se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH. K obdobné argumentaci, jako je ta, kterou vznesla žalobkyně, NSS konstatoval, že

rozsudek ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, stejně jako související judikatura (souhlasná či polemická), se týkala otázky podvodu na DPH. Nyní posuzovaný případ je však zcela odlišný, neboť správce daně a žalovaný věc neposuzovali v kontextu podvodu na DPH, nýbrž tak, že deklarované plnění nebylo vůbec prokázáno. Jedná se tak o zcela odlišnou záležitost.

(rozsudek ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 157/2022-45, bod 31)

NSS popřel význam rozsudku 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*, v jiné skutkové situaci. Tento závěr rozsudku 1 Afs 157/2022 ovšem platí i v posuzovaném případě. Není důležité, že tehdy šlo o to, že dodavatel plnění nebyl registrován k DPH, nepodal daňová přiznání, byl nekontaktní atp., ale o to, že v rozsudku 1 Afs 157/2022 i v nynější kauze „*na konci dne*“ nešlo o daňový podvod. Poukaz žalobkyně v bodu 14 její repliky je mylný. Nelze-li kauzy srovnat ze skutkového a právního hlediska, není třeba, aby rozšířený senát popřel rozsudek 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*.

87. Nedůvodnou je tedy výtka, že správce daně nebyl schopen prokázat existenci daňového podvodu, tak se účelově snažil prokázat neprokázání podmínek nároku na odpočet DPH.

88. S ohledem na právě uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že nekonkrétní obsah faktur přijatých od Appstores nemohl založit jakékoli pochybnosti. Pokud daňové doklady jsou nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, má daňový subjekt povinnost je nahradit či doplnit jinými důkazními prostředky (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, *Euro Prim*, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83).

89. V bodě 22 žaloby poukazovala žalobkyně na jí v průběhu daňové kontroly doložené důkazní prostředky. Důkazy se ovšem z povahy věci nemohly týkat momentu, kde správce daně poprvé zpochybnil jí předložené doklady, což je předmětem námítky, že správce daně vůbec „neaktivoval“ důkazní povinnost žalobkyně.

90. Soud dále uvádí, že žalobkyně a Appstores mohly uzavřít smlouvu v jakémkoliv podobě, pokud neodporovala soukromému právu. Pokud ovšem žalobkyně plánovala uplatnit nárok na odpočet DPH, bylo nutné, aby doložila také předmět a rozsah přijaté reklamy. Daňové orgány se dle soudu – slovy žalobkyně – „*netvářily*“, že nebylo jasné, co jí měla Appstores poskytnout. I soudu je zřejmé, že Appstores se zavázala pro žalobkyni realizovat reklamu; ovšem neznámo jakou. Konkrétní předmět a rozsah reklamních plnění nevyplýval ani z daňových dokladů, ani z později doložené smlouvy o reklamě, ani ze zbylých důkazů.

91. Na tom nic nemění výtka žalobkyně, že celoroční smlouvy o reklamě nelze považovat za neobvyklé. V tomto kontextu žalobkyně odkázala na rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8 Afs 188/2020-103, *DAV*, ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, a ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, *Velkoobchod Zajac*. Soud z těchto rozsudků vyčetl, že šlo o velmi specifický případ poskytování reklamních plnění shodnou dodavatelkou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

PRESSTEX. V těchto kauzách mělo dle daňových orgánů dojít k podvodu na DPH, resp. obchodu mezi jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že právě tyto rozsudky podporovaly její tezi o obvyklosti pravidelných (týdenních) plateb za reklamní služby dle celoroční smlouvy uzavřené na sportovní sezonu, jak tomu bylo u ní. Jakkoli soud takový obchodní model v obecné rovině nezpochybňuje, ze žalobkyní odkázaných rozsudků nic takového neplyne. Z těchto rozsudků nevyplývá ani to, že předmětem tehdejších plnění byla propagace objednatele reklamy na jednotlivě pořádaných akcích (jednotlivé závody) během jednoho roku.

92. Daňové orgány ostatně nevytýkaly žalobkyni, že uzavřela celoroční smlouvu o reklamě. Jejich stěžejní pochybnost tkví v tom, že žalobkyně a Appstores nedostatečně specifikovaly, jaké konkrétní plnění mělo být jejím obsahem, respektive jaká konkrétní plnění byla na základě této smlouvy poskytnuta. Ve smlouvě dokonce neuvedly ani to, jakého závodního seriálu se měla reklama týkat. Jak vyplývá z judikatury NSS ve skutkově obdobných případech, pro větší konkretizaci smluvních podmínek ve smlouvě o reklamě se nabízela například přesnější specifikace velikosti a umístění reklamních ploch na automobilu i mimo něj, či bližší specifikace závodů, jichž se reklama týká (např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2023, č. j. 4 Afs 398/2021-96, *Chládek a Tintěra, Pardubice*). V právě odkázaném rozsudku NSS uvedl, že tehdejší žalobkyní

předložené smlouvy sice obsahovaly jednoznačnou identifikaci smluvních stran a stručný předmět smlouvy ve vztahu k jednotlivým akcím, rozsah poskytovaných služeb však byl vymezen velmi obecně. V předmětu smlouvy byla vždy stručně identifikována akce, na které mělo být reklamní plnění uskutečněno (např. „31. 1. 2015 MS Cyklokrosu – Tábor“ nebo „30. 12. 2016 Galavečer profesionálního boxu a K1, Lucerna Velký sál“). Rozsah reklamních služeb byl nejčastěji vymezen pouze slovy „umístění reklamního banneru“, „možnost umístění propagačních materiálů“, dále například „prezentace a umístění loga na triku, čepici, automobilu hráče“ či „prezentace na facebooku hráče“. Nebyl tedy jasný obsah reklamních služeb – například konkrétní velikost a v některých případech místo umístění banneru, či zda skutečně budou k dispozici propagační materiály stěžovatelky a případně jaké.

I z tohoto důvodu se soud nemohl přiklonit k žalobkyní shora citovaným rozsudkům.

93. Pochyby správce daně vzbudila také existence dvou velice obdobných smluv mezi žalobkyní a Appstores ze stejného dne, a to sice smlouvy o reklamě a smlouvy o vzájemné spolupráci. Smlouvy se lišily zejména ve výši ceny za služby v nich uvedené. Žalobkyně následně vztah mezi těmito smlouvami vysvětlila. Tvrdila, že smlouvu o vzájemné spolupráci sepsala s chybou. Toto pozdější vysvětlení ovšem nic nemění na skutečnosti, že správce daně původně vzněsl důvodné pochybnosti o povaze žalobkyní přijatých reklamních plnění. Jakkoli správce daně nakonec přijal tento aspekt obchodní spolupráce mezi žalobkyní a Appstores (resp. tento aspekt nečinil dále sporným), nelze odhlédnout od toho, že dvě souběžně účinné smlouvy na takřka totožné plnění mezi týmiž smluvními stranami i dle soudu zatemňovaly skutečný průběh jejich spolupráce.

94. V tomto směru je potřeba také vnímat úvahy daňových orgánů o přemrštěné ceně reklamních služeb. Soud podotýká, že otázka přemrštěné ceny je jednou z okolností, u kterých žalobkyně nemístně smísila pochybnosti správce daně, které mj. vyvolala i vysoká cena plnění, ohledně průkaznosti a úplnosti daňové evidence ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a závěry žalovaného ohledně neprokázání rozsahu a předmětu plnění, které vznikly až po dalším dokazování a komunikaci s žalobkyní. Ty již nejsou vystavěny na přemrštěné ceně (viz také bod 19 a násl. vyjádření žalovaného). Žalobkyně opět

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

argumentovala rozsudkem 4 Afs 58/2017, *Staviteľství Melichar*, avšak jeho závěry nelze v posuzovaném případě použít.

95. Soud nezpochybňuje, že cena za poskytované služby je otázkou smluvní svobody. Účel podnikání spočívá dle § 420 odst. 1 občanského zákoníku v dosažení zisku. Avšak cena ve smlouvě o reklamě činila 52,8 mil. Kč, což je cca desetkrát tolik, než si strany smlouvy sjednaly ve smlouvě o vzájemné spolupráci, v níž reklamní plnění specifikovaly obdobným způsobem. Správce daně nemusel prokazovat, jakou cenu by považoval v daném prostředí za obvyklou, neboť již jen extrémní rozestup v hodnotách sjednaných plnění u těchto dvou jinak velmi shodných smluv vyvolával nepřehlédnutelné pochybnosti o průběhu smluvní spolupráce; navíc i zde nelze pominout, že žalovaný zpochybnil faktické uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, takže jeho samotná cena nebyla pro jeho úvahy klíčová. Dle § 1722 občanského zákoníku musí být plnění, které je předmětem závazku, majetkové povahy a odpovídat zájmu věřitele, i když tento zájem není jen majetkový. Zdanitelné plnění mělo majetkovou povahu, protože bylo ocenitelné v penězích, ale na první pohled nebylo zřejmé, jakou přidanou hodnotu žalobkyně získala zaplacením vyšší ceny. Správce daně měl proto na počátku daňové kontroly důvodnou pochybnost ohledně skutečného účelu právního jednání žalobkyně ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

96. Žalobkyně zmínila rozsudek 4 Afs 211/2017, dle kterého z daňových dokladů, z nichž nelze zjistit přesný rozsah fakturovaných prací, nelze vyvozovat nesoulad těchto dokladů se skutečným stavem. Správce daně však nevyvozoval nesoulad se skutečným stavem, nýbrž z předložených dokumentů nebylo patrné, co vlastně tím skutečným stavem mělo být. Nejde o žádné představy žalovaného o ideální podobě daňových dokladů či o požadavek na vyčerpávající popis dodané reklamy, ale o to, aby plnění, které Appstores označila na jejich fakturách, odpovídalo relativně konkrétní službě, kterou lze zpětně ověřit. K tomu soud dodává, že závěry rozsudku 4 Afs 211/2017 nelze vykládat extenzivně a dle libosti žalobkyně vztahovat i na její kauzu, jelikož každý případ je třeba hodnotit na základě jeho zvláštních okolností. Nelze opomenout, že správce daně provedl všechny další důkazní prostředky vč. výslechů svědků až poté, co důvodně zpochybnil průkaznosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Tyto důkazy tedy nelze zpětně vztahovat k prvotní povinnosti správce daně odůvodnit pochybnosti o průkaznosti žalobkyní předložených dokladů. Poté, co je správce daně provedl, a na jejich základě identifikoval další dílčí pochybnosti o průběhu (předmětu a rozsahu) obchodní spolupráce mezi žalobkyní a Appstores, žalobkyně měla tyto pochybnosti o to více vyvrátit; zejména měla jednoznačně specifikovat, v čem spočívaly jí přijaté reklamní služby (předmět plnění) a také v jakém rozsahu reklamu přijala. Jen tak mohla navzdory zpochybněných daňových dokladů prokázat oprávněnost jí tvrzeného odpočtu DPH.

97. Lichá je námitka, že žalovanému muselo být jasné, co mělo být předmětem plnění. Ani daňové orgány, ani soud nemají po poměrně detailním dokazování jasno v tom, jaké konkrétní reklamní služby a v jakém rozsahu žalobkyně od Appstores přijala. Na tom nic nemění následné zjištění žalovaného, že Appstores dodala žalobkyni nějaké v hrubých obrysech specifikované reklamní služby (mohlo jít o část služeb dle smlouvy o reklamě) jednak formou prezentace na webu, jednak prezentací na závodech Hungaroring a Red Bull Ring.

98. Stejnou optikou je třeba nahlížet i na pochybnosti správce daně ohledně solidnosti dodavatelky Appstores, která měla pouze virtuální sídlo, nezveřejňovala účetní závěrky a její správce daně jí zrušil registraci k DPH. Tyto dílčí okolnosti v dané procesní fázi

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odůvodňovaly další prokazování předmětu a rozsahu plnění. Správce daně tyto pochybnosti vtělil do výzvy k prokázání skutečností. Navzdory tomu, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nebyla schopna vyvrátit veškeré pochybnosti správce daně, v odvolacím řízení je žalovaný žalobkyni nijak zvlášť nevytýkal (srov. také bod 18 vyjádření žalovaného). Nelze říct, že by na těchto okolnostech, byť jen zčásti, založil napadené rozhodnutí.

99. Správce daně tedy dostatečně zdůvodnil pochybnosti ohledně průkaznosti předložených dokladů, postupoval v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z daňových dokladů a ze smlouvy o reklamě nezjistil jasný předmět a rozsah plnění. Zvláště se mu jevila vysoká částka v této smlouvě v porovnání s obdobnou smlouvou o vzájemné spolupráci (či takřka totožnými smlouvami, které Appstores uzavírala s dalšími subjekty) či schopnost dodavatele realizovat celou reklamní zakázku. To vše ve svém souhrnu dostatečně odůvodňovalo jeho prvotní pochybnosti o úplnosti a správnosti daňových tvrzení. Výzvami ze dne 20. 2. 2019 a 14. 5. 2019 své důkazní břemeno unesl (následně také unesení tohoto břemena potvrdil ve výzvě 20. 7. 2021). Proto měla žalobkyně tyto jeho pochybnosti vyvrátit.

Žalobkyně ani následně neprokázala skutečnosti rozhodné pro uznání odpočtu DPH

100. Žalobkyně se domnívala, že dostatečně prokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH. Nesouhlasila se závěry žalovaného, dle kterého Appstores realizovala reklamu pouze na závodech Hungaroring a na Red Bull Ring, avšak ne na okruzích Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno. K tomuto závěru žalovaný dospěl především na základě výpovědi pana Z., předsedy sdružení Racing Trevor, který spolupráci s Appstores na těchto závodech popřel.

101. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů nebylo svévolné, jak se domnívá žalobkyně. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně opřeném o přísný logický postup zohledňující všechny okolnosti případu a respektující právní předpisy (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22, *KOOPERACE*). Během hodnocení důkazů by správce daně neměl hodnotit důkazy takovým způsobem, který a priori vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

102. Vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti by mohl správce daně porušit práva daňového subjektu. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13]. V obecné rovině tedy správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, jemuž za žádných okolností nelze dosáhnout. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno mohl unést. Předložené důkazy mají být natolik přesvědčivé, aby z nich šlo učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, *KAISER*, bod 23).

103. Žalovaný a správce daně z těchto mezí nevybočili. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí důkladně a s potřebnou pečlivostí vypořádal s každým důkazem předloženým žalobkyní. Přesvědčivě zdůvodnil (vč. odkazů na judikaturu), proč žalobkyní předložené

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

důkazní prostředky nevyvrátily jeho pochybnosti o deklarovaném předmětu a rozsahu reklamních služeb od Appstores.

104. Žalobkyně nesouhlasila s daňovými orgány, jelikož se domnívá, že z jí předložených fotografií je patrné, že reklama byla prezentována i na závodních okruzích Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno (polep názvu žalobkyně na závodním automobilu). Měla za to, že reklama byla realizována a realizovala ji Appstores. Na podporu svého argumentu žalobkyně zmínila rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2016, č. j. 29 Af 43/2014-50, a ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74. V nich daňový subjekt nenesl odpovědnost za to, jakým způsobem dodavatel realizoval zakázku, respektive jaké smluvní vztahy měl dodavatel daňového subjektu se subdodavateli.

105. Soud souhlasí s žalovaným, že u posuzovaného případu je situace jiná než v uvedených rozsudcích. Pan Z. výslovně popřel, že by na oněch třech závodech spolek Racing Trevor spolupracoval s Appstores. Pan Z. doložil smlouvu a faktury vystavené Appstores na závody Hungaroring a Red Bull Ring. Doložil také smlouvu mezi Racing Trevor a společností TIKPLUS s.r.o. (**Tikplus**), ze které vyplývá, že Tikplus si pronajala celý reklamní prostor na závodním autě na okruzích Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno. Celkově je ve smlouvě vyjmenováno 18 obchodních partnerů Tikplus, včetně žalobkyně, kteří měli mít na automobilu umístěnou reklamu. Za tyto tři závody vyfakturovala slovenská společnost Racing Trevor společnosti Tikplus 4 500 Euro. Bývalý jednatel Appstores, pan M. Š., ani vlastník stoprocentního obchodního podílu společnosti Appstores pan J. K., však nic o spolupráci s firmou Tikplus nevyprávěli, ani když se je správce daně doptával na detaily spolupráce Appstores s Racing Trevor. Naopak potvrdili přímou spolupráci s Racing Trevor. Nelze tedy brát jako pochybení žalovaného, pokud na základě právě uvedeného na těchto třech závodech neměl za prokázanou reklamu dodanou Appstores.

106. V posuzované kauze žalobkyně nemusela dokládat vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. Správcem daně zjištěné okolnosti této spolupráce ovšem zpochybňují, že Appstores poskytla žalobkyni služby v tvrzeném rozsahu. Není zřejmé, z jakého důvodu Tikplus zaplatila za ponechání všech reklam na automobilu, jak doložil pan Z. Správce daně přitom ani v rámci jeho úřední činnosti nezjistil, že by zde byla obchodní vazba mezi Tikplus a Appstores. Nic k tomu neuvadli ani svědkové z Appstores. Na tomto místě soud připomíná, že daňový subjekt má povinnost uchovávat podklady potřebné k prokázání nároku na vrácení daně z DPH. Dle rozsudku NSS ze dne 11. 5. 2023, č. j. 9 Afs 67/2021-51, *ALTIN JM GROUP*, bod 34, je to

primárně daňový subjekt, tj. žalobkyně, koho v daňovém řízení tíží povinnost tvrzení i důkazní. Současně je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 177/2006-61, obdobně novější ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, odst. [19]). V tomto ohledu lze přisvědčit stěžovateli, že zjevná neobezřetnost žalobkyně musí jít k její tíži.

(zvýraznění doplněno; srov. také rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, *Repromat*)

Pokud žalobkyně zvolila zvláštní obchodní model spolupráce s Appstores (např. jen stroze formulovaná smlouva o reklamě na nspecifická plnění v celkové hodnotě 52,8 mil. Kč; obecně formulované faktury), nemohla očekávat, že poskytnutí reklamy nevyvolá pochybnosti. Ve zprávě o reklamě je sice zachycena řada okamžiků, v nichž došlo k dílčím reklamním plněním. Tato zpráva, ani ve spojení s dalšími důkazními prostředky (videa,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

výpovědi svědků apod.), ovšem nepodává ucelený obraz o předmětu a rozsahu poskytnutých reklamních služeb. Strípky dílčích reklamních plnění rozhodně neprokazují, že Appstores poskytla všechny obecně formulované části reklamních služeb, tzn. vč. reklamy na okruzích Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno.

107. Reklamní polepy na závodním automobilu byly jen jednou z několika částí plnění, které měla Appstores žalobkyni poskytnout. Ohledně dalších reklamních služeb žalobkyně nepředložila takřka žádné důkazy, zejména ne ve vztahu ke konkrétnímu umístění loga žalobkyně na doprovodný vůz, pozvání na testování týmu a k poskytnutí VIP vstupenek na závody. Žalobkyně mohla doložit například záznam komunikace ohledně těchto vstupenek. Závěrečná zpráva o realizaci reklamy sice dokládá, že Appstores poskytla reklamu žalobkyni v blíže neurčené míře, ovšem z ní nevyplývá celek plnění: tzn. celý rozsah, který by odpovídal smlouvě o reklamě a zpřesňujícím informacím získaných od žalobkyně a od svědků v průběhu daňové kontroly. Fotografie ve zprávě o reklamě dokládají částečné dílčí plnění ze smlouvy, z vlastních fotografií však není zřejmé, z jakých konkrétních závodů byly pořízeny. Zpráva o reklamě rozhodně nedokládá dílčí reklamní plnění na každém závodě v té míře, jaká vyplývá ze smlouvy o reklamě a z prohlášení žalobkyně a výpovědi svědků. Soud upozorňuje, že účel smlouvy o reklamě nespočíval v jednorázové prezentaci loga žalobkyně, nýbrž v opakovaném uveřejňování reklamy žalobkyně po celou závodní sezónu roku 2018. Soud považuje za nezbytné, aby z fotografií bylo možné seznat datum a místo jejich pořízení; jinak bez dalšího nemohly věrohodně vypovídat o tom, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění ve smluveném rozsahu.

108. Žalobkyně polemizovala, že i pokud by na jednom závodě nebyla reklama prezentována, nejednalo by se o rozpor se smlouvou o reklamě, neboť v ní není uvedeno, na kolika závodech měla Appstores reklamní plnění realizovat. K tomu soud uvádí, že právě absence předem určeného konkrétního předmětu a rozsahu plnění byla jednou z důvodných pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně během daňové kontroly setrvale tvrdila, že reklamu pro ni realizovala Appstores na všech závodech. Proto daňové orgány toto tvrzení ověřovaly. A jak plyne i z tohoto rozsudku, tvrzení žalobkyně o poskytnutí reklamy v celém jejím předmětu a rozsahu se daňovým orgánům nepovedlo ověřit, resp. se jim toto tvrzení podařilo relevantně zpochybnit a žalobkyně svá upřesňující tvrzení neprokázala.

109. V této souvislosti soud považuje za nedůvodné také námitky mj. z bodu 33 a násl. žaloby ohledně toho, že na závodech Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno řídil závodní automobil opatřený reklamou žalobkyně jezdec Rosina. Správce daně neměl povinnost identifikovat celý řetězec dodavatelů, ale stačilo, pokud v tomto případě – řešeném již po vydání rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie* – přihlédl k tvrzení, které během daňového řízení shodně vyjevila jak žalobkyně, tak svědci z Appstores, a to, že veškeré reklamní služby poskytla žalobkyni přímo Appstores. Přímost poskytnutí služeb potvrdil i pan Z. z Racing Trevor, který nevyjevil žádné, byť i nepřímé, informace o tom, že by Appstores nakupovala reklamu na jeho závodním speciálu přes subdodavatele (viz dále). Chtěla-li žalobkyně tuto přímost popřít, měla k tomu během daňového řízení dostatečný prostor. Žalobkyně ostatně i v bodu 15 její repliky k vyjádření žalovaného potvrdila, že totožnost dodavatele není předmětem tohoto sporu. Smlouvě o reklamě ze dne 27. 12. 2017 neodporovalo to, že by závodní automobil s reklamními polepy řídil jiný jezdec, než svědek K. Ovšem za plnění dle této smlouvy nebylo možné považovat reklamní služby (polepy) na závodním speciálu jiného týmu, než byl Appstores. A jezdec Rosina na závodech Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno za stáj Appstores nejezdil (i Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

když jezdil na stejném automobilu, který předtím během závodů Hungaroring a Red Bull Ring řídil svědek K.). Reklamní polepy na automobilu, který jezdil za tým Racing Trevor, nelze považovat za reklamu dle smlouvy o reklamě mezi žalobkyní a Appstores.

110. Nelze souhlasit s žalobkyní, že žalovaný bagatelizuje zprávu o reklamě. Tato zpráva nedokládá plnění v rozsahu, který vyplývá ze smlouvy o reklamě, vyjádření žalobkyně a z důkazů (např. výsledků svědků). Na důvěryhodnosti zprávy nepřidává ani to, že některé informace, které mohl žalovaný ověřit, neodpovídají v ní uvedeným údajům. Zpráva o reklamě obsahovala informace o poskytnutí reklamy na LED obrazovkách žalobkyni, i když naopak žalobkyně poskytovala LED obrazovky Appstores a jejím partnerům. Mylné zpracování zprávy o reklamě, které odpovídalo žalobkyni tvrzeným chybám ve smlouvě o vzájemné spolupráci, vrhalo na plnění od Appstores více stínu, než že by potvrzovalo, co vlastně Appstores žalobkyni poskytla. Byť jde o okrajovou záležitost, zpráva o reklamě odhadovala dosah (projektovanou sledovanost) tří propagačních videozáznamů na portálu Youtube počtem 2,4 mil. osob, kdežto v realitě dle zjištění daňových orgánů tyto tři videa shlédlo ani ne 300 osob, vč. úředních osob řešících tuto kauzu (neověřitelný byl také odhad dosahu jiných druhů reklamy, vč. TV přenosů – projektovaná sledovanost 1,6 mil. osob). Odhadovaný dosah byl zjevně nadhodnocen a míjel se s realitou.

111. Žalovaný neseletoval důkazy tak, aby podpořily určitou skutkovou verzi. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů posoudil vypovídající hodnotu jednotlivých důkazů a toto zhodnocení řádně odůvodnil. Přirovnání postupu žalovaného k tendenčnímu postupu správce daně popsanému v rozsudku 8 Afs 74/2009 tak není přiléhavé.

112. Ani skutečnosti, že žalobkyně platila Appstores transparentně na bankovní účet a že Appstores vykázala plnění pro žalobkyni v kontrolním hlášení (body 65 a 66 žaloby), nedokládají rozsah a předmět plnění. Z žalobkyní citovaného rozsudku 4 Afs 26/2021 vyplývá, že souvislost mezi platbami připsanými na bankovní účet a jim odpovídajícími daňovými doklady lze zpochybnit jen z taxativně vypočtených důvodů. Netýká se tedy prokázání rozsahu a předmětu plnění pomocí plateb na bankovní účet, o kterých je tento spor.

113. Žalobkyně se domnívala, že realizaci služeb v jí tvrzeném rozsahu potvrdily výpovědi svědků K. a Š. Dle žalobkyně se žalovaný snažil znevěrohodnit výpověď svědka Š. skutečnostmi, které vplynuly z výpovědi svědka Z. Žalobkyně měla za to, že prokázala plnění v jí tvrzeném rozsahu, a naopak označila výpověď svědka Z. za nevěrohodnou. Soud k tomu opakuje, že realizace reklamy v předmětu a rozsahu tvrzeném žalobkyní nevyplývá ani ze zprávy o reklamě, ani z výpovědi svědka Š. a K. Jejich výpovědi byly poměrně neurčité. Svědkové nevěděli odpovědět na podstatné otázky, resp. si nevzpomněli na stěžejní momenty. Soud respektuje, že od událostí, o kterých měl svědek hovořit, uplynuly již tři roky. Svědkové si tak nemuseli vzpomenout na všechny detaily (rozsudky 4 Afs 211/2017 a 7 Afs 2/2013, *Farma Číhan*). Svědek Š. ani svědek K. si však nevzpomněli na zásadní okolnosti obchodního vztahu mezi Appstores a žalobkyní, například svědek Š. ani na to, na kolika závodech v sezóně 2018 Appstores realizovala reklamu pro žalobkyni.

114. Věrohodnost výpovědí závažně zpochybňují také nepřehlédnutelné rozpory mezi výpověďmi obou zmíněných svědků. Například oba se navzájem označovali za osobu, která dohodla spolupráci se žalobkyní. Na otázku správce daně:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Cena za reklamní služby dle uzavřené Smlouvy o reklamě s daňovým subjektem byla dle bodu 3 stanovena na částku 52 800 000 bez DPH. Na základě čeho, jaké cenové kalkulace, byla tato částka stanovena?

Svěděk Š. odpověděl následovně:

Nebyla žádná kalkulace. Bylo to na základě dohody. Bylo to na základě vazby mezi panem K. a panem D. Na základě jejich osobní vazby.

Svěděk K. na stejnou otázku odpověděl:

To já nevím, to nedokážu odpovědět. Cenu jsem já určitě nedomlouval. Nevím, na základě čeho ji pan Š. s panem D. domluvil. Domlouval to pan Š., pravděpodobně s panem D., kdo jiný.

Svěděk K. poté ještě jednou zdůraznil, že cenu za služby s žalobkyní nedomlouval a že tedy neví nic o ekonomických argumentech, na jejichž základech byla stanovena. Byť v obecné rovině jistě nelze po svědkovi požadovat, aby si vzpomněl na každý obchodní případ, plnění pro hlavní reklamního partnera v celkové výši několik desítek milionů Kč nelze považovat za běžnou či rutinní záležitost, ani za nic, co by za běžných okolností osobám od dodavatelky reklamy neutkvělo.

115. Svědek K. se, stejně jako svědek Š., nedokázal vyjádřit k některým otázkám, například proč byla v závěrečné zprávě uvedena informace o realizaci reklamy na pěti závodech, když vlastník závodního automobilu potvrdil pronájem závodního automobilu pouze na dva závody. Jde přitom o neojedinělé a závažné mezery ve výpovědích těchto svědků, které nelze omluvit pouze uplynutím tří let mezi dobou, kdy událost nastala, a kdy proběhl výslech. V rozsudcích 4 Afs 211/2017 a 7 Afs 2/2013, *Farma Číhan*, šlo o stavební práce menšího rozsahu, tedy o specifickou oblast podnikání, která se jádrem vykonávané činnosti liší od poskytování reklamy. V obou se jednalo o drobné detaily obchodních vztahů, v rozsudku 4 Afs 211/2017 o přesné údaje o jednotlivých pracovnících na stavbách, v rozsudku 7 Afs 2/2013, *Farma Číhan*, o to, že si svědek nevybavil, které konkrétní osobě byla hotovost vyplacena či nedokázal ztotožnit a identifikovat tohoto příjemce hotovosti podle jeho podpisu. Správnému orgánu nelze vytknout, že v kontextu výše uvedeného uvěřil skutkovým okolnostem, které vyplynuly z výpovědi svědka Z. Jeho odpovědi byly – na rozdíl od svědků Š. a K. – přímočaré, konkrétní a věcné. Aniž se na jeho odpovědích odrazilo plynutí času, vzpomněl si na podstatné okolnosti obchodního vztahu mezi Appstores a Racing Trevor. Svá tvrzení navíc i po letech doložil četnými písemnými podklady. Žalobkyně neprokázala ani to, že jí Appstores propagovala na stránkách Appstores.cz. Ze zprávy o reklamě nelze vyčíst konkrétní reklamu žalobkyně na těchto stránkách, jelikož doložené screenshoty stránek nezahrnují reklamu žalobkyně v běžně čitelné podobě. Záběr obrazovky se stránkou www.appstores.cz obsahující také zobrazení loga žalobkyně (vedle 29 dalších log jiných společností) předložila žalobkyně již v daňovém řízení (posléze také v replice). Ze záběrů ovšem není patrné, kdy vznikly, a zda stránka v této podobě byla skutečně zpřístupněna veřejnosti. I pokud by byla pravda, že Appstores skutečně na její webové stránce propagovala žalobkyni, nešlo by o pochybení daňových orgánů v takové intenzitě, že by vyvolalo vadu nezákonnosti, pro kterou by soud musel napadené rozhodnutí zrušit. Šlo by jen o jeden z několika (ne)prokázaných aspektů celku. Jde-li o reklamu na plakátech, nebylo jasné, o jaké plakáty se mělo jednat (ostatně i žalobkyně v bodě 60 žaloby zmínila reklamní panel, nikoli plakát). Ve zprávě o kontrole lze dohledat reklamu žalobkyně minimálně na dvou reklamních bannerech, avšak není zřejmé, ze kterého ze závodů tyto fotografie pocházejí a ani datum jejich pořízení. Ani ze smlouvy o reklamě není jednoznačně zřejmé, jak měly vypadat ony plakáty s reklamou žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Neutralita DPH

116. Účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty, „je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH“ (rozsudek SDEU ze dne 22. 3. 2012, věc C-153/11, *Klub OOD*, bod 35). Jak uvedl SDEU například v rozsudku *Kretztechnik*, k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. „Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet“ (tamtéž, shodně například rozsudek *Midland Bank*, a rozsudky NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, *INTER EUROPE TRADING*, bod 35, či ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013-47, *Správa městských sportovišť Kolín*, bod 19). Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, věc C-104/12, *Wolfram Becker*).

117. S odkazem na rozsudek 2 Afs 401/2020, *Podpora - podnikání*, se žalobkyně domnívala, že žalovaný narušil princip neutrality DPH. Měla za to, že odepření odpočtu DPH za situace, kdy dodavatelka Appstores svou daňovou povinnost splnila, porušilo neutralitu DPH.

118. Odkaz na tento rozsudek ovšem na posouzení věci nic nemění. Rozsudek se totiž týkal odlišné situace, jelikož tehdy správce daně neuznal odpočet kvůli pochybnostem, zda tehdejšímu stěžovateli plnění skutečně dodal deklarovaný dodavatel, ačkoli tomuto dodavateli z uskutečněného plnění vyměřil daň na výstupu. Tento výklad rozsudku 2 Afs 401/2020, *Podpora - podnikání*, lze vyčíst i z rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, *SAGITEX CZ*. V něm bylo stěžejní otázkou, zda daňově odečitatelné plnění bylo použito pro ekonomickou činnost daňového subjektu. Využití plnění k ekonomické činnosti daňového subjektu patří mezi hmotněprávní podmínky stejně jako jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Zjednodušeně řečeno, pokud daňový subjekt neprokáže splnění hmotněprávních podmínek jakými jsou ekonomická souvislost plnění s podnikáním (rozsudek 6 Afs 214/2022, *SAGITEX CZ*) či neprokázání skutečného předmět a rozsahu deklarovaného plnění (nynější případ), nárok na odpočet DPH nevznikne. To podporuje také nedávný rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, bod 46. Pokud nebylo prokázáno, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění deklarované v jím předložených daňových dokladech, odepření nároku na odpočet DPH nenaruší zásadu neutrality DPH. Tato zásada totiž vyžaduje přiznání odpočtu DPH na vstupu, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, avšak jen za předpokladu, že jsou k jeho přiznání splněny hmotněprávní požadavky (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, věc C-146/05, *Collée*, bod 31; z nedávné doby např. rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 5. 2023, věc C-418/22, *Cezam*, bod 36). Vzhledem k neprokázání přijetí zdanitelného plnění nebyly splněny hmotněprávní požadavky. Nad rámec právě uvedeného soud dodává, že daňové orgány nepominuly skutkovou variantu, zda plnění, ohledně nichž vydaly vůči Appstores zajišťovací příkaz, nemá vztah k plnění, které Appstores na základě smlouvy měla dodat žalobkyni. Žádnou souvislost patrně nezjistily, což plyne z dílčích podkladů založených v nynějším správním spisu. Appstores

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

navíc doměřily DPH kvůli účasti na podvodu, kdežto v tomto případě šlo o neprokázání předmětu a rozsahu plnění. Není zde dána podobnost s rozsudkem 2 Afs 401/2020, *Podpora - podnikání*, kde bylo na první pohled zřejmé, že daňové orgány učinily vzájemně rozporná skutková zjištění o totožném zboží, na jedné straně u tehdejší žalobkyně, na straně druhé u její dodavatelky.

119. Z obdobného důvodu není příležitou ani argumentace rozsudkem 3 Afs 85/2019, *Fast Money*. V tomto rozsudku NSS konstatoval, že je třeba zjistit chybějící DPH k okamžiku, kdy správce daně vydává rozhodnutí o stanovení daně (popřípadě rozhodnutí o odvolání), v němž má v úmyslu odeprít daňovému subjektu nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu, že plnění, z něhož daňový subjekt tento nárok uplatnil, bylo zasaženo podvodem na DPH. Jedná se tedy o požadavek vyslovený v kontextu posuzování účasti na podvodu na DPH (kde je nezbytné posuzovat mimo jiné právě existenci chybějící daně). V případě, že žalovaný posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH (jak tomu bylo v nynější věci), ale tato nutnost nevyvstává. Na to ostatně upozornil i NSS v rozsudku 3 Afs 85/2019, *Fast Money*, bod 16.

Částečný odpočet DPH

120. Žalobkyně se konečně domnívala, že pokud žalovaný uznal uskutečnění části reklamních služeb, nemohl odeprít celý jí uplatněný odpočet DPH. Měl vyhovět alespoň poměrné části odpočtu DPH, u níž neměl pochybnosti, že ji Appstores realizovala.

121. K možnosti částečného odpočtu DPH v rozsahu odpovídajícímu prokázanému plnění se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49, *SPEDITRANS Transport*, kde v bodě 27 uvedl, že pro možnost uznání pouze části odpočtu obecně platí, že

důkazní břemeno daňový subjekt tíží ohledně celého rozsahu deklarovaného plnění. Pro uznání nároku na odpočet je pak určení konkrétního rozsahu zcela nezbytné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). Uznání odpočtu je tak možné pouze v případě, že lze bez významných pochybností učinit závěr o poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu. V tomto ohledu pak platí závěr krajského soudu, že v případě paušálních částek si nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu. Jinými slovy pak nelze dojít například k tomu, že dvě prokázaná plnění z deseti mají hodnotu dvou desetin zaplacené částky, jestliže taková vůle neplyne ze smluvních ujednání stěžovatelky a jejího dodavatele.

(zvýraznění doplněno)

122. Dle NSS nelze uznat části deklarovaného odpočtu DPH ani v případě paušálních plateb za služby, pokud ve smlouvě nebylo přesně uvedeno, jakou hodnotu mělo to které dílčí plnění. Nynější žalobkyně za služby platila na týdenní bázi. Platba v týdnech, kdy probíhaly závody, popřípadě nějaká jiná doložená či nedoložená akce, byla stejná jak v týdnech, kdy k žádnému konkrétnímu plnění nemělo dojít. Plnění ze smlouvy o reklamě blíže nespecifikovala. Z ničeho nevyplývá, jakou hodnotu z fakturovaného celku měla například prezentace loga žalobkyně na závodním automobilu, na kombinéze jezdce či na webových stránkách Appstores. Z podkladů také nevyplývalo, na kterých závodech Appstores poskytla ty které reklamní služby. Ve smlouvě neuvedla, ani kolika závodních dnů se plnění týkalo, jelikož setrvale tvrdila, že smlouva byla uzavřena na celou závodní sezonu. Za takovéto situace bylo nemožné určit částku reprezentující reálně uskutečněná plnění, ze kterých by daňové orgány mohly vypočítat uznatelný odpočet DPH. Podobný případ řešil NSS v rozsudku ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99, *Chládek a Tintěra, Pardubice*, bod 57, v němž také šlo o reklamu sjednanou jako jeden celek za globální cenu,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

aniž bylo možné z informací poskytnutých daňovým subjektem zjistit cenu za ohraničenou část plnění, jejíž realizaci se mu povedlo prokázat.

123. Odkaz žalobkyně na judikaturu týkající se zadržování nesporných nároků na odpočet DPH se míjí s posuzovanou otázkou. Zde totiž nejde o různé nároky na odpočet (tedy sporné a nesporné, mající původ v různých obchodních transakcích), ale o jediný sporný nárok, jehož rozsah žalobkyně neprokázala (respektive prokázala ho pouze z části, kterou nelze dobře odhadnout ani vyjádřit). Tyto případy nelze směřovat. Závěry Ústavního soudu (nález ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18), a na něj navazující judikaturu NSS (např. rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017-191, č. 4163/2021 Sb. NSS, *AGROBET CZ*), tedy bez dalšího nelze vztáhnout na projednávanou věc. Podstatné je, že žalobkyně neprokázala rozsah zdanitelného plnění, resp. k jeho prokázané části neprokázala (a daňové orgány jej nemohly určit) hodnotu plnění, tedy ani odpovídající výši nároku na odpočet DPH. Reklamy na motoristických akcích za obdobných skutkových východisek se týkal např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 8 Afs 154/2020-65, *ELGAS CZ*.

IV. Závěr a náklady řízení

124. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

125. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení u Nejvyššího správního soudu.

Praha 30. května 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu