



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **Tempus Media a.s.**, IČO 27140938
sídlem Opletalova 983/45, 110 00 Praha 1

zastoupena advokátem JUDr. Martinem Grubnerem
sídlem Washingtonova 1599/17, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2021, č. j. 40763/21/5300-22442-605186

takto:

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

I. Předmět řízení a rozsah sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný na základě podaného odvolání přezkoumal celkem 10 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 12. 10. 2020 za zdaňovací období od listopadu 2017 do srpna 2018 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), přičemž 4 dodatečné platební výměry potvrdil (č. j. 7560305/20/2001-52524-108538, č. j. 7564879/20/2001-52524-108538, č. j. 7574920/20/2001-52524-108538 a č. j. 7605992/20/2001-52524-108538) a 6 dodatečných platebních výměrů změnil (č. j. 7571178/20/2001-52524-108538, č. j. 7611231/20/2001-52524-108538, č. j. 7619066/20/2001-52524-108538, č. j. 7622703/20/2001-52524-108538, č. j. 7634185/20/2001-52524-108538 a č. j. 7635198/20/2001-52524-108538). Změna spočívala ve snížení doměřených částek DPH a penále.
2. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň na základě daňové kontroly zahájené u žalobkyně dne 6. 11. 2018. Daň byla doměřena odchylně od daně, kterou žalobkyně vyčíslila v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, a to z důvodu vyloučení nároku na odpočet daně uplatněného z tvrzených přijatých zdanitelných plnění od celkem 28 různých dodavatelů (1 z nich neurčen). Prvostupňový správce daně odpočty neuznal v převážné většině z důvodu, že žalobkyně neprokázala předmět či rozsah zdanitelného plnění, dále že je přijala od deklarovaného dodavatele a že přijatá plnění byla použita pro její ekonomickou činnost.
3. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, v jehož doplnění namítala jejich nezákonnost a nesprávnost z důvodu nezákonného ukončení daňové kontroly a nesprávného posouzení a ignorování důkazů v případě přijatých zdanitelných plnění od celkem 10 dodavatelů – GABNERIA, s. r. o.; DINETEAM, s. r. o.; DOMEXIM, a. s. (2 plnění); Bart Bags, s. r. o.; MIELE, spol. s. r. o.; WineWorld Czech, s. r. o.; YPSILON GOLF LIBEREC, a. s.; country hotels & restaurants, s. r. o.; Young Lion, s. r. o. a Inpora, s. r. o.
4. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.
5. Žalobkyně v podané žalobě rozsah sporu o nároky na odpočet daně zúžila a učinila předmětem sporu toliko neuznané nároky na odpočet DPH z přijatých plnění od dodavatele DOMEXIM, a.s. a dodavatele Inpora, s. r. o. Soud se proto v naraci rozsudku zaměřil pouze na to, jak žalovaný po skutkové i právní stránce posoudil nároky žalobkyně na odpočet DPH z plnění od zmíněných dvou dodavatelů (dále také „sporná plnění“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

6. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami, které, pokud jde o sporná plnění, žalobkyně v případě přijatého plnění od společnosti DOMEXIM, a.s. (dále jen DOMEXIM) soustředila ve čtvrtém a pátém odvolacím důvodu, v případě plnění od společnosti Inpora s.r.o. (dále jen „Inpora“) v devátém odvolacím důvodu.
7. Pro účely vypořádání námitek, které se týkaly vyhodnocení dokazování žalovaný nejprve pojednal o právním základu případu včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a zásadách důkazního břemene, znamenajících, že důkazní břemeno prioritně nese daňový subjekt a je věcí daňového subjektu, aby vyvrátil jemu správcem daně prokázané pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na

daňovém dokladu. Přitom zdůraznil, že podle rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu je na správci daně prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, nikoliv to, jak se skutečně účetní případ (ne)odehrál. Daňový subjekt pak kromě samotného uskutečnění a rozsahu tvrzeného plnění musí být schopný prokázat i to, že mu jej poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu, pro což lze dosáhnout náležitou obezřetností a kontrolními mechanismy vazeb mezi daňovým dokladem plněním.

8. Následně přistoupil k vypořádání konkrétních odvolacích důvodů (nyní relevantních pro posouzení žaloby – pozn. soudu).
9. Plnění od dodavatele DOMEXIM (čtvrtý odvolací důvod)
10. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání použití plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně a z důvodu neprokázání přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele, tedy nesplnění podmínek dle § 72 zákona o DPH.
11. Žalobkyně namítala nesprávné posouzení a ignorování důkazů v případě přijatých plnění, která měla spočívat v zajištění CLV ploch pro klienta žalobkyně, společnost MIELE, spol. s r. o., (dále jen „MIELE“) od dodavatelky DOMEXIM. Šlo o náklady k jarní kampani Miele, které byly žalobkyní společnosti MIELE vyfakturovány na základě daňových dokladů faktur označených v tabulkách č. 2 a 3 na str. 14 napadeného rozhodnutí.
12. Žalobkyně předložila jednostránkový Media plán „MIELE 2018 jaro“ na realizaci reklamy na celkem 45 plochách CLV v golfových resortech ve formátu 118,5 x 175 cm za 676 800 Kč v červnu 2018 a „Průřezovou dokumentaci výlepu k reklamní kampani“ za období od 14. do 28. června 2018 obsahující 24 nedatovaných fotografií s CLV reklamou pro MIELE doplněných číslem plochy, názvem golfového centra a umístěním dané plochy v areálu. Poté, co žalobkyni prvostupňový správce daně vyrozuměl o přetrvávajících pochybnostech stran rozsahu a deklarovaného dodavatele, předložila ještě smlouvu o zajištění reklamy uzavřenou dne 10. 2. 2018, ve které se DOMEXIM zavázala zajistit a realizovat pro žalobkyni v období od 14. do 28. června 2018 (s možností přesahu do července) reklamu v rozsahu minimálně 45 ks CLV panelů umístěných zejména v golfových resortech v ČR za cenu 1 200 000 Kč + DPH. Poté, co byla žalobkyně správcem daně vyrozuměna o pochybnostech ohledně rozsahu předmětného plnění, předložila další verzi dokumentu „Průřezová dokumentace výlepu k reklamní kampani“ doplněnou o označení zpracovatele (DOMEXIM), počet CLV ploch (45 ks) a 32 namísto původních 24 fotografií CLV.
13. Prvostupňový správce daně setrval na pochybách z důvodu nekorespondujících počtů CLV ploch (32 fotografií oproti 45 deklarovaným). Namátkově proto prohlédl webové stránky několika golfových klubů, z nichž zjistil, že se v jejich areálu předmětné reklamní nosiče skutečně nacházejí. Dále přistoupil k namátkové výzvě 3 provozovatelů těchto golfových klubů k poskytnutí listin týkajících se žalobkyní tvrzených reklamních plnění a na základě od nich zjištěných informací k témuž vyzval 2 nájemce těchto reklamních nosičů. Ze shromážděných podkladů zjistil následující:
14. Golfový klub Hluboká nad Vltavou, z. s., vůbec neposkytuje reklamní plochy na golfovém hřišti. Společnost Bienzin CZ, s. r. o. (dále jen „Bienzin“) předložila smlouvu o dílo ze dne 14. 3. 2018, kterou se zavázala poskytnout DOMEXIM reklamní plochu pro kampaň MIELE v termínu 2x 14 dní od 1. 6. 2018 do 28. 10. 2019 v rozsahu 2x 30 ploch, které identifikací korespondují s 30 ze 45 ploch uvedených žalobkyní ve Smlouvě o zajištění reklamy. Třetí

provozovatel – EUROPLAKAT, spol. s r. o. (dále jen „EUROPLAKAT“) nerealizoval v období od 14. do 28. 6. na jím spravovaných 10 z 45 žalobkyní tvrzených CLV plochách žádnou reklamní kampaň, jelikož žádná nebyla objednána. Tím dle žalovaného prvostupňový správce daně postavil na jisto, že žalobkyni nemohlo být sporné plnění poskytnuto v deklarovaném rozsahu 45 ploch, když minimálně na části z nich nebyla tvrzená reklama uskutečněna.

15. Po konfrontaci s předmětnými zjištěními žalobkyně změnila své stanovisko s tím, že dohledala Dodatek č. 1 ke Smlouvě o zajištění reklamy (dále jen „Dodatek č. 1 k SZR“), který upravoval počet objednaných CLV ploch i dobu kampaně. DOMEXIM měla zjistit, že není schopna zajistit sjednaný počet ploch, a rozhodla se jeho snížení ze 45 na 30 ks kompenzovat prodloužením kampaně až do 26. 7. 2018 bez navýšení ceny. Prvostupňový správce daně tento dodatek neakceptoval z důvodu rozporu s možnostmi Bienzin, která DOMEXIM plochy poskytla pouze v termínu 2x 14 dní. Setrval tedy na názoru, že nemohlo dojít k plnění v žalobkyní tvrzeném rozsahu.
16. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně až v rámci odvolacího řízení předložila ještě Dodatek č. 2 ke Smlouvě o zajištění reklamy ze dne 23. 3. 2018 (dále jen „Dodatek č. 2 k SZR“), který měl nahradit Dodatek č. 1 k SZR. Dle jeho obsahu měla DOMEXIM žalobkyni poskytnout stále pouze 30 CLV ploch a chybějících 15 ks měla kompenzovat dalším termínem zveřejnění kampaně, a sice od 12. do 26. 7. 2018, opět bez navýšení ceny. Dodatek obsahoval i nabídku zveřejnění předmětné kampaně v období mezi 28. 6. a 12. 7. 2018 v případě jejich komerčního nevyužití jiným klientem, opět bezplatně z důvodu finančních nákladů na deinstalaci a opětovnou instalaci.
17. Žalovaný tento důkazní prostředek označil za účelový, mající za cíl opět uměle odstranit důvodné pochybnosti správce daně i žalovaného stran deklarovaného rozsahu sporného plnění. Vedl také úvahu, že i kdyby byl skutečně takový dodatek mezi stranami smlouvy podepsán, neprokazovalo by to podle něj uskutečnění tohoto plnění, jelikož žalobkyně nepředložila žádný jiný důkazní prostředek a společnost DOMEXIM na výzvu k předložení relevantních listin nijak nereagovala. Žalovaný tedy s ohledem na dosavadní stav dokazování uzavřel, že žalobkyně neodstranila důvodné pochybnosti ohledně rozsahu sporného plnění a jelikož nebylo v dané situaci možné určit hodnotu reálně poskytnuté části sporného plnění, nebylo možné žalobkyni přiznat jí uplatněný odpočet v žádné výši. Tento závěr sdělil žalobkyni v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 9. 2021 (dále jen „Seznámení“).
18. Žalobkyně na Seznámení reagovala podáním ze dne 29. 9. 2021 (dále jen „odpověď na Seznámení“). Svůj nesouhlas se závěry žalovaného podpořila doložením emailové korespondence s paní K. V. ze dne 27. 9. 2021, která za Bienzin sdělila Z. S. (komunikujícím za žalobkyni) následující: *„Naše společnost prodala v roce 2018 společnosti Domexim a.s. CLV plochy a to konkrétně 2x30 ks v termínech 2x14 dní 14. 6.-28. 6. 2018 a 12. 7.-26. 7. 2018) ... dle našich záznamů z roku 2018 mezi termíny kampaní klienta Domexim nebyly plochy komerčně prodány, po ukončení prvního termínu kampaně zůstal tzv. převis. Dále doplňujeme, že se jedná o standardní praxi, že na plochách, které nejsou v následném období po dobu reklamní kampaně komerčně obsazeny, zůstávají stávající reklamní plakáty, a to z důvodu snížení extra nákladů za odstranění plakátů.“*
19. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že doložená korespondence prokazuje uskutečnění sporného plnění v deklarovaném rozsahu. Podotkl, že K. V. podle veřejně

dostupných zdrojů nebyla osobou oprávněnou vystupovat jménem Bienzin, ani nebyla uvedena na smlouvě s DOMEXIM. Dodal, že i kdyby tvrzené skutečnosti byly pravdivé, nevysvětlovaly by, proč Bienzin fakturoval DOMEXIM až o rok a čtvrt později. Žalovaný uzavřel, že nebyly odstraněny důvodné pochybnosti o uskutečnění sporného plnění v deklarovaném rozsahu a doplnil, že zde učiněný závěr o vyloučení celého sporného odpočtu daně za situace, kdy bylo postaveno najisto, že na sporném daňovém dokladu tvrzený rozsah plnění nebyl žalobkyni v takovém objemu reálně poskytnut a kdy nelze z žádných důkazních prostředků zjistit, jak byla konstruována hodnota celého tvrzeného plnění, je i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. s rozsudkem č. j. 8 Afs 252/2019-38 ze dne 27. 7. 2021 ve věci OMB composites EU, a. s., žalovaný tedy čtvrtý odvolací důvod shledal nedůvodným.

20. Plnění od dodavatele DOMEXIM (pátý odvolací důvod).
21. Žalobkyně namítala nesprávné posouzení a ignorování důkazů v případě přijatých plnění od téhož dodavatele DOMEXIM. Žalovaný se v tomto směru zabýval tvrzeným přijetím plněním od DOMEXIM na základě 2 daňových dokladů označených v tabulce č. 11 na str. 31 napadeného rozhodnutí, vystavených DOMEXIM a jejich použitím pro MIELE dle 3 faktur vystavených žalobkyni a uvedených v tabulce č. 3 na str. 14 napadeného rozhodnutí. Žalovaný vycházel z tvrzení žalobkyně, že se jedná o náklad k jarní kampani MIELE na základě stejného jednostránkového Media plánu „MIELE 2018 jaro“, dle něhož v měsících duben až květen 2018 byla v plánu realizace reklamy ve 4 tiskových titulech, na jedenácti internetových serverech a v TV (bez bližší specifikace), a dále o 16stránkovou „Analýzu TV pro cílovou skupinu ženy 35+ klient Miele“ (dále jen „Analýza TV“).
22. Odběratelka žalobkyně – MIELE předložila na výzvu správce daně dokumenty k plněním deklarovaným ve j3 fakturách od žalobkyně, dále Smlouvu o poskytování služeb v oblasti marketingové komunikace, shodný Media plán „MIELE 2018 jaro“, spot list TV (s uvedením data, času, TV kanálu proběhlé reklamy), záznamy z tiskových titulů a internetových serverů s reklamou a jednostránkové vyhodnocení kampaně jaro 2018.
23. Z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že po seznámení s dosud provedeným dokazováním žalobkyně zdůraznila důležitost a přínos podrobné analýzy před realizací TV kampaně. Tu měla zpracovat DOMEXIM, jejíž chybějící logo na Analýze TV vysvětlovala tím, že se loga subdodavatelů vždy odstraňují před předáním koncovým klientům. Z důvodu velkého objemu potřebných dat měl DOMEXIM s Analýzou TV pomáhat D. B., kterého zároveň navrhla jako svědka dosvědčujícího rozsah plnění poskytnutých DOMEXIM žalobkyni. Dále předložila tvrzená vstupní data, spotlisty a Smlouvu o zajištění reklamy ze dne 10. 1. 2018 na reklamní TV kampaň v období duben až červen roku 2018, která obsahovala seznam konkrétních informací, které má obsahovat Analýza, vedle jednoznačného závěru, na kterých TV stanicích, ve kterých časech a v jakém rozsahu má žalobkyně jako objednatel kampaň zadat. Odměna byla sjednána ve výši 3 900 000 Kč a termín odevzdání Analýzy TV byl stanoven na 9. 3. 2018.
24. Žalovaný konstatoval, že prvostupňový správce daně nadále pochyboval, kdo a kdy Analýzu TV vypracoval, a to i kvůli samotnou žalobkyni tvrzené praxi o odstraňování log z předmětných dokumentů. Přetrvávaly i pochybnosti stran předmětu a rozsahu plnění, kdy předmět plnění na sporných daňových dokladech nekorespondoval s předmětem smlouvy, s fakturami souhlasila pouze celková fakturovaná částka. Byly konstатовány i znepokojivé veřejně dostupné informace týkající se DOMEXIM, kdy tato společnost nemá živnostenské

oprávnění na předmět sporných plnění a z jejích nyní již nefunkčních webových stránek šlo zjistit, že prodávala kočárky, autosedačky a další dětské zboží. Navíc neplnila své zákonné povinnosti, když ve sbírce listin obchodního rejstříku není uložena žádná její účetní závěrka. Ani na výzvy správce daně stran těchto sporných plnění nikterak nereagovala.

25. S ohledem na přetrvávající pochybnosti a k návrhu žalobkyně provedl prvostupňový správce daně dne 27. 1. 2021 dokazování svědeckou výpovědí D. B., který v roce 2017 spolupracoval s DOMEXIM prostřednictvím společnosti Prince a v roce 2018 již přímo, resp. prostřednictvím své firmy DABAR, a v případě Analýz TV jednal za DOMEXIM s L. L. v r. 2017, kdy zakázka byla realizována v průběhu roku 2018. Vše mělo být ujednáno pouze ústně, a to v Miele Gallery nebo na společenských akcích, a i předání Analýzy TV proběhlo „z ruky do ruky s nějakým komentářem“. Vstupní data měla zajišťovat společnost DABAR smluvně s obchodním partnerem, kterého svědek nechtěl jmenovat. Svědek vypověděl, že věděl, že DOMEXIM poskytuje analýzu žalobkyni, která ji uplatňuje pro zakázky MIELE. Na konci roku 2018 mělo dojít ještě na základě vyhodnocení celkového zisku k jeho rozdělení, k tomu však již nedošlo „vzhledem k tomu, co se stalo na podzim 2018“.
26. Žalovaný se ztotožnil s prvostupňovým správcem daně, že provedená svědecká výpověď D. B. neprokázala, jaká plnění a zda vůbec nějaká, poskytla žalobkyni DOMEXIM, a nelze mít ani za prokázané, že Analýzu TV vypracoval svědek, když kromě jeho tvrzení k tomuto neexistují žádné další důkazy. Dále žalovaný nevyloučil, že ji mohla vypracovat sama žalobkyně prostřednictvím předsedy představenstva jako odborníka na mediální trh. Prvostupňový správce daně obdržel po provedení výpovědi svědka datovou zprávou dne 23. 6. 2020 od společnosti DABAR soubory s dokumenty, které mohly být, a asi i byly, podkladem pro vypracování Analýzy TV, ani z těch však nešlo dovodit, že by ji vypracoval svědek, ani to, že by mu vstupní data poskytoval ještě někdo jiný. Součástí dokumentů byl i akceptační protokol ze dne 20. 2. 2018, v kterém je uvedeno, že DABAR předal DOMEXIM jednotlivá plnění v požadovaných termínech (bez uvedení data) s tím, že výstupy jsou flashdisk a vytištěné dokumenty. Ani z toho však dle žalovaného nevyplývaly konkrétní termíny ani osoby. Podstatné ale bylo, že pravdivost dokumentu nebylo možné ověřit z důvodu nesoučinnosti ze strany DOMEXIM. Přijetí jakéhokoliv plnění od DABAR neplyne ani z kontrolních hlášení DOMEXIM za období leden 2016 až srpen 2018. Žalovaný dále uvedl, že v dané věci vznikly důvodné pochybnosti také stran rozsahu a předmětu plnění a v návaznosti na to i o jeho využití k ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný v uvedeném směru odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Hradci Králové, o níž pojednal v bodu 148 napadeného rozhodnutí, i na Českou republikou využitou výjimku dle čl. 287 Směrnice 2006/112/ES o DPH (dále jen „Směrnice“).
27. Žalovaný shrnul, že i v tomto případě prvostupňový správce daně dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno, které žalobkyně neunesla, jelikož nedodržela povinnost zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady, jimiž prokáže splnění podmínek pro odpočet daně. Proto i tato plnění správce daně vyloučil z odpočtu v souladu se zákonem a pátý odvolací důvod označil za nedůvodný.
28. Plnění od dodavatele Inpora, s. r. o. (devátý odvolací důvod.)
29. V devátém odvolacím důvodu žalobkyně namítala nesprávné posouzení a ignorování důkazů v případě plnění přijatých od společnosti Inpora, s. r. o. (dále jen „Inpora“), jejichž

předmětem byla propagace žalobkyně na auto-moto závodech. Zachycena mají být na daňových dokladech č. 1820180028 (1 000 000 Kč + DPH 210 000 Kč), č. 2820180013 (520 000 Kč + DPH 52 500 Kč) a č. 2820180029 (4 900 000 Kč + DPH 1 029 000 Kč). První uvedený daňový doklad pod označením zakázky uváděl „KL ZDR POJISTOVNA MV“, druhý „HDS RETAIL“ a třetí „OTAVA“.

30. Předmětná plnění prvostupňový správce daně vyloučil z odpočtu s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala jejich použití v rámci své ekonomické činnosti, ani jejich přijetí v deklarovaném předmětu a rozsahu a od deklarované dodavatelky, a tedy nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 ZDPH.
31. Žalobkyně k těmto plněním dodala alovovaný d Ž Rámcovou smlouvu uzavřenou dne 10. 2. 2018 s Inpora. Ta se v ní zavázala žalobkyni zajistit v období od 1. 4. do 30. 9. 2018 v souvislosti s 27 sportovními akcemi (soupis obsažen) reklamní služby a audiovizuální záznamy, jejich odvysílání na kanálu ČT sport a výrobu dokumentačního materiálu. Reklamní služby měly spočívat v umístění 4 ks bannerových reklamních ploch s logem žalobkyně na tratích v místě konání závodů, zajištění její propagace v rámci televizních záznamů. Smluvní strany stanovily cenu v částce 6 150 000 Kč, s tím, že Inpora bude fakturovat až po doložení kompletní fotodokumentace. Žalobkyně ke všem 27 závodům doložila i fotodokumentaci, ze které vyplývá, že 4 ks bannerů byly umístěny pouze na 4 z těchto sportovních akcích (Offroad Maraton Pístovské Mokřady, Offroad Maraton Janovice, Offroad Maraton Dobřany a South Bohemia Classic), na zbytku z nich byly umístěny pouze 2 ks bannerů s logem žalobkyně, jak ostatně prvostupňový správce daně ověřil i ze záznamu pořadu Svět motorů a z dalších videí dostupných na www.youtube.com.
32. Žalovaný došel tak k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí pouze části ze sporných plnění, tzn. že neprokázala jejich přijetí v deklarovaném rozsahu. Další propagace (prostřednictvím videozáznamů a jejich odvysílání) na umístění bannerů navazuje, nemohla tedy být také realizována ve fakturovaném rozsahu. Jelikož pak zmíněná rámcová smlouva, která je v této věci jediným důkazním prostředkem, jen stroze stanovila celkovou hodnotu plnění, nelze z ní zjistit, jak byla konstruována, a tudíž ani určit hodnotu reálně poskytnuté části sporného plnění, nemohl prvostupňový správce daně přiznat uplatněný odpočet v žádné výši. Nicméně pro existenci pochybností i stran reálného dodavatele není možné uvažovat ani o uznání této části odpočtu daně. Žalobkyně se nepokusila tyto pochybnosti rozptýlit dodáním dalších podkladů k tvrzenému plnění, a to i navzdory personálnímu propojení s dodavatelkou Inpora skrze osobu Z. S. (jediný jednatel Inpora a předseda představenstva žalobkyně). Stejně tak žalobkyně neosvětlila ani to, jak došlo k chybným označením daňových dokladů u položky zakázka.
33. Poté, co správce daně žalobkyni seznámil s důvody přetrvávajících pochybností stran rozsahu, dodavatele a použití sporných plnění v rámci ekonomické činnosti, sdělila mu, že dodavatelka Inpora uznala, že nesplnila všechny své závazky z rámcové smlouvy a bude žalobkyni nesprávně fakturované služby v částce 2 500 000 Kč + DPH dobropisovat. Nedoložila však toto tvrzení ani daňovým dokladem, ani tvrzenou dohodou o narovnání. Až v rámci odvolacího řízení doložila opravný daňový doklad č. 200400001 vystavený dne 25. 11. 2020 (tedy 9 dní po podání odvolání) na částku -1 250 000 Kč a DPH -262 500 Kč s předmětem plnění „dodatečná sleva z plnění dle dohody o narovnání z 25. 11. 2020“ a předmětnou Dohodu o uznání závazku uzavřenou 18. 11. 2020, kde Inpora uznává výše vysvětlený rozdíl 4 versus 2 ks bannerů a zavazuje se neprodleně vydat opravný daňový doklad.

34. Uvedený opravný daňový doklad se však vztahoval ke zde neřešenému zdaňovacímu období září 2018 a správce daně na jeho základě přistoupil ke změně dodatečného platebního výměru, která souvisela právě s opravným daňovým dokladem. Změna výše původně vyměřené daně spočívala ve snížení hodnoty vyloučeného nároku k odpočet daně z plnění dle daňového dokladu č. 2820180029, když žalobkyně za období listopad 2020 provedla opravu odpočtu a snížila nárok na odpočet daně o částku 262 000 Kč ze základu daně 1 250 000 Kč. Opravný daňový doklad ani dohoda o uznání závazku nepřinesly žádné nové skutečnosti ve vztahu k neodstraněným pochybnostem správce daně ni ke zjištění, jak byl konstruována hodnota celého tvrzeného plnění a vyjasnění poměru mezi částkami 2 500 000 Kč a 1 250 000 Kč.

III. Žaloba

35. Žalobkyně v úvodu podané žaloby upozornila na nestandardní důkazní situaci, ve které se nachází z důvodu zajištění většiny daňových dokladů v rámci úkonů trestního řízení, a proto od roku 2019 nejsou relevantní podklady v její dispoziční sféře. Ve stejném období, konkrétně od 8. 11. 2018 do 18. 4. 2019 byl vazebně stíhán a následně vážně nemocen Z. S., člen představenstva a ředitel, který byl nejvíce zasvěcený do všech obchodních případů.
36. Žalobkyně v žalobě uplatnila věcné námitky odpovídající čtvrtému, pátému a devátému odvolacímu důvodu, všechny tedy mířily na posuzování důkazů. Pro tuto nesprávnost postupů daňových orgánů pak namítla i celkovou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a závěru o (ne)unesení věcného břemene. V žalobních bodech uplatnila následující tvrzení.
37. Ke čtvrtému odvolacímu důvodu – nesprávné posouzení a ignorování důkazů v případě zajištění CLV ploch pro klienta MIELE od dodavatelky DOMEXIM – namítala, že k tomuto důvodu žalovaný neuvedl nic konkrétního. Ohradila se proti nařčení, že jí předložené důkazy jsou „účelové důkazní prostředky mající za cíl opět uměle odstranit důvodné pochybnosti prvostupňového správce daně stran deklarovaného rozsahu sporného plnění“, které se podle ní zakládá toliko na spekulacích, když žalovaný její tvrzení ani důkazy nevyvrátil žádný relevantním zjištěním.
38. K tomu, že účelovost důkazů žalobkyně spatřoval žalovaný v jejich postupném předkládání až po seznámení s důvodnými pochybnostmi, žalobkyně označila za logické, když předložila důkazy, o nichž byla přesvědčena, že postačují k prokázání tvrzeného plnění, a další doplnila, až když si správce daně „usmyslí, že mu důkazy nepostačují“. Podle žalobkyně správce daně své odůvodnění vážných pochybností nepodložil žádnými konkrétními skutkovými zjištěními, omezil se na „vágní odůvodnění „coby kdyby““.
39. K nižšímu počtu fotografií (32 namísto 42) CLV ploch v dokumentu Průřezová dokumentace k výlepu k reklamní kampani žalobkyně vysvětlovala, že podstatou takového dokumentu je poskytnout toliko rámcový obraz o poskytnutém plnění (demonstrativně). Po předložení jak uvedené průřezové dokumentace, tak Smlouvy o zajištění reklamy bylo na správci daně, aby unesl své důkazní břemeno stran vážných a důvodných pochyb o souladu tvrzení se skutečností; místo toho však nad předloženými důkazy spekuloval a tvrzení žalobkyně zlehčil, stejně jako žalovaný. Poukázala na argumentaci správce daně, že „nevyloučil svým šetřením, že reklamní nosiče na tvrzených místech nebyly (sic!), když postupuje v rámci své činnosti „namátkově““. Postupné pozdější dodání Dodatku č. 1 a Dodatku č. uvedené smlouvy nemělo podle žalobkyně absolutně žádný vliv na jejich pravost a relevanci,

a takové spekulace označila za projev nepřijatelné svévole správního orgánu. Správce daně i žalovaný podle ní úmyslně znění obou dodatků ke Smlouvě o zajištění reklamy neoprávněně ignorovali.

40. Ve vztahu k předložené emailové komunikaci s K. V. za Bienzin žalobkyně uvedla, že kdyby byl statutární orgán jedinou osobou oprávněnou vystupovat za společnost, ztrácelo by patrně smysl mít jakékoli zaměstnance či obchodní zástupce, a znamenalo by to, že za společnost nemůže napsat email nikdo jiný, než právě statutární orgán. Uvádění všech zaměstnanců na každé smlouvě jistě není povinností podnikatele. Žalovaný nepovažoval prohlášení K. V. za důkaz naprosto účelově, což učinilo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a nezákonným a založilo zjevné zneužití pravomoci.
41. Stran fakturace Bienzin pro DOMEXIM, která proběhla rok a čtvrt po poskytnutí plnění, žalobkyně uvedla, že jí není nic známo o obchodních zvyklostech či domluvě těchto dvou stran. Opožděnost fakturace ale rozhodně neprokázala důvodné pochybnosti o reálnosti plnění a jedná se o pouhou domněnku žalovaného, kterou se snaží pochybnosti vyvolat.
42. K pátému odvolacímu důvodu – nesprávnému posouzení a ignorování důkazů v případě zajištění TV kampaně pro klientku MIELE od dodavatelky DOMEXIM, respektive DABAR, žalobkyně vyslovila přesvědčení, že ani zde žalovaný nepřekročil rovinu spekulací a nevyvrátil jí předložené důkazy žádným relevantním zjištěním. Doklady k předmetné Analýze TV poskytla i MIELE a ty v souhrnu s těmi předloženými žalobkyní jednoznačně prokázaly uskutečnění plnění deklarovaným způsobem. Správce daně a žalovaný je však odmítli uznat bez řádného odůvodnění a až v reakci na to tedy žalobkyně předložila vstupní data a spotlisty (podklady pro Analýzu TV) a Smlouvu o zajištění reklamy z 10. 1. 2018 s DOMEXIM. I ty však žalovaný tendenčně vyhodnotil v neprospěch žalobkyně a dále zpochybňoval vypracování analýzy vyslechnutým svědkem D. B.
43. Navzdory tomu, že kromě mnoha listinných důkazů měl správce daně k dispozici i zmíněnou svědeckou výpověď, nadále on i žalovaný obhajovali své důvodné pochybnosti na základě nepodložených spekulací a domněnek. K pochybnostem týkajících se toho, zda Analýzu TV vypracovával vůbec svědek D. B., a úvaze, že to namísto něj mohl být předseda představenstva žalobkyně, žalobkyně uvádí, že pokud nejsou správce daně ani žalovaný s to nějakou skutečnost vyloučit, nelze to klást k její tíži. Rovněž i k načasování fakturace žalobkyně upozorňuje, že to, zda svědek vymáhal či nevymáhal odměnu za poskytnuté plnění, nikterak nesouvisí s její obchodní činností, ani není relevantní ve vztahu k tomu, jestli jí bylo plnění poskytnuto. Žalobkyně dále upozornila, že podnikání v oblasti reklamy má řadu specifíků, mezi něž řadí i to, že se s fakturací zisku vyčkává po skončení kalendářního roku až na základě dosažených hospodářských výsledků. Proto označuje domněnku, že právě opožděná faktura má vyvolat pochybnosti ohledně její obchodní činnosti, za zcela lichou.
44. Stejně tak samotný výrok svědka, že neví, co vše DOMEXIM pro žalobkyni dělal, vysvětluje žalobkyně tím, že D. B. přeci těžko může znát objem a rozsah spolupráce jiných podnikatelských subjektů vyjma toho obchodu, na kterém se subdodavately podílel.
45. V závěru druhého žalobního bodu se žalobkyně věnovala judikatuře. Akcentovala, že dne 9. 12. 2021 SDEU zodpověděl předběžnou otázku položenou rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci jím vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Zde uzavřel, že nárok na odpočet DPH lze odepřít, aniž by správce daně musel prokazovat existenci podvodu na DPH, pouze jestliže skutečný dodavatel nebyl identifikován a osoba povinná k dani nepodá

důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Opačný postup by byl v rozporu se zásadou daňové neutrality, o které už dříve SDEU judikoval, že vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, třebaže nebylo vyhověno určitým podmínkám formálním (rozsudek ve věci Ferimet ze dne 11. 11. 2021, č. j. C-281/20, bod 33).

46. Žalobkyně je názoru, že v daňovém řízení prokázala existenci skutečného dodavatele plnění, který je povinen k DPH, čímž splnila hmotněprávní podmínku nároku na odpočet této daně. Ve světle citované judikatury nelze tento nárok odepřít z důvodu absence určení skutečného dodavatele v daňovém dokladu, jestliže další důkazy svědčí v její prospěch, v tomto případě listinné důkazy i svědecká výpověď. Jestliže žalovaný odmítl uvedenou judikaturu SDEU na projednáváný případ aplikovat, opět tak činil účelově. Žalobkyně totiž prokázala nejen dodavatele, ale i rozsah předmětu plnění, když totéž potvrdila i sama klientka MIELE.
47. K devátému odvolacímu důvodu – nesprávnému posouzení a ignorování důkazů v případě propagace na auto-moto závodech od dodavatelky Inpora žalobkyně označila závěry správce daně i žalovaného za spekulativní a namítala absenci relevantní zjištění, která by vyvracela její tvrzení a předložené důkazy.
48. Správce daně při šetření stran pochyb ohledně rozsahu deklarovaného plnění postupoval účelově, když mu byla známa existence čestného prohlášení M. V., dodavatele plnění pro Inporu, v rámci jejíž daňové kontroly jej získal. Obsahem čestného prohlášení je soupis služeb poskytovaných M. V. pro Inpora, soupis akcí, na kterých byly poskytovány, přehled klientů Inpora a loga na jednotlivých závodech. Současně M. V. správci daně dodal knihy jízd, doklady o nákupu pohonných hmot a fotodokumentaci reklamních plnění. Jelikož v rámci daňové kontroly Inpora bylo toto čestné prohlášení pro správce daně dostatečným důkazem o jejích plněních, je zcela účelové, že stejný důkaz správci daně nepostačuje v případě plnění žalobkyně, a jedná se tak o zjevné zneužití pravomoci úřední osoby, když obě daňové kontroly prováděla stejná zaměstnankyně správce daně.
49. Správce daně i žalovaný pak v rozporu se skutečným stavem posoudili Dohodu o uznání závazku mezi žalobkyní a Inpora a opravný daňový doklad z 25. 11. 2020. Touto Dohodou Inpora uznala nárok žalobkyně na slevu. Původně požadovala žalobkyně slevu ve výši 2 500 000 Kč, nakonec se strany shodly na výši 1 250 000 Kč (+ DPH). To, že opravná faktura byla vystavena právě k dokladu č. 2820180029 vysvětlovala žalobkyně tím, že šlo o účetně nejjednodušší volbu kvůli lehkému odečtení, když jediný tento doklad převyšoval výši slevy (byl vystaven na částku 4 900 000 Kč). Žalovaný pak v rozporu s důkazy tvrdil, že se opravná faktura vztahovala jen k tomuto jedinému dokladu, nikoliv že šlo o celkovou slevu ke všem třem fakturám, přestože z textu dohody vyplýval vztah slevy k plněním jako celku. Žalobkyně označila takovou volbu, ke kterému dokladu vystaví doklad opravný, za čistě obchodní rozhodnutí společnosti. Podstatné podle ní je, že celková cena i případná sleva byla jasně domluvena a vyúčtována. Svým postupem správce daně, respektive žalovaný opět účelově neuznali nárok žalobkyně na odpočet daně oproti důkaznímu materiálu.
50. Žalobkyně se ohradila proti tomu, že žalobkyně a Inpora měly být personálně propojenými osobami prostřednictvím Z. Ten byl statutárním orgánem žalobkyně od 25. 11. 2017 do 2. 5. 2018, tedy v době uzavření smlouvy sice byl statutárním orgánem obou těchto společností, ale následně jej nahradila M. H. Právě mezi ní a Martinem Dubovým (jednatelem Inpora od 14. 12. 2018) probíhala následná vyjednávání o předmětné slevě. Začátek poskytování plnění

byl sjednán od 1. 4. 2018, první sportovní akce se však uskutečnila až dne 21. 4. 2018, tj. necelé dva týdny před skončením Z. S. ve funkci jednatele. Zde žalobkyně poukázala na to, že v případě čtvrtého odvolacího důvodu jí nebylo uznáno prohlášení osoby s tím, že nebyla dle obchodního rejstříku oprávněna za společnost jednat, a zde naopak správce daně skutečnosti v něm zapsané záměrně ignoroval, aby mohl vyvolat mylný dojem působící podezřele. Pokud by účast stejné fyzické osoby ve statutárních orgánech žalobkyně i Inpora měla vést k odůvodněným pochybnostem (jakkoliv žalobkyně s touto argumentací ostře nesouhlasí), nemohla by tato pochybnost trvat déle než funkční období dané fyzické osoby. Na realizaci zde sporných plnění, která měla proběhnout po 2. 5. 2018, nemohl mít Z. S. již žádný vliv. Správce daně tedy opět vyhodnocoval důkazy svévolně a v neprospěch žalobkyně tak, aby její obchodní činnost vypadala nesolidně a byl tak odůvodněn závěr o neuznání nároku na odpočet daně.

51. Žalobkyně každý jednotlivý žalobní bod shrnula tím, že předloženými důkazními prostředky jednoznačně prokázala deklarovaná plnění, jejich rozsah, dodavatelky i jejich použití v rámci své ekonomické činnosti, unesla důkazní břemeno a ve všech případech tak prokázala oprávněnost nároků na odpočet daně. Naopak prvostupňový správce daně a žalovaný neprokázali odůvodněnost svých pochybností žádným skutkovým zjištěním a nebyli oprávněni vyloučit celý sporný odpočet daně, neboť existoval dostatek důkazních prostředků. Dospěli k nesprávnému skutkovému zjištění, když nepřihlédli k žalobkyní tvrzeným skutečnostem a nesprávně posoudili důkazy. Nedostatkem odůvodnění učinili napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a neoprávněně neuznali nárok na odpočet daně.
52. V závěru žalobkyně navíc dodala, že splnila veškeré povinnosti na ni kladené právními předpisy i judikaturou. Žalovaný, resp. prvostupňový správce daně účelově vyhodnocovali důkazy v její neprospěch a nadto ve shodných případech rozdílně.
53. Na základě všech těchto skutečností žalobkyně navrhuje, aby Městský soud v Praze zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

54. Žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, která shrnul do 2 žalobních bodů.
55. Za první žalobní bod žalovaný označil žalobkyní tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že se řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně, pročez odkázal na konkrétní body napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí podle něj nelze spatřovat toliko ve formě vypořádání námitek, kdy žalovaný nejprve shrnul skutková zjištění a právní závěry z nich učiněné a následně na tyto části rozhodnutí při vypořádání odvolacích důvodů odkázal. Zásadní je, že z napadeného rozhodnutí je vypořádání námitek zřejmé.
56. Ostatní žalobní námitky shrnul žalovaný do žalobního bodu unesení důkazního břemene. Své vyjádření k ní rozdělil právě podle třech neuznaných nároků na odpočet DPH z přijatých plnění od DOMEXIM a Inpora.
57. Žalovaný shodně ke každému ze tří neuznaných nároků zopakoval jednotlivá zjištění, důvody vyvozených pochybností správce daně a poukázal na nemožnost ověření hodnoty sporných plnění.

58. K námitce unesení důkazního břemene vysvětlil, že žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila formálně bezvadné doklady, ty však samy o sobě neposkytují dostatečný průkaz nároků na odpočet daně. Aby měly důkazní hodnotu, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelných plnění tak, jak je na nich deklarováno. Předáním výzvy k prokázání skutečností přešlo zákonem předvídaným způsobem důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta se mylí, pokud se domnívá, že s každým dalším předloženým důkazním prostředkem se svého důkazního břemene zbavila. Ani těmi totiž neodstranila pochybnosti správce daně, proto nelze souhlasit s jejím tvrzením, že své důkazní břemeno unesla.
59. Žalovaný má také za to, že z výčtu nesrovnalostí uvedeném v napadeném rozhodnutí jsou patrné a jasně vyjádřené pochybnosti správce daně, a že ten požadoval po žalobkyni prokázání pouze toho, co sama uváděla v daňových přiznáních, nejde tedy o domněnky daňových orgánů.
60. K mechanismu důkazního břemene dále žalovaný vysvětluje, že po jeho přenosu na žalobkyni už dále přenášeno nebylo a tížilo ji až do konce nalézacího řízení. Ačkoliv dále postupně předkládala další důkazní prostředky, neunesla je.
61. Pokud jde o provedené hodnocení důkazů, žalovaný odkázal na relevantní body napadeného rozhodnutí s tím, že jejich hodnocení probíhalo v souladu s ustanovením § 8 DŘ, tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, a bylo přihlédnuto ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo.
62. Stran žalobkyní tvrzené ztížené důkazní situace žalovaný upozornil, že tato nemůže jít k tíži správce daně. Zdůraznil svobodu volby při výběru důkazních prostředků s odkazem na judikaturu NSS týkající se důkazní nouze.
63. K zajištění CLV ploch pro MIELE od DOMEXIM žalovaný konkrétně vysvětlil, že za účelový důkazní prostředek označil pouze Dodatek č. 2, a to s ohledem na to, že žalobkyně přicházela s novými důkazními prostředky vždy až poté, co v správce daně shledal v již předložených zásadní nesrovnalosti, přestože jí měly být správně známy a přístupny již před zahájením daňové kontroly (alespoň podle dat na nich uvedených). To však neznamená, že by Dodatek č. 2 žalovaný bez dalšího odmítl. Navíc v rozhodnutí je odůvodněno, proč ani Dodatek č. 2 neprokázal sporné plnění.
64. K hodnocení emailové korespondence žalovaný uvádí, že žalobkyně svou obecnou premisu, že by měla být K. V. zaměstnankyní Bienzin, ničím nedoložila a je doposud otázkou, kdo je a jakou vazbu má jmenovaná k Bienzin. Žalobkyně se přitom mylí, pokud se domnívá, že finanční orgány měly prokazovat tvrzení žalobkyně a samy se za tím účelem obracet na Bienzin. Kromě pochybností stran osoby paní K. V. žalovaný také vycházel z toho, že Bienzin fakturoval plnění DOMEXIM až o rok a čtvrt později.
65. K zajištění TV kampaně pro MIELE od DOMEXIM se žalovaný vyjádřil nejen již k nesouladu daňových dokladů s předmětnou smlouvou a neprokázání autora a dodavatele Analýzy TV, ale rovněž k výpovědi svědka D. B. Zdůraznil, že se svědek vyjadřoval k plněním pro DOMEXIM, nikoliv pro žalobkyni, a sám přiznal, že k přijetí zakázky, její realizaci a následnému odevzdání neexistují žádné důkazy, když vše krom samotné Analýzy TV bylo realizováno pouze ústně. Žalovaný dále upozorňuje, že svědka neshledal nevěrohodným, pouze došel k závěru, že jeho výpověď neprokázala, jaká plnění a zda vůbec poskytl DOMEXIM žalobkyni, ani to, že by sám svědek vypracovával Analýzu TV.

66. Ze samotné Analýzy TV a podkladů pak nelze určit, kdo je připravil, a svědek odmítl sdělit subjekty, které mu měly dodávat vstupní data. Pochybnosti ještě prohloubila skutečnost, že svědek (respektive společnost DABAR) nakonec za tvrzené plnění, které mělo dosahovat milionových částek, neobdržel žádnou úplatu, ani ji nijak nevymáhal. Ani akceptační protokol neobsahuje konkrétní datum předání nebo specifikaci materiálů, které měly být předány na flashdisku a v tištěné podobě. Postupně dodávané důkazní prostředky v tomto případě naopak vyvolávaly další otázky a prohlubovaly pochybnosti správce daně, místo aby je rozptýlily.
67. K žalobkyni citované judikatuře SDEU žalovaný zopakoval své přesvědčení, že není pro daný případ relevantní, neboť zde správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatelky předmětného plnění, nýbrž rovněž i o jeho předmětu, rozsahu a v návaznosti na to i o jeho využití k ekonomické činnosti. Tvrzené rozlišení takových situací dokládá i odkazem na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43).
68. K propagaci na auto-moto závodech od Inpora
69. V případě tohoto neuznaného nároku žalovaný k důkazní situaci upozornil, že žalobkyně opravný daňový doklad i Dohodu o narovnání předložila až v odvolacím řízení. Nikdy ale nepředložila žádné podklady, na základě nichž došlo k narovnání, k vyjednávání slevy. S vysvětlením žalobkyně, že opraven byl daňový doklad, který jediný převyšoval částku přiznané slevy, a že to bylo její čistě obchodní rozhodnutí, žalovaný částečně souhlasil, nic to však nemění na její povinnosti zajišťovat si potřebné podklady, kterými případně prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv podle ustanovení zákona o DPH. To zde podle žalovaného žalobkyně nenaplnila a důkazní břemeno neunesla.
70. K personální propojenosti žalobkyně a dodavatelky osobou Z. S. žalovaný zdůraznil, že ta nebyla uvedena jako důvod pochybnosti ohledně skutečné dodavatelky, nýbrž byla zmíněna v souvislosti s důkazní nouzí žalobkyně, totiž ve smyslu, že Z. S. jistě disponoval přesnějšími informacemi stran sporných plnění, která správci daně nesdělil, ani nedoložil.
71. K výtce žalobkyně, že finanční orgány nepřihlédly k čestnému prohlášení M. V. získanému v rámci daňové kontroly Inpora, žalovaný uvedl, že toto čestné prohlášení žalobce zmínil až v podané žalobě a tento důkazní prostředek nepředložil ani správci daně a ani v odvolacím řízení. Žalovaný připomněl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a že pokud měla žalobkyně za to, že by toto prohlášení mohlo přispět k prokázání rozhodných skutečností tohoto případu, nic jí nebránilo v označení tohoto prohlášení za důkazní prostředek. Přesto tak neučinila, proto tvrzení, že správci daně tento důkazní prostředek nedostačoval, je nedůvodné.
72. K námitce žalobkyně, že jí žalovaný neuznal celý odpočet daně, přestože sporná byla jen část, žalovaný zdůrazňuje, že sice žalobkyně prokázala přijetí části ze sporných plnění, ale ve své podstatě neprokázala přijetí plnění v tvrzeném rozsahu. Z žádného z důkazních prostředků nebylo možné zjistit, jak byla konstruována hodnota celého tvrzeného plnění, a tudíž nebylo možné žalobkyni přiznat jí uplatněný odpočet v žádné výši. Navíc z nich nevyplývalo ani to, kdo sporná plnění poskytl, žalobkyně tedy neprokázala rozsah, dodavatele a v návaznosti na to ani použití plnění v rámci své ekonomické činnosti.
73. Žalovaný své vyjádření uzavřel návrhem, aby Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl s tím, že se žalobkyni nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Původní řízení před Městským soudem v Praze a Nejvyšším správním soudem

74. Městský soud rozhodoval o žalobě rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, č.j. 9Af 24/2021-74, kterým žalobu zamítl, když ohledně sporných nároků žalobkyně na odpočet DPH neshledal napadené rozhodnutí žalovaného nezákonným. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 2. 2024, č.j.5 Afs 309/2023-28 rozsudek Městského soudu v Praze zrušil, a to z důvodu, zatížení řízení před městským soudem zásadní vadou spočívající v tom, že tento soud ve věci nenařídil jednání, ačkoliv žalobkyně vyjádřila nesouhlas s projednáním žaloby bez jednání.

V. Postup městského soudu po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

75. Městský soud v Praze, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, ve věci nařídil jednání, v jehož úvodu vysvětlil, z jakých důvodů došlo k procesní chybně v původním řízení a dal prostor zástupcům účastníků řízení se k věci vyjádřit.

VI. Jednání před soudem

76. Zástupkyně žalobkyně se u 3 sporných případů neuznání nároku na odpočet DPH vyjádřila k jejich podstatě.
77. K prvnímu plnění od společnosti DOMEXIM uvedla, že se celý obchodní případ týkal zajištění CLV ploch pro klienta žalobkyně - společnost MIELE, a to prostřednictvím dodavatele společnosti DOMEXIM, který je subdodavatelsky zajistil od společnosti Bienzin. K této věci je dle žalobkyně v spise dostatek listinných důkazů, které prokazují nárok žalobkyně. Jedná se zejména o smlouvu o zajištění reklamy ze dne 10. 2. 2018, následně o dva dodatky k této smlouvě, a to ze dne 9. 3. 2018 a 23. 3. 2018, mediaplán nazvaný MIELE 2018 a také o průřezovou dokumentaci vlastně k provedené reklamní kampaně, jakož i vyjádření společnosti Bienzin. Kromě toho se správce daně v rámci kontroly obrátil rovněž na finálního klienta žalobkyně, na společnost MIELE, která poskytla součinnost ohledně podkladů k tomu, jakým způsobem plnění proběhlo. Dle žalobkyně tyto listinné důkazy v souhrnu jednoznačně prokazují, že plnění bylo poskytnuto a bylo poskytnuto cílovému klientovi. Pokud žalovaný v rámci předložených důkazů rozporoval oprávněnost potvrzení plnění od společností Bienzin prostřednictvím K. V., zástupkyně uvedla, že žalobkyně nedisponuje právem si vyžádat potvrzení od společnosti Bienzin, že tedy skutečně paní K. V. je nebo v té tedy rozhodně době byla jejím zaměstnancem. S ohledem na uvedené žalobkyně navrhla výslech jmenované nebo zjištění u Bienzin, zda paní K. V. byla jejím zaměstnancem a případně v jakém rozhodném období.
78. Ve vztahu k druhému plnění od DOMEXIM rovněž MIELE poskytla součinnost k tomu, že plnění od žalobkyně bylo poskytnuto řádně a tak, jak bylo smlouveno. Byla rovněž byla provedena svědecká výpověď subdodavatele společnosti DOMEXIM, pana D. B., který jednoznačně potvrdil, že pro společnost DOMEXIM zajišťoval analýzu pro potřeby této reklamní kampaně a v rámci své výpovědi potvrdil, že mu bylo známo, že se jedná o analýzu, která je subdodavatelsky dodávána následně žalobkyni. Rovněž se vyjádřil k tomu, jakým způsobem byly projekt, resp. kampaň, analýza a celkově ty podklady vyhotoveny. Správci daně byl předložen rovněž akceptační protokol, na jehož základě byla zakázka od společnosti DABAR, za níž jednal D. B. předána společnosti DOMEXIM a ta jí následně předala žalobkyni tak, aby mohla plnit svůj závazek vůči společnosti MIELE.
79. Dle zástupkyně žalobkyně v obou případech žalobkyně unesla své důkazní břemeno ve vztahu ke povinnosti, jak je na ni kladena jak právními předpisy, tak judikaturou, ted

prokázala, že zdanitelné plnění bylo přijato tak, je deklarováno na daňových dokladech a bylo následně využito v rámci ekonomické činnosti. K oběma žalobním bodům zástupkyně odkázala na znalecký posudek z oboru ekonomika zpracovaný znalkyní Ing. Gabrielou Hrachovinovou, který byl zpracován v rámci trestního řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod spisovou značkou 40 T 2/2021. Jedná se o znalecký posudek, který byl podán v rámci hlavního líčení, jenž se uskutečnilo 24. 4. 2024, v jehož rámci znalkyně přezkoumávala reálnost plnění v rámci fakturace mezi řadou subjektů a mezi nimi byla i fakturace mezi společnostmi DOMEXIM a tehdy společností OTAVA Resort, a.s. Závěr znaleckého posudku ve vztahu k daňovým dokladům, které se vztahují k těmto žalobním bodům je, že fakticita toho plnění byla uvedenými subjekty prokázána. Zástupkyně předložila výňatek v kopii z celého znaleckého posudku. Znalkyně měla posoudit, zda finanční toky a toky poskytovaných služeb jsou reálné u služeb vyfakturovaných DOMEXIM společností OTAVA Resort, a.s. Jde o kopii znaleckého posudku v podobě skenu a zástupkyně jej navrhla k důkazu.

80. K třetímu obchodnímu případu – plnění od Inpora zástupkyně uvedla, že v rámci daňové kontroly žalobkyně předložila zejména rámcovou smlouvu o sjednání spolupráce, příslušné daňové doklady a s ohledem na to, že bylo zjištěno, že plnění v rámci té smlouvy nebylo poskytnuto v plném rozsahu, tak rovněž byla předložena dohoda o uznání závazků mezi žalobcem a společností Inpora, na základě které byl potom vystavený opravný daňový doklad a strany tak narovnaly tento nesoulad v rámci jejich obchodních vztahů. Smluvní strany se dohodly na slevě z původní ujednané částky, a to ve výši 1 250 000 Kč. V tomto ohledu žalobkyně poskytla veškeré listinné důkazy, které se vztahovaly k tomuto obchodnímu případu. Zástupkyně k tomu navrhla k provedení ještě další důkaz, a to konkrétně rozhodnutí žalovaného vydané v rámci daňové kontroly u společnosti Inpora za zdaňovací období od listopadu 2017 do září 2018. V rámci této kontroly bylo předmětem přezkumu mimo jiné plnění, které přijala Inpora od společnosti HDS Retail Czech Republic. Konkrétně HDS Retail byla substitučním dodavatelem společnosti a tato společnost přímo zajišťovala plnění následně poskytované žalobkyni pro účely její propagace. K důkazu navrhla rámcovou smlouvu mezi společností Inpora a společností HDS Retail Czech Republic, a.s., která byla podkladem pro zmíněné rozhodnutí, na základě níž žalovaný příslušné plnění a následně nárok na odpočet daně uznal. V rámci daňové kontroly u společnosti Inpora tak byla prokázána vazba veškerých šetřených přijatých plnění na plnění žalobkyně. Přijetí těchto služeb potvrdili i zástupci konkrétních klientů, mezi nimiž byl i pan Z. S., předseda představenstva žalobkyně. Tedy v rámci daňové kontroly u společnosti Inpora bylo plnění zjištěno, prokázáno jako vyrobené, přijaté, řádně uhrazené a přesto žalovaný v obdobném případě odmítá žalobkyni toto plnění uznat. Ve vztahu k rozsahu plnění zástupkyně konstatovala, že skutečně rozsah plnění byl nižší, než bylo původně ujednáno, nicméně, toto bylo narovnáno v rámci dohody o uznání závazku. Celková hodnota plnění mezi smluvními stranami byla jednoznačně stanovená a byla o částku 1 250 000 Kč snížena. Pokud bylo namítáno, že žalobkyně nepředložila doklady, které by prokazovaly, že bylo jednáno o výši slevy, pak žalobkyně nabízí jako důkaz emailovou komunikaci mezi Z. S., zástupcem žalobkyně a panem P., právním zástupcem společnosti Inpora, z níž vyplývá, že žalobkyně jednala o tom, jakým způsobem bude situace s částečným nedodáním plnění řešena. V tomto ohledu jsou na žalobkyni kladeny nároky, které převyšují judikaturu Nejvyššího správního soudu, který současně judikoval, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a že podstatou daňového subjektu je podnikání jakožto samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem

dosažení zisku. Naopak, že účelem podnikání není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Současně zmínila i další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 147/2016-28, v němž Nejvyšší správní soud shrnul rozležení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně s tím, že uzavírá, že pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, pak může správce daně neuznat odpočet DPH pouze v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo vědět měl.

81. Zástupce žalovaného se vyjádřil k důkazním návrhům žalobkyně.
82. Poukázal na to, že těžiště dokazování daňové povinnosti náleží do daňového řízení, nikoliv před soud.
83. K navrhovanému výslechu K. V. uvedl, že v daňovém řízení spojení K. V. se společností Bienzin nevyplývala ani z obchodního rejstříku ani ze smlouvy uzavřené mezi DOMEXIM a Bienzin, podstatným je však skutečnost, že e-mailová korespondence mezi K. V. za Bienzin byla předložena až o 1 a ¼ roku později, což žalovaný uvedl již v bodu 24. svého vyjádření k žalobě. Provedení důkazu výslechem jmenované tedy považuje za nerelevantní a opožděné.
84. K návrhu dokazování znaleckým posudkem zástupce žalovaného upozornil na to, že znalec nevstupuje do daňového řízení s oprávněním k otázce důkazního břemene a aktivity daňového subjektu, znalecký posudek je v tomto směru v dané věci irelevantní.
85. K návrhu dokazování rozhodnutím v daňové věci Inpora a k rámcové smlouvě mezi Inpora a HDS Retail Czech Republic, a.s. zástupce poukázal na konstantní judikaturu, že řízení s různými daňovými subjekty v různých daňových řízeních mohou mít různý výsledek podle toho, jak si daňové subjekty plní svou daňovou povinnost a zdůraznil, že v dané věci měly svůj význam pochybnosti správce daně a žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k plnění od Inpora.
86. K návrhu důkazu e-mailovou komunikací Z. S. zástupce žalovaného upozornil na to, že tento e-mail nebyl předložen v důkazním řízení, jehož se týká těžiště dokazování. E-mailová komunikace nadto probíhala v r. 2020 a nic nebránilo tomu, aby žalobkyně tento listinný důkaz předložila v řízení.
87. Zástupce žalovaného shrnul, že jednání před soudem nepřineslo žádné nové skutečnosti pro posouzení věci. V závěru ještě učinil odkaz ještě na bod 31 vyjádření k žalobě, v němž se vyjádřil i k neurčitosti výpovědi svědka D. B. v řízení a na bod 37, v němž opět vysvětlil daňovou nesouvislost opravy daňového dokladu od Inpora s kontrolovaným zdaňovacím obdobím září 2018.
88. Soud při jednání provedl dokazování Rámcovou smlouvou o spolupráci uzavřenou mezi HDS Retail Czech Republic, a.s. a společností Inpora ze dne 10. 12.2017 a e-mailovou komunikací Z. S. s panem P. ze dne 15. 12. 2020. Oproti tomu neprovedl dokazování výslechem K. V. ze společnosti Bienzin, znaleckým posudkem Ing. Gabriely Hrachovinové, LL.M ze dne 10. 1. 2024 a rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 12. 2022 vydaném v daňovém řízení společnosti Inpora.

VII. Posouzení věci městským soudem

89. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.)

v rozsahu namítaných nezákonností a v mezích žalobních bodů. Přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí. K tomuto stavu pak posoudil i přednesy zástupců účastníků při nařízeném ústním jednání, návrhy dokazování ze strany žalobkyně a vyjádření žalovaného k navrženým důkazům.

90. Žaloba není důvodná.
91. Výsledky jednání před soudem nepřinesly žádné skutečnosti, které by měly význam pro přehodnocení závěrů soudu v původním rozsudku, soud se proto, jak je uvedeno následně, neodchýlil od důvodů původního rozsudku a jen je v návaznosti na projednání věci s účastníky řízení doplnil.
92. V dané věci sporných plnění s vlivem na posouzení nároku na odpočty DPH je nutné konstatovat, že dokazování v předmětném daňovém řízení, které je jediné dotčeno námitkami žalobkyně, bylo vyhodnoceno správcem daně a následně i žalovaným zcela v souladu s platnými předpisy a zásadami dokazování v daňovém řízení.
93. Ve sporu o oprávněnost nároku na odpočet daně z přijetí a použití zdanitelných plnění v oblasti reklamních služeb nebylo mezi stranami o sporu o tom, že žalobkyně prokázala splnění formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť předložila daňové doklady jak na vstupu, tak na výstupu ohledně předmětných sporných plnění. Není také sporu o tom, jaké jiné důkazní prostředky u toho, kterého nároku a plnění následně doložila poté, kdy byla seznámena s pochybnostmi správce daně o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Obchodní transakce žalobkyně totiž byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období části listopadu 2017 až srpna 2018 provedené Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj se závěry uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána, a žalobkyně byla i v Seznámení v odvolacím řízení vyrozuměna o dokazování provedeném v rámci odvolacího řízení a seznámena se stanoviskem žalovaného ve vztahu k některým dodavatelům.
94. Protože stěžejními a jedinými námitkami žalobkyně proti napadenému rozhodnutí ohledně třech sporných plnění od dodavatelů DOMEXIM a Inpora byl nesouhlas žalobkyně s hodnocením důkazů, které měly prokazovat její nárok na odpočty DPH, bylo nezbytné, aby soud opětovně vymezil právní rámec povinností daňových subjektů a oproti tomu i správce daně v rámci prokazování nároků na odpočet DPH, když se žalobkyně, jak vyplývá ze žalobních tvrzení, poněkud odklání od všech hledisek, které hmotněprávní podmínky nároku vyžadují.
95. Uvedené vymezení totiž podstatně ovlivňuje skutečnost, proč v daňovém řízení žalobkyně nemohly být zohledněny jediné tvrzené a dokládané vazby mezi žalobkyní jejími dodavateli, případně subdodavateli a jejím odběratelem MIELE, neboť daňové řízení zasáhly významně pochybnosti správce daně.
96. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela adekvátně vyšel z právního rámce nastoleného zákonem o DPH, daňovým řádem a četnou judikaturou správních soudů i SDEU tj., konkrétně posuzoval, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a splnila nejen formální podmínky nároku předložením daňových dokladů a k nim doplněných listinných důkazů, ale také, zda se plnění *uskutečnila* na vstupu i na výstupu tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání reklamních služeb, bylo také nezbytné zjistit či ověřit, zda dodání služeb žalobkyní bylo opravdu uskutečněno mezi plátcí daně a v deklarovaném rozsahu (dle věcné podstaty a

hodnoty plnění), a pokud tomu tak bylo, zda dané služby byly následně užity pro účely zdanitelných plnění žalobkyně. Dle rozsudku SDEU (např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla dokazování vnitrostátního práva v dané věci dopadaly na přijetí reklamních služeb žalobkyní pro účely propagace jejího odběratele (dvojí plnění od dodavatele DOMEXIM) a přijetí reklamních služeb přímo pro žalobkyni (plnění od Inpora) v konkrétním místě, čase a v rozsahu za deklarovanou cenu. A to nejen v otázce osob dodavatelů, ale i vzhledem ke všem okolnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo.

97. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty č. ZDPH, ve znění účinném pro rok 2017 a 2018 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

98. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.

99. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

100. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

101. 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.

102. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

103. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k námitce rozložení důkazního břemene vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný v rámci daňové kontroly a v průběhu dokazování a který je mezi účastníky řízení, pokud jde o provedené důkazní prostředky, nesporný, byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zákonem a četnou judikaturou soudů.

104. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný ve svém vyjádření totiž nezpochybnují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. I v podkladech správního řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že v namítaných obchodních případech a ohledně sporných plnění svůj nárok na odpočet daně prokazovala daňovými doklady, smlouvami (včetně dodatků) a další

dokumentací k reklamní propagační kampani jak pro MIELE, tak pro vlastní propagaci žalobkyně na sportovních akcích.

105. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem. Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu, k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, vyskytnou se okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
106. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení (ne)přiznání nároku na odpočet daně.
107. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je v první řadě na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověření daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové přiznání, případně jiné doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejních námitek žalobkyně ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil již v napadeném rozhodnutí.
108. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o

správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti *v této fázi řízení* vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nade vší pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti dodávek zboží a služeb a neprovádí v tomto směru vyšetřování. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o *důkaz daňové povinnosti plátce*, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcovi a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude vyšetřovat a prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení či nařčení, jak míní žalobkyně, nýbrž svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění uvedl ve Zprávě o daňové kontrole, doložil písemnostmi ve spise v napadeném rozhodnutí je náležitě odůvodnil.

109. V souzené věci je z výzvy správce daně ze dne 21. 2. 2019 učiněné v rámci daňové kontroly zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, že plnění bylo přijato tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a to nejen u sporných plnění, ale také u řady plnění dalších, od jiných dodavatelů. Soud z výzvy ověřil, že ve vztahu k plněním od dodavatele DOMEXIM správce daně zcela jasně vyjádřil své pochybnosti o předmětu a rozsahu služeb, když z daňového dokladu ze dne 30. 4. 2018 č. 18000175 vystaveného DOMEXIM pro žalobkyni na částku 1 200 000 Kč + DPH 250 000 Kč vyplývalo toliko, že žalobkyni bylo poskytnuto zajištění CLV ploch v golfových resortech pro MIELE a z daňových dokladů ze dne 31. 5. 2018 č. 18000227 na částku 2 700 000 Kč + DPH 567 000 Kč a ze dne 29. 6. 2018 č. 18000262 na částku 1 200 000 + DPH 1 200 000 Kč vyplývalo, že byly vyjednány a zajištěny podmínky na TV pro klienta žalobkyně – MIELE. Tato plnění od DOMEXIM měla být součástí plnění žalobkyně pro MIELE na výstupu dle jí vystavených 8 faktur za plnění týkajících se jak mediální kampaně, tisku CLV plakátu, pronájmu ploch za 3 měsíce, injektaže MIELE na TV Prima, partnerství na konkrétní golfové akci, sponzoringu a online podzimní kampaně MIELE (viz tabulky 2 a 3 na str. 14 a tabulka 11 na str. 31 napadeného rozhodnutí).
110. Z daňových dokladů vyplývají nejen obecně formulované předměty fakturace, ale s tím i současně spojená nemožnost srovnání využití plnění na vstupu od DOMEXIM na výstupu pro MIELE.
111. V průběhu řízení pak žalovaný zjistil další okolnosti, které vyšly v daňovém řízení najevo a které se týkaly dodavatele žalobkyně společnosti DOMEXIM – údaje o jiném předmětu podnikání, nefunkčnosti webových stránek, absence účetní závěrky v obchodním rejstříku a dále především nesoučinnost DOMEXIM k výzvě správce daně ze dne 6. 2. 2019 pro účely ověřování specifík obchodní transakce mezi tímto subjektem a žalobkyní. Vznikly tedy i pochybnosti o osobě dodavatele žalobkyně v tom smyslu, zda to byla ona, která objednané plnění skutečně a zejména v deklarovaném rozsahu a ceně poskytla. Žalovaný tak relevanci uvedených zjištění o společnosti DOMEXIM v napadeném rozhodnutí zmínil jako okolnosti přistupující k pochybnostem správce daně a dosavadním výsledkům dokazování dotvářející celkový obraz poměrů ověřovaných mezi žalobkyní a jejím dodavatelem (bod 7.

výzvy správce daně). Obdobné pochybnosti vznikly i ohledně třetího sporného plnění od dodavatele Inpora ohledně obecného předmětu plnění na daňových dokladech, nejasného rozsahu a cen služeb a zčásti rovněž i účelu, pro které bylo žalobkyni plnění poskytnuto. Žalobkyni byly sděleny i pochybnosti o fungování společnosti Inpora vzhledem k obdobným nedostatkům ověření její ekonomické činnosti, a s ohledem i na částečné v rozhodné době časové propojení téhož jednatele žalobkyně i společnosti Inpora (bod 16. výzvy správce daně).

112. Soud má proto za to, že u správce daně vznikly zcela opodstatněné a nemalé pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění, ostatně i o osobě dodavatelů, které vedly správce daně k výzvě k odstranění pochybností zaslané žalobkyni, čímž důkazní břemeno tak přešlo zákonem předvídaným způsobem zpět na žalobkyni. Žalobkyně se tak dozvěděla o všech pochybnostech, na které mohla reagovat a tyto vyvrátit, neboť ona byla jediné tím, kdo na rozdíl od správce daně znal poměry obchodního vztahu mezi ní a DOMEXIM, mezi ní a odběratelem MIELE a zcela určitě i poměry ve společnosti Inpora a to, jak ekonomicky využila plnění od Inpora. V dané věci
113. V dané věci tak bylo stěžejní, aby žalobkyně vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala, že předmětné reklamní a propagační služby přijala tak, jak tvrdila a deklarovala a stále tvrdí, tj. od společnosti DOMEXIM a Inpora, a následně je v přijatém rozsahu ekonomicky využila pro MIELE a pro propagaci své osoby. V případě pochybností o osobě dodavatelů by měla prokázat i to, že je případně přijala od jiného plátce daně v konkrétním rozsahu a za cenu uvedenou na daňovém dokladu. Žalobkyně, nikoliv správce daně, byla tím, kdo mohl a měl v moci si opatřit a uschovat důkazy o přijetí a použití reklamního plnění dle předmětu smlouvy v určitém místě a čase, a také minimálně provést a zaznamenat kontrolu kvality sporných plnění a jejich převzetí. Bylo tedy na ní, aby jinými důkazními prostředky prokázala, od koho zdanitelné plnění přijala, a zda se tak stalo v určitém rozsahu a jemu odpovídající ceně konkrétních plnění. V tomto směru žalobkyně nebyla ve slabším postavení, jak míní, neboť ona disponovala poznatky o fakturovaných obchodních transakcích. Neobstojí výhrady žalobkyně, že si žalovaný pochybnosti uměle vytvořil či usmyslil a že správce daně i žalovaný nijak neprokázali, že existují důvodné pochybnosti o uskutečnění obchodu. Správní orgány své pochybnosti nejen zcela konkrétními zjištěními a poznatky prokázali, ale poskytli žalobkyni i dostatečný prostor během daňového řízení i řízení odvolacího, aby tyto pochybnosti vyvrátila.
114. Žalobní námítky směřující do pochybností správce daně u všech tří sporných plnění tak nejsou důvodné.
115. Z obsáhlého daňového spisu, zprávy o kontrole i z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, jaké důkazní prostředky žalobkyně k prokázání nároku na odpočet daně v rámci opětovného přenosu důkazního břemene na její osobu předložila. A tento skutkový stav není sporný. Sporné je hodnocení důkazních prostředků, v němž se žalovaný ztotožnil se zjištěními správce daně a k jednotlivým sporným plněním vyložil důvody, proč žalobkyně dodatečně předloženými důkazními prostředky poté, kdy byla ve výzvě správce daně i v Seznámení v odvolacím řízení seznámena s pochybnostmi správce daně i žalovaného, tyto pochybnosti nevyvrátila a plnění neosvědčila.
116. U sporných plnění od DOMEXIM, jehož se týkal čtvrtý odvolací důvod žalobkyně předložila dokumenty - Media plán k jarní kampani MIELE a ve dvojí verzi Průřezovou dokumentaci výlepu k reklamní kampani a dále Smlouvu o zajištění reklamy, které co do

počtu CLV ploch a počtu fotografií vzájemně nekorespondovaly, jak je zhodnoceno na str. 15 napadeného rozhodnutí, přičemž ani po zjištění samotného správce daně u nájemců reklamních ploch (Golfového klubu Hluboká nad Vltavou a Bienzinu) nebyl prokázán rozsah poskytnutého plnění dle Smlouvy o zajištění reklamy uzavřené s DOMEXIM. Následně pak další důkazní prostředky, jimiž byly až později žalobkyní předložené dodatky smlouvy (Dodatek č.1 a Dodatek č. 2), s přihlédnutím k dalšímu předloženému důkaznímu prostředku – e-mailové komunikaci ze dne 27. 9. 2021 s paní K. V. (údajně ze společnosti Bienzin), nebyly způsobilé osvědčit tvrzenou kompenzaci dle Dodatku č. 2 za nedodržení počtu reklamních ploch a fotografií ze strany DOMEXIM na reklamních plochách Bienzin, a to z důvodu více než zjevného ročního časového odstupu fakturace mezi Bienzin a DOMEXIM. Tyto důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti i s přihlédnutím k tomu, jak byly až dodatečně časově žalobkyní předkládány (po zjištění správce daně), přestože, pokud jde o smluvní dodatky, měly být součástí již dříve předložené Smlouvy, přičemž žalobkyně výzvou správce daně byla již předtím upozorněna na pochybnosti a vyzvána k jejich odstranění, tak spíše přispěly k přetrvávajícím pochybnostem, natož aby je naopak vyvrátily. Nadto má soud za to, že pokud skutečně došlo ke kompenzaci za původně neúplné plnění od DOMEXIM tím, že nedostatečný počet reklamních ploch a fotografií byl nahrazen jejich časově delším ponecháním na reklamních plochách, bylo možné, z logických obchodních zvyklostí předpokládat, že v zájmu žalobkyně bude tato disponovat kontrolními mechanismy či záznamy o tom, zda reklamní plnění pro jejího klienta MIELE bylo časově prodlouženo nad rámec Smlouvy a v jakém prodlouženém čase. Žalobkyně nejenže netvrdí, že realizaci nabídky kompenzace v uvedených dnech od června do července zkontrolovala, ale bylo prodloužení reklamy zajištěno a fakturováno mimo dosah kontroly žalobkyně - mezi DOMEXIM a Bienzin, neboť nabídka časové kompenzace byla učiněna pro účely plnění žalobkyně a její odpovědnosti ze zakázky pro MIELE. Žádný jiný důkazní prostředek k předmětné změně plnění žalobkyně nedoložila.

117. Při jednání před soudem žalobkyně k uvedenému obchodnímu případu uplatňovala zejména souvislosti mezi plněními od DOMEXIM pro žalobkyni a přes žalobkyni dodávající toto plnění společnosti MIELE, s tvrzením, že plnění bylo poskytnuto cílovému klientovi. Toto tvrzení se týká přijetí zdanitelného plnění a jeho uskutečnění žalobkyní, které, by jinak obstálo, nebyť nemalých pochybností jednak o společnosti DOMEXIM, jednak umocněných i zjištěními správce daně o nerealizaci či neúplném plnění na CLV plochách i u nájemců reklamních ploch, kde měla být reklamní kampaň pro MIELE prezentována. Nejde tedy jen o dodání plnění v lince transakcí dodavatel – žalobkyně – odběratel, ale rovněž o to, že nárok na odpočet DPH je dán hodnotou plnění, která byla zpochybněna a rozsah plnění z pouhé Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 10. 2. 2018 nelze zjistit. Dále dle kontrolních zjištění a obsahu spisu byla mezi DOMEXIM a Bienzin (subdodavatelem žalobkyně) ohledně CLV panelů uzavřena Smlouva o dílo dne 14. 3. 2018, avšak e-mailová komunikace s K. V. (ze společnosti Bienzin), která měla potvrzovat náhradní plnění dle žalobkyní doložených dodatků č. 1 a 2 Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 10. 2. 2018, je datována až dnem 27. 9. 2021 (zpětně k plnění v červnu a červenci 2018). To je jediným důkazem, který by mohl prokázat prodloužení doby plnění, není však kontrolním důkazem o stavu splnění smlouvy žalobkyně s DOMEXIM, kterým by včas kontrolně disponovala žalobkyně, nýbrž tvrzením ze strany až subdodavatele žalobkyně. Časově i věcně by tak jako věrohodný důkaz za daných okolností neobstál ani výsledek jmenované, o níž nebylo v daňovém řízení ani známo, zda oprávněně zastupuje společnost Bienzin, a proto se návrh

důkazu výsledkem K. V. nejevil jako důkazně přínosný a způsobilý vyvrátit pochybnosti správce daně. Soud proto na návrh tohoto důkazu nepřistoupil.

118. Ani ohledně druhého sporného plnění žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o předmětu a rozsahu plnění uvedených na daňových dokladech (viz tabulka 11 na str. 31 napadeného rozhodnutí), neboť žalobkyně předloženými důkazními prostředky k jarní kampani MIELE, zejména dle Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 10. 1. 2018 ve spojení s Analýzou TV neprokázala jednak tvůrce a dodavatele Analýzy TV (části předmětu plnění), který nebyl zjištěn ani z výpovědi svědka D. B., a jednak ani konkrétní předmět plnění a jeho rozsah. Analýza TV se zjevně týkala otázek vyhodnocení sledovanosti a strategie kampaně, tedy směřovala ke zjištění podmínek reklamního plnění pro MIELE v TV vysíláních nebo pořadech, přičemž daňové doklady pro žalobkyni i MIELE neobsahují předmět plnění, který by specifikoval výstupy a možnost zadání reklamní kampaně klienta MIELE. Jako předmět plnění pro MIELE (viz také tabulka č. 3 na str. 14 napadeného rozhodnutí) jsou uvedeny pouze obecně mediální kampaň dle schváleného mediaplánu pro jaro či injektaž Miele v jediném pořadu, sponzoring nebo i podzimní kampaň MIELE. Soud přisvědčuje hodnocení žalovaného, že takto z jednotlivých důkazních prostředků a jejich vzájemné souvislosti nelze vzít za prokázaný konkrétní předmět plnění fakturovaný v částkách dle faktur v tabulce č. 11 na str. 31 napadeného rozhodnutí (vyjednávání a zajišťování podmínek na TV) pro žalobkyni a dále pro klienta MIELE v souvislosti s požadavkem na specifikaci předmětu plnění na daňových dokladech (dle Smlouvy). Zásadním však pro neuznání nároku na odpočet daně u tohoto sporného plnění bylo, že nebyl prokázán konkrétní subjekt – plátce daně, který Analýzu TV jako součást předmětu plnění dle Smlouvy realizoval, zda to byl DOMEXIM či pan D. B., který se měl na analýze podílet spoluprací své firmy DABAR, když spolupráce s DOMEXIM byla zajištěna jen ústně a nebyla uhrazena. Soud ověřil, že ze svědecké výpovědi p. D. B. ze dne 7. 1. 2020 vyplynuly nejistoty ve vztahu k pořízení Analýzy TV, jejího dodavatelského či subdodatelského předání a uhrazení ceny. V důkazním rozporu se svým obsahem ocitl i akceptační protokol ze dne 20. 2. 2018, neboť z něj vyšlo najevo, že Analýzu TV na nosičích a dokumentech předal DABAR jako zhotovitel, což je v rozporu s ostatními zjištěními a nesrovnalostmi o autorovi Analýzy TV. Uvedené nesrovnalosti ohledně plnění přijatého žalobkyní od DOMEXIM pro MIELE, jak vyplývá již ze zjištění k pochybnostem správce daně (vyhledávací spis) nebylo možné odstranit pro nesoučinnost DOMEXIM, přičemž z údajů, které měl správce daně nevyplývalo, že by DOMEXIM v období leden 2016 až srpen 2018 přijal plnění od DABAR. Soud proto přisvědčuje žalovanému v tom, že žalobkyně ani u druhého plnění od DOMEXIM neprokázala nad pochybnost správce daně předmět a rozsah plnění, který by odpovídal fakturované ceně a ani to, že plnění přijala od DOMEXIM či jiného plátce daně.
119. Při jednání před soudem zástupkyně za žalobkyni uplatňovala skutečnost, že tento svědek jednoznačně potvrdil, že jako subdodavatel zajišťoval analýzu pro potřeby reklamní kampaně a že tato analýza byla určena pro žalobkyni. Na druhé straně uvedla, že Akceptační protokol prokazuje zakázku pro žalobkyni od společnosti DABAR. Soud z výpovědi svědka D. B. do protokolu ze dne 7.1.2020 zjistil, že tento svědek se podílel na vypracování Analýzy s tím, že bude dodávána žalobkyni, avšak neuvedl konkrétní úplatu za tvrzené plnění, které mělo dosahovat miliónových částek, zisk měl být mezi subjekty poskytujícími plnění rozdělen až po spolupráci s MIELE. Kromě Akceptačního protokolu s obecným obsahem a odkazy na dokumenty Analýzy nebyl doložen žádný konkrétní doklad o převzetí díla a jeho specifikaci. Žalovaný na str. 34 v napadeném rozhodnutí zcela v souladu s obsahem svědecké

výpovědi v souvislosti s ostatními zjištěními zhodnotil nekonkrétnost rozsahu plnění, jeho ceny a to, že se pravdivost (dle náhledu soudu spíše náplň a hodnotový význam tohoto dokumentu) nepodařilo ověřit pro nesoučinnost společnosti DOMEXIM.

120. Z uvedených důvodů tedy ani pouhý odkaz na zajištění reklamní kampaně pro MIELE zprostředkovaně přes DOMEXIM a žalobkyni panem D. B. nemohl z pohledu průkaznosti nárokovaného odpočtu DPH vyvrátit pochybnosti správce daně.
121. Ani u třetího sporného plnění od Inpora žalobkyně neprokázala ani Rámcovou smlouvou ani uznáním snížení reklamních služeb (na místo propagace žalobkyně na 4 bannerových reklamních plochách jen propagaci na dvou bannerových reklamních plochách), že plnění bylo oprávněně fakturováno. Předmětem sporné fakturace byla propagace žalobkyně 2x na sportovních akcích v rámci auto-moto závodů za rok 2018 v ceně fakturovaných částek na fakturách č. 1820180028 a č. 2820180013 (viz tabulka č. 13 na str. 37 napadeného rozhodnutí), u nichž jako jen u této části sporných plnění nebyl uznán nárok na odpočet DPH. To proto, že předmět a specifikace reklamy žalobkyně z uvedených dvou dokladů nevyplývá, není specifikován a u těchto plnění byly uvedeny jiné zakázky - KL ZDR POJISTOVNA MZ a HDS RETAIL. K tomu žalobkyně v žalobě neuvedla žádné skutečnosti až při jednání před soudem vyšlo najevo, že šlo pravděpodobně o subdodavatele žalobkyně. Žalobkyně v žalobě soustředila průkaz nároků na odpočet DPH na prokázání Dohody o uznání závazku a na vystavený opravný doklad na slevu z částky 2 500 000 Kč na částku 1 250 000 Kč, aniž by byla vůbec prokázána kalkulace či konstrukce původní ceny celého sporného plnění a ostatně i ceny všech tří služeb od Inpora dle Rámcové smlouvy ze dne 10. 2. 2018 mezi Inporou jako zhotovitelem a žalobkyní jako objednatelem, tentokrát pro účely propagace žalobkyně. Nebyla ověřitelná reálná cena plnění reklamních služeb a v podstatě ani konstrukce ceny u všech třech plnění od Inpora a jejich specifikace rozložená do 3 daňových dokladů. Stejně rozhodnou skutečností byly i nevyvrácené pochybnosti o tom, zda sporná plnění poskytla Inpora, když správce daně i žalovaný vycházeli i z obdobných zjištění – z veřejných údajů a zjištění o společnosti Inpora jako u DOMEXIM a ze zjištění o personálně propojených osobách Inpora a žalobkyně v osobě jednatele Inpora a předsedy představenstva žalobkyně účastníciho se uzavření Rámcové smlouvy mezi těmito subjekty (Z. S.). Uvedené znamená, že jak žalobkyně, tak Inpora měli dostatek znalostí o průběhu obchodního vztahu tak, aby zajistili potřebné podklady k prokázání reálného plnění v čase a v rozsahu, k nimž se vztahovaly vystavené daňové doklady. Nelze odhlédnout také od toho, že žalovaný na str. 40 dostatečně vysvětlil, proč na neuznání nároku na odpočet nemělo vliv nesprávné zaúčtování opravného daňového dokladu k jinému spornému plnění – nešetřenému období za září 2018, když došlo ke změně vyměřené daně za září 2018 ve prospěch žalobkyně v souvislosti s opravným dokladem, a uvedl i souvislost se snížením nároku na odpočet daně samotnou žalobkyní za zdaňovací období listopadu 2020.
122. Ve světle těchto skutečností, které v konkrétnostech kontrolních zjištění a daňových poměrů žalobkyně jak v šetřených obdobích tak v jiných zdaňovacích obdobích nemohly mít vliv na neuznání nároku na odpočet daně ani skutečnosti uvedené zástupkyní žalobkyně při jednání před soudem. Rámcová smlouva, provedena jako důkaz, nestanovila rozsah plnění a stanovení ceny a žalobkyně ani k výzvě správce daně neprokázala specifikaci poskytnutých služeb, předmět propagace a nadto oba daňové doklady obsahovaly nesrovnalosti v uvedení jiných zakázek, aniž by toto žalobkyně nějakým způsobem vysvětlila. Až z ústního podání zástupkyně žalobkyně při jednání před soudem vyplynulo, a to předložením Rámcové smlouvy o spolupráci 2018 uzavřené dne 10.12. 2017 mezi HDS

Retail Czech Republic, a.s. a Inporou, že si Inpora pro rok 2018 zajistila reklamní služby v rámci vybraných sportovních akcí a že tedy uvedené subjekty na daňových dokladech, minimálně společnost HDS Retail Czech Republic, a.s. byla rámcovým subdodavatelem. Nicméně tato Rámcová smlouva nevyovídá ničeho o plnění pro žalobkyni, natož o předmětu a ceně plnění prostřednictvím Inpora pro žalobkyni. Kromě toho, že tato smlouva není vypovídajícím důkazem k pochybnostem správcem daně, takovým důkazem nemůže být ani e-mailová komunikace mezi Z. S. ze společnosti Inpora a panem P., která s datem 15.12. 2020 má prokazovat úsilí o narovnání a poskytnutí slevy za automotoakce 2018. Předně tato komunikace nebyla předložena v daňovém řízení, ač vzhledem k uvedenému datu mohla být uplatňována, nadto vypovídá toliko o možnostech vyjednání dohody o slevě, avšak s ohledem na její časově opožděné předložení a ne zcela identifikovatelný obsah, k jaké slevě se vztahuje, soud nemohl tento důkaz považovat za důkazně přesvědčující a vyvracející pochybnosti správce daně o poskytnutém plnění ve fakturovaném rozsahu, a to ani v části. To proto, že v dané věci šlo vůbec o to, že žalobkyně neozřejmila rozsah a cenu plnění ve výši, která měla být až následně snížena o částku 1 250 000 Kč k uplatněnému daňovému dokladu vystavenému až ke dni 25. 11. 2020, aniž by, jako v prvním sporném případě, žalobkyně svými kontrolními mechanismy v době poskytovaného plnění sama zachytila neúplnost plnění, šlo-li o tak vysoké částky. Proto soud s přihlédnutím ke všem okolnostem uplatňování nároků na odpočet daně, ze strany žalobkyně liknavým způsobem jak k předmětu plnění, tak k jeho rozsahu, neshledal, že by žalovaný postupoval nesprávně, pokud neuznal nárok na odpočet daně ani v části nedotčené slevou.

123. K vyvrácení pochybností správce daně a k osvědčení nároku na odpočet daně nemohl v tomto případě přispět ani znalecký posudek, předložený zástupkyní žalobkyně při jednání před soudem. Bez ohledu na to, že jde o část znaleckého posudku, je z něho na první pohled zřejmé, že obsahově odpovídá na otázky fakturace a reálnosti finančních toků, mimo jiné v řetězci dodávek společnosti Inpora pro žalobkyni, kdy znalkyně analyzovala své závěry z písemností a nevyjadřovala se k fakticitě ani k poměrům subjektů, které plnění poskytovaly. Je také podstatné, že jde o posudek ze dne 10. 1. 2024, kterým správce daně ani žalovaný nedisponovali a své závěry založili na zásadách dokazování v daňovém řízení na základě mnoha dalších zjištěných okolností.
124. Odlišnost prokazování nároku na odpočet daně u jednotlivých daňových subjektů v různých daňových řízeních závisí nejen na zdaňovacích obdobích, ale rovněž na individuálních věcných a časových okolnostech obchodních vztahů. To platí i pro daňovou povinnost společnosti Inpora stanovenou v rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2022, které žalobkyně při jednání před soudem rovněž předložila k důkazu. Není na soudu, aby přehodnocoval napadené rozhodnutí v konfrontaci s jinými rozhodnutími správce daně a žalovaného se závěry přijatými na základě jiných důkazních okolností, podkladů a jejich hodnocení.
125. Z uvedených důvodů soud neprovedl dokazování znaleckým posudkem ani rozhodnutím žalovaného ve věci daňové povinnosti Inpora.
126. K poslední námitce uplatněné zástupkyní žalobkyně u ústního jednání, ohledně odkazu na judikaturu, v níž nelze neuznat nárok na odpočet DPH z uskutečněných zdanitelných plnění, ledaže by šlo o podvod na dani, soud poukazuje na to, že v dané věci finanční orgány přijetí plnění ve fakturovaném rozsahu i jeho uskutečnění v tomto rozsahu zpochybnily a žalobkyni ani nepřičítaly zapojení do podvodného řetězce s jejím vědomím, že se účastní

podvodu. Žalobkyni nebyl přiznán nárok na odpočet daně pro nedostatečný a spíše lehkomyšlný přístup k zajištění průkaznosti jejích obchodních transakcí.

127. U všech uvedených sporných plnění a ve vztahu k odvolacím bodům platí, že žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by ozřejmily předmět, dobu a rozsah služeb, z jejichž přijetí a použití k ekonomické činnosti žalobkyně nárokovala odpočet na DPH. K uvedenému se připojily i pochybnosti o tom, kdo skutečně dodal žalobkyni sporná plnění, když zmínění dodavatelé nevykazovali obvyklé znaky podnikajících společností, DOMEXIM na výzvy správce daně nereagoval a u druhého plnění od DOMEXIM ohledně reklamy v TV nebylo vůbec zjištělné a ověřitelné kdo Analýzu TV, jenž měla být součástí služeb, vypracoval.
128. Soud proto nepovažoval ani námitky žalobkyně, že prokázala nárok na odpočet DPH u všech tří sporných plnění dalšími důkazy a že vyvrátila pochybnosti správce daně, o uskutečnění plnění za důvodné.
129. Soud s ohledem na podstatu námitek žalobkyně ve vztahu k uvedeným plněním, považuje za nezbytné poukázat na v tomto případě rozhodné důvody pro doměření daně. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že k nároku na odpočet daně postačuje zjištění, že se plnění uskutečnilo, vyvozujíc tak ostatně z rámcového obrazu a demonstrativního vyobrazení poskytnutého plnění v Průřezové dokumentaci k výlepu k reklamní kampani MIELE a v dalších tvrzeních o tom, jak skutečně obchodní případy probíhaly a jaké jsou obchodní zvyklosti. Tvrzení žalobkyně, že se plnění uskutečnilo nepostačuje, neboť pro nárok na odpočet DPH je také nezbytně *prokázat* jeho rozsah a hodnotu jako základ pro ověření přidané hodnoty za reálné plnění a pro odpočet daně v adekvátní výši. I přestože měli správce daně i žalovaný pochybnosti o osobě dodavatele, dle názoru soudu je v tomto plnění zásadní především zpochybnění rozsahu a ceny plnění, proto se neuplatní odkaz žalobkyně na judikaturu SDEU zabývající se postavením dodavatele v tom smyslu, že je jediné rozhodné, zda měl postavení plátce daně.
130. Na základě okolností daného případu a důvodů neuznání nároku na odpočet DPH nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022, který v době mezi rozhodováním finančních orgánů a rozhodnutím městského soudu v této věci přinesl posun v otázce, jakým způsobem vykládat dosavadní judikaturu SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, pokud je plnění uskutečněno, avšak není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru EU usnesením ze dne 11. 3. 2020, č.j. 1 Afs 334/2017 - 54, položil předběžné otázky, které se tohoto výkladu týkaly a ve sledu rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProCHemie C 154/20*, v níž SDEU na uvedenou otázku odpověděl, rozšířený senát NSS judikoval, publ. v právní větě, že „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně“.*

131. Uvedený posun v judikatuře nemůže ve věci žalobkyně vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobkyní a zjištěných žalovaným nepřichází z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky uskutečnění zdanitelného plnění jakýmkoliv dodavatelem v deklarovaném rozsahu, potřebné prokázání či ověření (v rámci judikovaného rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně), zda je dodavatel žalobkyně plátce daně. Žalobkyně ostatně ani jiné plátce na místo DOMEXIM a Inpora neoznačila. Řízení v této věci se tak ocitlo v situaci důkazní nouze žalobkyně také o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění.
132. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
133. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. dubna 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu